

**INDICE GENERAL**

**2**

**TEMAS FISCALES**

**3**

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**11**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**20**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**30**



## TEMAS FISCALES

3

### TEMAS FISCALES

- LAS SOCIEDADES PROFESIONALES Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO  
**Javier Bas Soria**, *Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado* ..... 4

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

11

- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ..... 12
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES ..... 13
- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 14
- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ..... 17
- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ..... 18



## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

20

### NOVEDADES NORMATIVAS

- LEY 44/2015 DE 14 DE OCTUBRE DE SOCIEDADES LABORALES Y PARTICIPADAS ..... 21

### TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 22



## TRIBUTOS MUNICIPALES

30

### TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 31

## Temas Fiscales

### TEMAS FISCALES

- LAS SOCIEDADES PROFESIONALES Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

*Javier Bas Soria. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado* ..... 4

## LAS SOCIEDADES PROFESIONALES Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

JAVIER BAS SORIA. *Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado.*

### I. INTRODUCCIÓN

Las sociedades profesionales distan mucho de ser una realidad nueva. Como en tantas otras ocasiones, la codificación jurídica fue por detrás de la realidad fáctica y no fue hasta la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, cuando el legislador, recogiendo la preocupación manifestada por la Unión Europea, que había propugnado el desarrollo en todos los Estados miembros de una normativa transparente y un marco jurídico seguro relativo a los servicios profesionales tanto en las conclusiones del Consejo Europeo de Lisboa de 23 y 24 de marzo de 2000 (“Agenda 2000”) como en las recomendaciones de la Comisión, destacando la Comunicación de junio de 2005 titulada “i2010- Una sociedad de la información europea para el crecimiento y el empleo”, que se dotó de una norma específica a estas entidades.

Con ocasión de la publicación de dicha Ley tuvimos ocasión de realizar un estudio doctrinal de la citada Ley y sus consecuencias fiscales (BAS SORIA, “Las sociedades profesionales”, Revista de Contabilidad y Tributación nº 292, 2007) destacando en las conclusiones, precisamente, la ausencia de regulación específica en relación con la fiscalidad de las sociedades profesionales y de los socios profesionales. Así decíamos en las conclusiones de dicho estudio:

*“La Ley de Sociedades Profesionales aspira a ser un texto integrador de una realidad avanzada, regulando sus características básicas y, sobre todo, las relaciones internas de los socios y las garantías a terceros, pero en el ámbito fiscal ha nacido huérfana. Resulta llamativo que su única disposición de contenido fiscal tenga un ámbito de escasa o nula relevancia. En general, no debería llamar la atención esta ausencia de disposiciones fiscales, si no fuera por la costumbre del legislador de introducir normas tributarias en toda medida impulsora o limitadora que acomete, y por la constancia que el ejercicio de actividades profesionales y otras a través de personas jurídicas ha sido espoleado, en muchos casos, básicamente por motivos fiscales.”*

Esta ausencia de regulación específica ha dado lugar a que en los últimos años hayamos asistido a varios vaivenes, calificados en ocasiones como verdaderos terremotos por los destinatarios de las normas e interpretaciones administrativas que los propugnaban, en relación con la tributación de los socios profesionales, si bien debemos destacar que tales cambios han afectado especialmente a la fiscalidad directa.

Al socaire de tales cambios, se ha suscitado en todas las ocasiones las consecuencias de tales cambios e interpretaciones en relación con el IVA, siendo éste el objeto del presente estudio.

### II. LA CALIFICACIÓN DE LAS RELACIONES ENTRE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES Y LOS SOCIOS PROFESIONALES EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA

Tradicionalmente, el problema de las relaciones entre un socio y su sociedad era más un problema de cuantificación que de calificación de la renta. Resultaba incuestionable que la relación entre un socio profesional y una sociedad profesional era una operación vinculada (siempre, claro está, que el socio profesional tuviera la participación mínima del 5% en el capital que exigía el Texto Refundido de la LIS para configurar la operación como vinculada) y como tal debía valorarse a precio de mercado, de acuerdo con lo que resultaba de las normas del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, si la renta constituía un rendimiento de actividad profesional o un rendimiento de trabajo no era cuestión que se tratara en exceso ni que generara especial polémica. No queremos con ello decir que la calificación quedara al albur de las partes, que podían decidir considerar que la retribución constituía uno u otro tipo de rendimiento según su conveniencia, sino que tal calificación, siguiendo los principios legales, no era objeto de controversias por el ejercicio de la Administración de una función de calificación agresiva.

Resultó un hito fundamental para el cambio de conciencia sobre el problema la Nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, de 22/03/2012, titulada “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”. A pesar de tener, como indica su propio título, un alcance mucho más amplio que el que ahora nos ocupa (un análisis crítico

amplio y detallado de la misma ofrece SÁNCHEZ PEDROCHE, en “La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores”, Revista de Contabilidad y Tributación nº 350, 2012), también en la misma se hacía una reflexión sobre la calificación de los rendimientos obtenidos por los socios profesionales de las sociedades profesionales.

Así, la citada Nota 1/2012 señala que los requisitos que deben tenerse presentes para la calificación de los rendimientos obtenidos como procedentes del trabajo o de las actividades son, por una parte, la concurrencia o no de las notas de dependencia y ajenidad, propias del trabajo dependiente y que excluyen la existencia de una ordenación de la actividad propia del socio diferenciada de la de la actividad, y, por otra parte, la posible existencia de medios de producción propios en sede del socio, diferenciados de la sociedad, cuando los mismos sean requisito necesario para llevar a cabo el ejercicio de una actividad empresarial.

No obstante, cuando se trata de socios profesionales, la existencia de medios propios de producción queda, a juicio del Departamento autor de la nota, en segundo plano, lo que unido a la frecuente ausencia de ajenidad, por ser los socios profesionales titulares de la actividad, lleva a que la práctica totalidad de supuestos se excluya la posibilidad de calificar la relación del socio profesional con su sociedad como laboral. Así dice la Nota 1/2012:

*“En particular, debe tenerse en cuenta que en el caso de servicios profesionales (abogacía, asesoría, servicios de arquitectura, medicina...) el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, -se trata de servicios cuya contratación tiene un marcado carácter “intuitu personæ”, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano.”*

Este breve párrafo fue objeto de numerosas críticas. Ejemplo de ellas es el citado artículo de SÁNCHEZ PEDROCHE, quien destaca, entre otras cosas, la ausencia de una diferenciación en la normativa entre las sociedades profesionales y las restantes sociedades que permita establecer la diferenciación que propone la AEAT para calificar las relaciones entre los socios y las sociedades, dependiendo que su objeto sea profesional o no; o lo erróneo que es la generalización gratuita que supone excluir los medios de producción, cada vez más relevantes, en los servicios profesionales (el ejemplo más claro, como dice el autor, es la medicina, donde los medios técnicos empleados son cada vez económicamente más significativos). En este mismo sentido debemos añadir que la propia Ley de Sociedades Profesionales, en su artículo 5, apartado 2, residencia la actividad profesional realizada a través de una Sociedad Profesional en la propia sociedad profesional (“Los derechos y obligaciones de la actividad profesional desarrollada se imputarán a la sociedad, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los profesionales contemplada en el artículo 11 de esta Ley”) siendo el corolario lógico de esta consideración que la relación de un socio profesional que participe en la generación de tal actividad profesional pueda ser laboral.

Una de las conclusiones del mencionado trabajo era la necesidad de realizar una modificación legislativa si se quería dar cobertura a la interpretación administrativa, pues la mera interpretación administrativa contenida en la Nota 1/2012 no bastaba. Algo de razón tendría tal crítica cuando la reforma de la LIRPF, efectuada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dio nueva redacción al artículo 27.1 de la citada LIRPF, incluyendo un tercer párrafo, con el siguiente tenor literal:

*“No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”*

El mencionado precepto supone, en definitiva, que los socios de sociedades que desarrollen actividades profesionales vean legalmente y a efectos exclusivos del IRPF calificados estos rendimientos como profesionales cuando los mismos coticen en el RETA o a las mutualidades profesionales alternativas a la Seguridad Social.

Sea cual sea el juicio que merezca esta disposición, lo que resulta indudable, a nuestro juicio, es que la misma es clara y que además se ha dotado de un rango normativo suficiente, al venir establecida por norma con rango de ley.

La principal limitación que tiene esta norma es su ámbito de aplicación, restringido exclusivamente al IRPF, lo que como ya anunciábamos al principio de este trabajo permite suscitar la cuestión fundamental de nuestro estudio, y que no es otra que como debe calificarse a efectos del IVA la relación entre un socio y la sociedad profesional.

### III. LA CALIFICACIÓN DE LAS RELACIONES ENTRE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES Y LOS SOCIOS PROFESIONALES EN EL IVA

#### INDEPENDENCIA EN LA CALIFICACIÓN EN EL ÁMBITO DEL IVA

La primera cuestión que cabe plantear cuando acometemos el estudio de la calificación de las relaciones entre socios profesionales y sus sociedades en el IVA es, evidentemente, si los criterios propugnados en la imposición directa son aplicables también a este impuesto.

La primera aproximación a la solución viene condicionada por el hecho que el artículo 27.1 LIRPF y el artículo 5.Dos LIVA tienen una redacción casi idéntica, lo que hace pensar que lo dicho para un impuesto sea igualmente válido para el otro:

*“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios...” (27.1. LIRPF)*

*“Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.” (5.Dos 1 párrafo)*

La identidad esencial de ambos criterios generales para la definición de la condición empresarial es una cuestión sobre la que ya tuvimos oportunidad de pronunciarnos en el trabajo “El deslinde del IVA y del ITP: el concepto de empresario o profesional” (BAS SORIA, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras nº 11, 2005); por ello, no deja de ser sorprendente que la Nota 1/2012 señalara claramente que los criterios contenidos en la misma eran de aplicación exclusiva al IRPF y que no debía extenderse tal criterio al IVA. En todo caso, no resulta tan sorprendente cuando tomamos en consideración que el concepto de empresario en el IVA es un concepto comunitario acuñado por la Directiva Refundida 2006/112/CE (realmente por la Sexta Directiva, recibido en aquella por ser mera Refundición de esta última) y, como sabemos, los conceptos comunitarios son conceptos jurídicos que regula la norma comunitaria y deben ser objeto de una interpretación propia comunitaria válida para todos los Estados miembros, independiente de la interpretación que pueda darse con arreglo al derecho nacional de cada uno de los Estados miembros. Como ya sabemos, el TJUE se ha mostrado “celoso” de las propias competencias comunitarias, desestimando la referencia a conceptos nacionales cuando se trata de definir de conceptos comunitarios, entendiendo como tales los acuñados en un sentido propio por la normativa comunitaria. En este sentido, se pronunció el TJUE en la sentencia de 23 de marzo de 2006, Asunto C210/04, FCE Bank.

Mucho más claro resulta, desde luego, que el criterio especial contenido en el tercer párrafo del artículo 27.1 LIRPF, introducido por la Ley 26/2014 y al que hacíamos referencia en el apartado 2 del presente trabajo, no resulta aplicable en el IVA, por ser un criterio propio y particular del IRPF que no se ha trasladado a la LIVA, tal y como también sosteníamos en relación con los requisitos especiales para la conceptualización como empresario de determinadas actividades en el mencionado artículo ““El deslinde del IVA y del ITP...””.

La conclusión no puede ser ya otra que la interpretación de la condición empresarial de los socios de sociedades profesionales en el IVA debe ser propia, fundada en la propia normativa del impuesto, nacional y especialmente comunitaria, y en la interpretación uniforme dada por el TJUE y demás instituciones europeas.

#### LA DOCTRINA COMUNITARIA

Como se exponía en el apartado anterior, la condición de empresario o profesional, sujeto pasivo del IVA, es un concepto acuñado por la Directiva, que además ha sido objeto de interpretación en diversos pronunciamientos del TJUE, entre los que destacan las sentencias de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla; de 18 de octubre de 2007, Asunto C-355/06, J.A. van der Steen; y de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08, Comisión contra España.

En los asuntos primero y tercero de los antes citados, ambos además referidos a la aplicación de la Directiva en España, se resuelve la sujeción al impuesto de las actividades ejercidas por los Recaudadores de Zona y por los Registradores de la Propiedad actuando como oficinas liquidadores del ITP y del ISD, examinando en ambos casos los requisitos que son exigibles para considerar que existe una actividad económica de carácter independiente.

Señala la sentencia de 25 de julio de 1991 como elementos distintivos de la actividad independiente la ausencia de vínculo de subordinación, la imputación de los resultados de la actividad y la existencia de una responsabilidad por sus propios actos:

*“9. A este respecto, el párrafo primero del apartado 4 del artículo 4.º establece que:*

*«El término «con carácter independiente», que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación*

jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

10. De los autos se deduce que los Recaudadores no perciben un salario y que no están vinculados al Ayuntamiento mediante un contrato de trabajo. Por consiguiente, procede examinar si la relación jurídica con el Ayuntamiento crea no obstante los vínculos de subordinación contemplados en el apartado 4 del artículo 4.º de la Directiva.

11. En lo que se refiere, en primer lugar, a las condiciones laborales, no existe vínculo de subordinación toda vez que los recaudadores se procuran y organizan ellos mismos de modo autónomo, dentro de los límites fijados por la ley, los recursos humanos y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades.

12. En estas condiciones, la dependencia funcional de los Recaudadores respecto de la autoridad municipal, que puede darles instrucciones, así como su sujeción a un control disciplinario por parte de dicha autoridad no resultan determinantes en orden a la calificación de su relación jurídica con el Ayuntamiento con respecto al apartado 4 del artículo 4.º de la Directiva (véase, en lo que se refiere al control disciplinario, la sentencia de este Tribunal de Justicia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 14).

13. En lo que se refiere, en segundo lugar, a las condiciones retributivas, no existe vínculo de subordinación toda vez que los Recaudadores soportan el riesgo económico de su actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no sólo del importe de los tributos recaudados sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad.

14. En lo que se refiere, finalmente, a la responsabilidad del empresario, el hecho de que el Ayuntamiento pueda ser considerado responsable por los actos de los Recaudadores realizados en cuanto delegados del poder público no basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación.”

La sentencia de 12 de noviembre de 2009 vuelve sobre los requisitos para considerar que una actividad se ejerce con carácter independiente, señalando el Tribunal lo siguiente:

86. Para apreciar si está fundada la infracción, que alega la Comisión, de los artículos 2.º y 4.º, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, es preciso examinar, en primer lugar, si los servicios prestados por los registradores-liquidadores a las Comunidades Autónomas constituyen actividades económicas en el sentido del artículo 2.º de dicha Directiva; en segundo lugar, si las tales actividades se realizan con carácter independiente de conformidad con el artículo 4.º, apartados 1 y 4, de la citada Directiva y, en tercer lugar, si, en cualquier caso, el Reino de España puede alegar, como hace, la regla de no sujeción al IVA establecida en el artículo 4.º, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva en beneficio de las actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público como autoridad pública.

(...)

102. De los autos se desprende que los registradores-liquidadores no perciben salario y que no están vinculados a las Comunidades Autónomas por contratos de trabajo. Por lo tanto, es preciso examinar si realizan las actividades objeto del presente recurso con carácter independiente o si la relación jurídica entre los referidos registradores-liquidadores y las Comunidades Autónomas que recurren a sus servicios crea, sin embargo, lazos de subordinación, como los mencionados en el artículo 4.º, apartado 4, de la Sexta Directiva, en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

103. En primer lugar, por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay «lazo de subordinación», en el sentido del artículo 4.º, apartado 4, de la Sexta Directiva, toda vez que los registradores-liquidadores se procuran y organizan ellos mismos, dentro de los límites establecidos por las disposiciones normativas y convencionales pertinentes, los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades.

(...)

106. En estas condiciones, la dependencia funcional de los registradores-liquidadores respecto de las Comunidades Autónomas que pueden darles instrucciones, así como la sujeción de los registradores-liquidadores a un control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con las Comunidades Autónomas con respecto al artículo 4.º, apartado 4, de la Sexta Directiva (véanse, asimismo, las sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 14, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 12, antes citadas).

107. En segundo lugar, por lo que respecta a las condiciones retributivas, como se desprende de los apartados 93 a 97 de la presente sentencia, no existe relación de subordinación, toda vez que los registradores-liquidadores soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los tributos recaudados, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 14, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 13, antes citadas), de la eficacia de los registradores-liquidadores e incluso, en determinados casos, del porcentaje de las sanciones y multas impuestas y recaudadas

en el ejercicio de la actividad de registrador-liquidador. El hecho de que los gastos generales y los gastos en material y personal de cada oficina liquidadora están a cargo de los registradores-liquidadores titulares de dichas oficinas resulta claramente de la información facilitada por el Reino de España así como de determinados convenios de colaboración celebrados entre algunas Comunidades Autónomas y los Colegios de Registradores de dichas Comunidades.

Quizá es la más clara de todas para el asunto que nos ocupa la sentencia de 18 de octubre de 2007, en la que resuelve el procedimiento entre J.A. van der Steen y el Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht Gooi/kantoor Utrecht. Se trata de una persona física empresario individual que prestaba servicios de limpieza, por este motivo era empresario a efectos de la Ley del IVA holandesa. A partir de una determinada fecha, esta persona pasó a ser director y único accionista de una sociedad de responsabilidad limitada BV, que prosiguió con la actividad que venía ejerciendo anteriormente como empresa individual.

El Sr. van der Steen celebró con su sociedad un contrato de trabajo a tenor del cual debía percibir un sueldo fijo mensual. La sociedad le retenía del sueldo el impuesto sobre la renta y los seguros sociales obligatorios. El Sr. van der Steen era además el único empleado de la sociedad.

La concreta cuestión que se discute en la sentencia es si el Sr. van der Steen puede ser considerado como un empresario a efectos de IVA conforme al Derecho comunitario. Así responde el TJUE a esta cuestión:

22. *En efecto, ha de señalarse, en primer lugar, que, si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.*

23. *En segundo lugar, debe observarse que, cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta.*

24. *En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que atañe a las condiciones retributivas, no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad (véase la sentencia de 25 de julio de 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rec. p. I-4247, apartado 13).*

25. *Sobre este particular, el órgano jurisdiccional remitente especifica que el Sr. van der Steen no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.*

26. *De ello se desprende que un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.*

La conclusión no puede ofrecer el Tribunal a la cuestión prejudicial no puede ser más clara a nuestros efectos: “una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva”.

Debemos también destacar que la cuestión de si un socio de una sociedad que presta un servicio a la misma debe calificarse como dependiente o independiente ha sido sometida al Comité IVA, órgano consultivo creado por la Directiva, siendo objeto de los Working Papers n° 786 y 799.

Se sometió a este Comité por la Delegación española esta cuestión, informando que la legislación española considera que no existe ajenidad y que, por tanto, no puede existir dependencia cuando el socio ostenta una participación mayoritaria.

La Comisión considera que esta limitación de la legislación nacional no es relevante para la calificación a efectos del IVA, debiendo analizarse otras circunstancias para calificar la relación, tales como el uso de los medios de la empresa, la existencia de una remuneración fija o porcentual de los beneficios o su responsabilidad hacia los clientes por sus propias operaciones. Así, aunque concluye señalando que la cuestión debe resolverse en un análisis caso por caso, expone que los indicios que servirán para llegar a la conclusión serán elementos tales como las condiciones de trabajo, la remuneración o la responsabilidad.

## LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### a. La Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015

La Nota de 10 de febrero de 2015 tiene por objeto, según consta en la misma, analizar las implicaciones en el IVA del nuevo párrafo tercero del artículo 27.1 LIRPF; es decir, en última medida determinar qué condiciones debe revestir la relación de un socio con su sociedad para determinar si la misma se encuentra es susceptible de encontrarse sujeta al IVA.

Constata la citada nota que sobre la consideración de la condición empresarial o profesional de los sujetos pasivos existe una jurisprudencia comunitaria, destacando las tres sentencias a las que nos hemos referido en el punto anterior.

Señala además que las notas características de la existencia de un trabajo dependiente, que son la ajenidad del trabajo y la dependencia en el régimen de ejecución del mismo, siendo los indicios característicos de una y de otra los siguientes: de dependencia, la asistencia al centro de trabajo del empleador, el sometimiento a horario, el desempeño personal del trabajo, o la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador, que se encarga de programar su actividad, dando lugar a una ausencia de organización empresarial propia del trabajador; mientras que los indicios comunes de ajenidad son la puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados, la adopción por parte del empresario de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo, el cálculo de la retribución en proporción con la actividad, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario (estos rasgos distintivos han sido extraídos básicamente de la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007).

Siendo la conclusión de la nota que la atribución de la condición empresarial o profesional en el IVA es independiente, fundada en el hecho de que exista una ordenación por cuenta propia de factores de producción por el empresario o profesional y que para que no exista actividad en la relación del socio con la sociedad deben concurrir las notas de dependencia y ajenidad.

### **b. La doctrina de la DGT**

La DGT analizó recientemente la sujeción al IVA de los servicios prestados por socios en sendas consultas de 13 de abril de 2015, la V1147-15, en la que se analiza la sujeción de los servicios cuando se trata de una sociedad con una actividad empresarial (comercialización, importación, exportación y venta al detalle o al por mayor de prendas de vestir o calzado) y siendo las funciones desarrolladas por el socio tareas distintas de las calificadas como actividades profesionales (dirección de la comercialización, producción y comunicación, tareas comercializadoras y de diseño de producción y administrativas y de representación); y la V1148-15, en la que se trata de una sociedad creada para el ejercicio de una actividad encuadrada entre las actividades profesionales (la asesoría de empresas) y en la que los servicios prestados por el socio son los propios de una actividad profesional (servicios de abogacía).

El cuerpo de la contestación es más amplio en la consulta V1148-15, en la que se estudia el tratamiento en el IVA de los servicios prestados por los profesionales, aunque esta mayor amplitud no puede considerarse como consecuencia de una diferenciación en los criterios que llevan a la respuesta para los dos supuestos de hecho.

Se hace referencia en la consulta V1148-15 a la doctrina del TJUE mencionada en este trabajo (esta es la única mención que incluye la V1147-15 como razonamiento para su contestación), a la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes citada y la constatación de las notas dependencia y ajenidad que se predicen del trabajo dependiente, y al Working Paper nº 786, para acabar concluyendo que para identificar la existencia de una ordenación de la actividad independiente en sede del socio es necesario que los medios que se utilicen no sean mayoritariamente los de la sociedad, y que además deberán atenderse a otros indicios como las condiciones de trabajo, la remuneración o la responsabilidad del socio para determinar si el trabajo es o no dependiente.

## **IV. CONCLUSIONES**

Realmente la más sencilla y relevante de las conclusiones que a nuestro juicio se puede ofrecer de toda la exposición realizada es la mera constatación de la existencia de una jurisprudencia del TJUE sobre la cuestión que nos ocupa, que a nuestro juicio resulta bastante clara, y aunque pronunciada sobre casos concretos, permite establecer una serie de criterios claros para determinar la existencia de una ordenación de los medios de producción independiente, presupuesto de la sujeción al IVA de los servicios, entre los que destacan: la disposición de unos medios de producción propios, la existencia de unas condiciones de trabajo fijadas contractualmente, la existencia de una remuneración fija o variable dependiendo del trabajo y no un derecho a apropiarse de una parte del resultado de la actividad, o la existencia de una responsabilidad directa de la sociedad sobre las actividades desarrolladas por el socio. Esta jurisprudencia, evidentemente, zanja la cuestión al tratarse de la interpretación de un concepto comunitario acuñado por la Directiva y se impone a cualquier norma o criterio nacional contrario a la misma.

El segundo de los elementos que destaca en nuestra exposición es la interpretación que hace la Administración española de estos requisitos. Aunque no resulta sencillo afirmar que una interpretación es errónea, a nuestro juicio el criterio sostenido en la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 resulta de difícil convivencia con la jurisprudencia del TJUE. Así creemos que le parecería también a la Comisión, como resulta claramente de su opinión manifestada en el Working Paper 786 (debe destacarse que es de fecha 28 de enero de 2014, es decir, muy anterior a la citada Nota), donde se manifiesta que el criterio nacional sostenido por el Tribunal Supremo (en materia laboral) para examinar si concurren las circunstancias de dependencia y ajenidad no resulta aplicable en el ámbito del IVA, cuando éste es el elemento fundamental para formar el juicio de la AEAT.

Mucho más respetuoso con la jurisprudencia comunitaria y con el criterio de la comisión parece el criterio de la DGT contenido en la consulta V1148-15. Este sigue, prácticamente al pie de la letra, lo señalado por la Comisión en el citado Working Paper 786 y se separa claramente de la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015. En un exceso de purismo, podríamos criticar la inclusión de los criterios nacionales derivados de la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007; aunque a nuestro juicio, tomados como un indicio más (como parece hacer la DGT) y no como un criterio de aplicación directa y que no puede ser salvado por indicios distintos (como hace la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015) parece un indicio lógico más para atender a la existencia de una ordenación en nombre propio de las actividades.

Finalmente, más que conclusión, por lo obvio para todos los operadores, simple recordatorio es que el criterio interpretativo en el IVA es propio e independiente del aplicable en el IRPF, de forma que aunque en el IRPF se considere que se está percibiendo un rendimiento de las actividades por parte de un socio que presta servicios para su sociedad, no puede aparejarse directamente que los servicios se encuentren sujetos al IVA.

## Tribunal Económico-Administrativo Central

- **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**
  - TRANSMISIÓN EFECTUADA EN UN PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN HIPOTECARIA.  
Resolución del TEAC de 16 de Julio de 2015 ..... 12
  
- **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES**
  - LA INSPECCIÓN NO PUEDE MODIFICAR LAS REDUCCIONES QUE EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES RECONOCIERA PREVIAMENTE LA OFICINA LIQUIDADORA, ÚNICAMENTE QUEDAN A SALVO LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN  
Resolución del TEAC de 17 de Septiembre de 2015 ..... 13
  
- **IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**
  - EXCESO DE ADJUDICACIÓN POR CAUSA DE LA INDIVISIBILIDAD DEL BIEN  
Resolución del TEAC de 17 de Septiembre de 2015 ..... 14
  
- **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO**
  - VINCULACIÓN PARA TODA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS CRITERIOS, TANTO ESTIMATORIOS COMO DESESTIMATORIOS, EMANADOS DE LAS RESOLUCIONES DEL TEAC EN RECURSOS EXTRAORDINARIOS DE ALZADA EN UNIFICACIÓN DE CRITERIO  
Resolución del TEAC de 10 de Septiembre de 2015 ..... 17
  
- **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**
  - VALIDEZ DEL PRECIO DE ADQUISICIÓN EN LAS TRANSMISIONES REALIZADAS MEDIANTE SUBASTA PÚBLICA  
Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015 ..... 18

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Impuesto sobre el Valor Añadido

#### TRANSMISIÓN EFECTUADA EN UN PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN HIPOTECARIA.

(RESOLUCIÓN DE 16 DE JULIO DE 2015)

Cuando en un procedimiento de ejecución hipotecaria la subasta se declara desierta y el propietario con posterioridad solicita la adjudicación de las fincas por el 50 % del valor en calidad de ceder el remate a un tercero, y finalmente se aprueba la adjudicación a favor del cesionario, se considera que la transmisión es directa desde el propietario al cesionario.

Un Juzgado de Primera Instancia dicta Decreto en el procedimiento de ejecución hipotecaria seguido por una entidad bancaria contra una sociedad anónima propietaria de una finca. La finca resulta adjudicada en virtud de la cesión de remate operada por la entidad bancaria. La sociedad propietaria expide factura por la transmisión a nombre del cesionario, quien no atiende al pago de la misma negándose a soportar la repercusión. El cesionario alega que tanto la normativa de ITPAJD como la jurisprudencia distinguen entre la cesión del remate en el propio acto de la subasta, o con posterioridad. En el primer caso hay una transmisión del ejecutado al cesionario, en el segundo caso hay dos transmisiones, una del ejecutado al ejecutante, que es el adjudicatario, y otra del ejecutante-cedente al cesionario, considerando que en este caso se está ante el segundo supuesto.

En la Resolución de referencia, el TEAC sostiene que en las transmisiones que se producen en los procedimientos de ejecución hipotecaria, la transmisión la efectúa el propietario y no el Juzgado, por lo que la sujeción a IVA vendrá determinada por el carácter con que actúe el transmitente.

En el supuesto examinado, se acepta por las partes que el propietario actúa como empresario o profesional en la venta de las fincas, y al tratarse de entregas de terrenos con edificaciones en curso de construcción su entrega se encuentra sujeta y no exenta de IVA. No se discute esta cuestión por las partes. Según consta en el Decreto de adjudicación, la subasta tuvo lugar sin efecto por falta de licitadores; se concede al ejecutante la facultad de pronunciarse sobre la adjudicación de las fincas al amparo del artículo 671 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC); y la entidad bancaria solicita que se le adjudiquen las fincas por el 50% del valor de tasación, en calidad de ceder el remate a un tercero. Meses después comparece la ejecutante al objeto de ceder el remate a el cesionario, aprobándose la adjudicación a su favor.

Para resolver la controversia planteada en la reclamación, el Tribunal Central pone en relación el artículo 647.3 de la LEC y el artículo 20 del RD 828/1995, por el que se aprueba el Reglamento del ITPAJD, y dice que para considerar que existe una sola transmisión del ejecutado al cesionario, es necesario que el ejecutante haga postura (es decir, muestre su intención de resultar adjudicatario del bien, ya sea formulando postura en la propia subasta, o postura solicitando la adjudicación después de ésta y por los importes permitidos en el artículo 671 LEC) y en ese mismo momento se reserve la facultad de ceder el remate a un tercero, y señala que esto es lo que se deriva del Decreto de adjudicación, único documento del procedimiento de ejecución hipotecaria que consta en el expediente, de forma que se detalla que la entidad bancaria cuando solicita la adjudicación por el 50% del valor de tasación lo hace en calidad de ceder el remate a un tercero.

La postura de la Dirección General de Tributos se recoge en numerosas las consultas, en las que se analiza si existe una o dos transmisiones en los supuestos de cesión de remate en subastas judiciales, distinguiendo en ellas si las posturas se hacen en calidad de ceder (supuesto en que la transmisión es del ejecutado al cesionario) o si la declaración de voluntad de ceder el remate se efectúa con posterioridad a la celebración de la subasta (supuesto en que hay una transmisión del ejecutado al ejecutante, y otra del ejecutante-cedente al cesionario).

El Tribunal Central comparte lo señalado por la DGT, si bien matizando que habrá una transmisión única si la postura se hace en calidad de ceder, ya sea postura en la subasta o solicitud de adjudicación directa, siendo lo relevante que la reserva de la posibilidad de ceder el remate se formule en el mismo momento en que se manifieste por el ejecutante (único que tiene la posibilidad de formular postura en calidad de ceder) su intención de quedarse con la finca. Únicamente en el caso en que se adjudique el bien en subasta al ejecutante sin que manifieste que lo hace en calidad de ceder, o si tras una subasta desierta solicita la adjudicación sin reservarse la opción de ceder, y con posterioridad realiza la cesión del remate, es cuando se consideran producidas dos transmisiones.

En conclusión, a la vista de las circunstancias señaladas para este supuesto concreto, el TEAC considera correcta la expedición de factura por parte de la sociedad al cesionario por la transmisión efectuada, debiendo repercutir IVA por la misma, y estando obligado el cesionario a soportar esa repercusión.

## Impuesto sobre Sucesiones

**LA INSPECCIÓN NO PUEDE MODIFICAR LAS REDUCCIONES QUE EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES RECONOCIERA PREVIAMENTE LA OFICINA LIQUIDADORA. ÚNICAMENTE QUEDAN A SALVO LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN. (RESOLUCIÓN DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2015)**

Presentada declaración, y antes de practicar la liquidación provisional, la Oficina Liquidadora hubiera podido requerir al obligado tributario cuantos datos o documentos considerase oportunos, e incluso realizar requerimientos a terceros. Por tanto, sin acreditar la existencia de nuevos hechos o circunstancias, la Administración no puede realizar una nueva regularización respecto a los hechos o fundamentos jurídicos sobre los que ya se pronunció en su momento, ni siquiera a través de un procedimiento de inspección.

En este caso, los contribuyentes presentaron declaración por el Impuesto sobre Sucesiones solicitando a la Oficina liquidadora la aplicación de las reducciones por transmisión “mortis causa” de empresa individual y por adquisición de la vivienda habitual del causante. Se les practicó una primera liquidación provisional en fecha 11 de marzo de 2004 y otra posteriormente el 25 de mayo de 2005.

El año 2007, la Inspección de Hacienda de su Comunidad Autónoma inicia actuaciones de comprobación que culminan con sendas actas de disconformidad y las liquidaciones correspondientes. Las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a dichas liquidaciones fueron desestimadas por el Tribunal Regional.

En la presente resolución el TEAC resuelve el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución desestimatoria, para determinar si las liquidaciones definitivas practicadas por la Inspección son, o no, ajustadas a Derecho.

En relación con los procedimientos iniciados mediante declaración, como el del presente caso, el artículo 128.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que: “Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional”, añadiendo el artículo 129.2 que “la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores”.

Asimismo el artículo 133.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con respecto al procedimiento iniciado mediante declaración dispone: “La liquidación que se dicte tendrá carácter provisional. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.”

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2014 en el recurso de casación para unificación de doctrina número 2567/2013, en la que se dispone: “Con independencia de lo anterior, y dado que los hereiros se acogieron al procedimiento iniciado mediante declaración, hay que recordar que el art. 133.1 del referido Reglamento, confiere al órgano competente de la Administración tributaria realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 129.2 de la ley 98/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración, o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de las mismas y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores, precisando, a continuación, que asimismo la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros, y que cuando la Administración tributaria vaya a tener en cuenta datos distintos a los declarados por el obligado tributario, deberá notificar previamente la propuesta de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 129.3 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para concluir el párrafo 3 estableciendo “ que la liquidación que se dicte tendrá carácter provisional. La Administración Tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución”.

QUINTO.- Siendo todo ello así, la conclusión a que se llega es que ha de estimarse como correcta, como se postula por el recurrente, la interpretación que realiza la sentencia de contraste, declarando ajustada a derecho la imposibilidad de que pueda modificarse la liquidación provisional revisada por un recurso de reposición vía inspección y a través de una liquidación definitiva que trata sobre los mismos hechos y pronunciamientos jurídicos, a salvo se intente dicha modificación por un procedimiento especial de revisión.

En la línea que mantenemos resulta interesante recordar lo que declaramos en la sentencia de 22 de septiembre de 2014, cas. 4336/2012, en relación con la interpretación del art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que aparece incluido dentro de la regulación del procedimiento de comprobación limitada, sentencia que confirmaba la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria.”

Por consiguiente, el Tribunal Económico-Administrativo Central también considera que, en este caso, la Oficina Liquidadora reconoció en los documentos con los que practicó la liquidación provisional de 25 de mayo de 2005, la procedencia de las reducciones por adquisición de empresa y de vivienda habitual, formando parte, en consecuencia, del objeto comprobado por la Oficina Liquidadora, que, en todo caso, pudo requerir al obligado tributario cuantos datos o documentos considerase oportunos e incluso realizar requerimientos a terceros. Habiendo obrado de esta forma y sin que se haya acreditado la existencia de nuevos hechos o circunstancias, la Administración no puede realizar una nueva regularización respecto a los hechos o fundamentos jurídicos sobre los que ya se pronunció en su momento, ni siquiera a través de un procedimiento de inspección, quedando a salvo únicamente las modificaciones que podría realizar, en su caso, a través de los procedimientos especiales de revisión. Por tanto, este Tribunal estima el recurso de alzada y anula la liquidación recurrida.

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

### EXCESO DE ADJUDICACIÓN POR CAUSA DE LA INDIVISIBILIDAD DEL BIEN EN UNIFICACIÓN DE CRITERIO. (RESOLUCIÓN DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2015)

En la extinción total del condominio, los excesos de adjudicación declarados que obedezcan al carácter de indivisible del bien adjudicado o que desmerezca mucho por su división, cuando la compensación por el condueño adjudicatario del bien se materialice en metálico, no están sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados. Consecuentemente, y en la medida en que se cumplan el resto de requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido, el documento notarial, esto es, la escritura pública en que se formaliza la extinción del condominio, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del mismo Impuesto.

El régimen de tributación de la disolución de comunidades y la incompatibilidad con la cuota gradual de la modalidad de AJD a que se refiere el citado artículo 31.2 del TRLITPAJD es claro cuando la comunidad tenga la consideración de sociedad (artículo 19 y 22) o se trate de la disolución de una sociedad conyugal pues, en el primer caso, la disolución estaría sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias y en el segundo, a la modalidad de TPO, aunque exenta según el artículo 45.1.B) 3. de dicho texto Legal. Al ser estas figuras impositivas incompatibles con la modalidad de AJD, la escritura que las documenta no queda sujeta a la misma. Sólo la no sujeción a las otras modalidades del Impuesto permite la sujeción a la modalidad de AJD.

Con respecto a la modalidad TPO del ITP y AJD, como regla general, no se encuentra sujeta la disolución de comunidades de bienes siempre que no se produzcan excesos de adjudicación, por ajustarse ésta a la cuota de participación de cada uno de los comuneros adjudicatarios y siempre que a cada uno de estos se le adjudique la titularidad exclusiva y separada de una parte concreta y específica del bien o derecho sobre el que recae la situación de comunidad.

Sin embargo, estas premisas no se dan en aquellos casos en los que la disolución de la comunidad produce excesos de adjudicación, esto es, a un comunero se le adjudican bienes por un valor superior al de su cuota, generándose el correlativo defecto de adjudicación en otro comunero. El exceso de adjudicación a favor de alguno de los comuneros sí puede quedar sujeto a la modalidad de TPO. Para ello deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1).- Que el exceso tenga causa onerosa, de forma que el comunero que se beneficie del mismo compense económicamente, en dinero o en especie, al comunero que sufra el correlativo perjuicio en la adjudicación. Si el exceso se produce a título gratuito, sin compensación alguna, el hecho imponible realizado quedaría sujeto al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 2).- Que el exceso no resulte gravado por IVA, toda vez que resulta incompatible.
- 3).- Que se trate de un exceso de adjudicación declarado por los propios sujetos pasivos. El artículo 7.2.B) de TRLITPAJD sólo grava los excesos de adjudicación declarados, pero no los comprobados, sin perjuicio lógicamente, de que sea el valor comprobado

por la Administración de este exceso de adjudicación declarado el que sirva para calcular la base imponible del impuesto al estar ésta constituida por el valor real (art. 10).

- 4).- Que el exceso de adjudicación sea evitable. Un exceso de adjudicación es inevitable cuando los comuneros se ven compelidos a realizar una adjudicación desproporcionada a la cuota de participación de alguno de ellos como consecuencia del carácter indivisible del bien o bienes que integran la comunidad.

Como este TEAC señalaba en su resolución 00/00591/2010 dictada en unificación de criterio con fecha 29-09-2011:

*“CUARTO: (...)..En los cuatro casos, los excesos de adjudicación que se producen son ajenos a la voluntad de los herederos/comuneros, y se producen bien por las características de la cosa, bien porque la voluntad del testador determina un exceso que los herederos no pueden eludir. Se trata por tanto de excesos de adjudicación inevitables y es esta cualidad de los excesos la que subyace en la exoneración de los casos concretos del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, convirtiéndose tal inevitabilidad en el eje de la no tributación por el concepto de Transmisión Patrimonial Onerosa, manifestada unas veces en forma de indivisibilidad material, funcional o jurídica, o incluso en su variante de desmerecer mucho su valor con la división (que a estos efectos se transforma en un bien indivisible de facto), y, otras veces, manifestada en forma de respeto a la voluntad del testador (...).”*

Es decir, la indivisibilidad que motiva el carácter inevitable del exceso puede ser de tipo:

- Legal: cuando viene exigida por el ordenamiento jurídico (por ejemplo, unidades mínimas establecidas en normativa urbanística).
- Material: cuando es imposible la división por la propia naturaleza del bien;
- Económica o funcional: cuando la división haría desmerecer mucho el valor del bien.

- 5).- Que el exceso de adjudicación, aun siendo inevitable se compense en especie y no en metálico.

Cuando la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, ésta debe llevarse a cabo necesariamente mediante la adjudicación a uno de los comuneros abonando al otro el exceso en dinero. Tal compensación en metálico no constituye un exceso de adjudicación sino una obligada consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común, por lo que no debe considerarse que exista compra de la otra cuota, sino respeto a la equivalencia que ha de guardarse en la división de cosa común. Esto es, conceptualmente no se reputan como un exceso de adjudicación propiamente dicho o verdadero, sino como un acto de disolución a todos los efectos y, por tanto, como una especificación de un derecho preexistente que no implica traslación del dominio, ni a efectos civiles, ni a efectos fiscales. La disolución y los excesos de adjudicación inevitables que se produzcan como consecuencia de ella, son la misma operación.

En definitiva para que un exceso de adjudicación declarado no quede sujeto a la modalidad de TPO es necesario que sea inevitable y que, además, se compense en metálico.

Los preceptos del TRLITPAJD anteriormente transcritos, han sido interpretados por el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de junio de 1999 (Rec. n.º 8138/1998) en la que se afirma lo siguiente:

*“.....La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 CC)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero -arts. 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC-. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar -art. 400-. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los artículos 402 y 1.061 del Código Civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo cuerpo legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se lleva a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquella en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima*

reconocido en el artículo 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Por lo demás, el hecho de que el artículo 7.º 2 B) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables sólo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, «los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil ...» y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino sólo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros]. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del artículo 24 de la Ley General Tributaria -hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995 de 20 de julio-, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias”.

Partiendo de las anteriores consideraciones, este Tribunal Central comparte la conclusión de la Directora recurrente en el sentido de que la ubicación sistemática del precepto controvertido (artículo 7.2.B) del TRLITPAJD) dentro de los supuestos asimilados a hechos imposables, nos obliga a concluir que las salvedades establecidas son casos de delimitación negativa del hecho imponible y, por tanto, con naturaleza jurídica de supuestos de no sujeción.

En el caso de la resolución que analizamos en este recurso, la escritura pública documenta la extinción de un condominio constituida sobre un inmueble (vivienda familiar construida sobre parcela) al amparo de lo establecido en el artículo 404 del Código Civil, mediante la adjudicación de dicho inmueble a uno sólo de los dos condueños que compensa al otro en metálico el valor del 50% de dicho inmueble, esto es el importe exacto de su cuota de participación en la comunidad. Así, La mitad de la deuda hipotecaria pendiente de 27.957,8 euros mas los 90.000 euros abonados al otorgar la escritura pública suponen los 117.957,8 euros equivalentes a la mitad del valor declarado del inmueble por importe de 235.915,60 euros.

En tanto en cuanto, como señala el Tribunal Supremo en su sentencia ya invocada de 28 de junio de 1999, esta obligación de compensar al otro en metálico no es un “exceso de adjudicación”, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión (que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar ex artículo 400 del Código Civil) estamos ante una operación no sujeta a la modalidad de TPO.

En consecuencia, no existiendo incompatibilidad alguna de las establecidas en el artículo 31.2 del TR, y tratándose de una primera copia de escritura pública relativa a un bien inmueble que es inscribible en el Registro de la Propiedad y que tiene por objeto cosa valuable, el documento notarial está sujeto a la modalidad de AJD.

En el mismo sentido, puede invocarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 60080/2012 de 26 septiembre (Rec. n. 61/2010) que establece en su Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente:

*“.....Pues bien, el TEAR sostiene y la parte demandante así autoliquidó, que el “exceso de adjudicación” por el cual la recurrente tuvo que abonar a la otra partícipe la cantidad de 180.000 euros, no está sujeto al ITP modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación del art. 7.2.B) del RDL 1/1993 . Y esto es precisamente lo que se afirma en la STS de 28 de junio de 1999 que cita el recurrente en la demanda, aunque ahora modifique su criterio afirmando que se trata de un supuesto de exención en lugar de no sujeción.*

*El Tribunal Supremo en la sentencia de 28 de junio de 1999 indica que “(....)*

*Pues bien, el hecho que la adjudicación que nos ocupa, conforme a la referida doctrina jurisprudencial, no pueda ser calificada jurídicamente como una transmisión patrimonial no equivale a admitir como válida la tesis del recurrente. Así, se trata de un supuesto de no sujeción, por lo que concurre uno de los requisitos del art. 31.2 del RDL 1/1993, no siendo válida la calificación jurídica de exención propugnada por el recurrente, basada en una sentencia del TSJ de Andalucía (sede Sevilla), que así lo afirma y que esta Sala no comparte, por carecer de sustento legal ni jurisprudencial. Así las cosas, reiteramos, el hecho de afirmar que no nos hallamos ante una transmisión patrimonial a los efectos de tributar por ITP, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, no significa que no concurren los requisitos del art. 31.2 y tribute por AJD. Y así sucede en el caso de autos, lo que por otra parte no se discute por la recurrente, pues se trata de una primera copia de escritura pública que tiene un objeto valuable (los 180.000 euros abonados para compensar el “exceso de adjudicación”), conteniendo un acto no sujeto a ITP e inscribible. Por tanto, aunque no se considere un acto jurídico autónomo o principal a efectos de ITP, sí reúne los requisitos precisos para tributar por AJD, por lo que el recurso debe ser desestimado”.*

Igualmente, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en su sentencia núm. 1121/2014 de 16 diciembre (Rec.nº. 736/2013) parte de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de junio de 1999 y para resolver la controversia planteada establece en su Fundamento de Derecho Cuarto:

“De lo anterior podemos concluir que tanto en el supuesto de división de la cosa común mediante la adjudicación a cada comunero de la cuota que le corresponde como en el supuesto de bien indivisible y adjudicación a uno de los comuneros que compensa a los demás no existe una verdadera transmisión gravada en el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Estamos ante supuestos de no sujeción al tratarse de una delimitación o aclaración del hecho imponible definido en el artículo 7, es decir, que no se realiza el hecho imponible definido en el precepto mencionado y no nace la obligación tributaria principal de pagar la cuota tributaria. Por ello, la disolución de la comunidad formalizada en la escritura pública de fecha 20-12-2007 no está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales, pero no estamos ante una exención sino ante un supuesto de no sujeción o no realización del hecho imponible.”

Efectivamente, conforme a la doctrina contenida en las sentencias anteriores, en la regulación del Texto Refundido, no existe obstáculo para que la disolución de la comunidad que no está gravada en la modalidad de TPO se subsuma en el hecho imponible de la modalidad de AJD al cumplirse con todos los elementos que definen el hecho imponible en esta última.

En virtud de las consideraciones anteriores,

EL Tribunal Económico-Administrativo Central, en sala, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía, acuerda: Estimarlo en parte fijando como criterio el siguiente:

En la extinción total del condominio, los excesos de adjudicación declarados que obedezcan al carácter de indivisible del bien adjudicado o que desmerezca mucho por su división, cuando la compensación por el condueño adjudicatario del bien se materialice en metálico, no están sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados. Consecuentemente, y en la medida en que se cumplan el resto de requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido, el documento notarial, esto es, la escritura pública en que se formaliza la extinción del condominio, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del mismo Impuesto.

## Procedimiento Administrativo

### VINCULACIÓN PARA TODA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LOS CRITERIOS, TANTO ESTIMATORIOS COMO DESESTIMATORIOS, EMANADOS DE LAS RESOLUCIONES DEL TEAC EN RECURSOS EXTRAORDINARIOS DE ALZADA EN UNIFICACIÓN DE CRITERIO. (RESOLUCIÓN DE 10 DE SEPTIEMBRE DE 2015)

Los criterios que fija el Tribunal Económico Administrativo Central al resolver, estimando o desestimando, los recursos en unificación de criterio, tendrán carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige para entender que se fija doctrina que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si resulta de aplicación la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) sobre la cantidad satisfecha por la empresa a tanto alzado a un empleado con motivo de su traslado a otro centro de trabajo cuando, además, se percibe una compensación por vivienda que se cobrará mensualmente durante dos años.

Con carácter previo, puesto que el Director invoca en apoyo de sus pretensiones varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debe subrayarse que las contestaciones a las consultas de dicha Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, como sucede en el presente caso, en la resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación.

De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.

Asimismo y antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

## Impuesto sobre Sociedades

### VALIDEZ DEL PRECIO DE ADQUISICIÓN EN LAS TRANSMISIONES REALIZADAS MEDIANTE SUBASTA PÚBLICA. (RESOLUCIÓN DE 10 DE SEPTIEMBRE DE 2015)

La Administración Tributaria puede determinar un valor diferente al del precio de adjudicación fijado en la subasta notarial.

En esta Resolución el Tribunal Central dilucida si resulta procedente que la Administración Tributaria efectúe una comprobación para determinar si el precio de adjudicación en la venta de unos inmuebles, efectuada mediante subasta notarial, es válido, en el sentido de “valor real o de mercado”.

La controversia se plantea como consecuencia de la disolución de una sociedad limitada, constituida una par de años antes, que había ejercido como única actividad el arrendamiento de algunos bienes inmuebles que formaban parte de su inmovilizado, y que fueron incorporados a la misma como aportaciones no dinerarias de los socios. Entre los acuerdos de disolución, se tomó vender los inmuebles de la sociedad en pública subasta, lo que se llevó a cabo mediante subasta notarial. La totalidad de los inmuebles fueron adjudicados al precio de salida de subasta al socio mayoritario.

En Sentencia de 5 de octubre de 1995, el Tribunal Supremo llega a la siguiente conclusión: “En suma, en las subastas públicas, el precio de adjudicación es, por imperio de la Ley, el «valor real», que coincide en este caso con el precio cierto o verdadero, por lo que no es posible sustituirlo por otro distinto, superior o inferior, fijado mediante comprobación administrativa o señalado por los peritos en la tasación propia del expediente de subasta o, lo que es lo mismo, el precio de adjudicación es el que debe tomarse exclusivamente a efectos de determinar la base imponible”.

El Tribunal Central, sin embargo, haciendo suyas las argumentaciones del Tribunal Regional de Valencia, cuya Resolución es objeto de la reclamación que se resuelve, señala que el examen de la citada sentencia, entre otras, pone de manifiesto que la anterior formulación ha de ser objeto de ciertas matizaciones, que surgen del contexto en que se ubica el pronunciamiento reproducido. No cabe aceptarla, sin más, sino que ha de tenerse presente el comienzo del mismo fundamento jurídico, según el cual, “la subasta pública es un procedimiento de enajenación forzosa de los bienes o derechos del deudor, que lleva a cabo el Juez, como partícipe de un Poder del Estado, o la Administración Pública dentro de sus prerrogativas ejecutivas, o un Notario en el ejercicio de la fe pública. Este procedimiento tiene por objeto lograr el mayor precio posible, para así pagar al acreedor ejecutante. La subasta pública cumple formalmente los requisitos de transparencia, publicidad, generalidad y libertad, propios del libre mercado e incuestionablemente el precio de adjudicación así determinado es el valor real o verdadero de la adquisición del bien o derecho de que se trate. Cuestión distinta es si esta modalidad de mercado cumple o no realmente, en algunas ocasiones, los requisitos propios del libre mercado (...)”.

Deben, por tanto, analizarse las circunstancias concurrentes en la subasta pública en cuestión, puesto que el Tribunal Supremo está haciendo referencia a la subasta como un “procedimiento de enajenación forzosa”, cuyo objeto es “lograr el mayor precio posible” y se supone que en él se cumplen los requisitos de “transparencia, publicidad, generalidad y libertad, propios del libre

mercado”. Debe, por tanto, tenerse en cuenta que las circunstancias descritas no siempre se cumplen en la subasta pública, puesto que, al margen de que puedan merecer distinta consideración las subastas judiciales, administrativas o notariales, de lo que no cabe duda, a juicio del TEAC, es de que, tratándose de una subasta notarial, que se lleva a cabo, no en el seno de un procedimiento de enajenación forzosa –como ocurre en el caso de un procedimiento ejecutivo extrajudicial–, sino por libre voluntad del enajenante, fijándose por éste las condiciones de la subasta, deberán examinarse las mismas y sólo en el caso de que se cumplan los anteriores requisitos podría concluirse la aceptación inexorable del valor de adjudicación como valor de mercado.

El hecho de que la enajenación se haya efectuado por pública subasta no es óbice para la comprobación administrativa del valor de mercado, y ello dado que las circunstancias concurrentes en la misma llevan a concluir que no concurren los requisitos de “transparencia, publicidad, generalidad y libertad, propios del libre mercado” que determinarían la aceptación del valor de adjudicación como valor de mercado. De hecho, en el supuesto concreto que se examina, se trata de una subasta notarial realizada por libre voluntad de la sociedad en disolución; el adjudicatario es el socio mayoritario de aquélla; han concurrido socios minoritarios para manifestar ante el Notario autorizante su disconformidad, por considerar los bienes infravalorados, acompañando dictamen pericial; se ha exigido para licitar en la subasta el depósito previo del 100% del valor de salida (frente al 30% exigido por el artículo 669 de la Ley de Enjuiciamiento Civil); se enajenan en un solo lote bienes de una enorme heterogeneidad, como pone de manifiesto la relación de los mismos obrante en el expediente, lo que lógicamente ha de determinar una reducción del precio; etc.

A diferencia de lo que sucede con carácter general, en el presente caso las condiciones que concurrieron en la celebración de la subasta –impuestas por voluntad de la reclamante, que era el socio mayoritario– privaron a aquella subasta de los principios y requisitos imprescindibles –transparencia, publicidad, generalidad y libertad– para que pueda afirmarse lo que normalmente se da en la generalidad de las subastas públicas: que el precio en ellas alcanzado deba considerarse coincidente con el valor de mercado.

## Tributos Oficinas Liquidadoras

### • NOVEDADES NORMATIVAS

- LEY 44/2015, DE 14 DE OCTUBRE, DE SOCIEDADES LABORALES Y PARTICIPADAS
  - » Artículo 17. Beneficios fiscales ..... 21

### • TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
  - » Concesión administrativa: Devengo ..... 22
  - » Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores: Base Imponible ..... 22
  - » Sanción por la falta de autoliquidación en el caso de ser aplicable el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores .... 22
  - » Compraventa de inmuebles por un precio escriturado inferior al pagado mediante cheques al portador ..... 23
  - » Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores: Vulneración del principio de igualdad por la exclusión de las sociedades cotizadas ..... 23
  - » Transmisión de una actividad económica autónoma ..... 24
  - » Transmisión de cuotas en la comunidad de bienes ..... 24
  - » Fianza no constituida simultáneamente con el préstamo hipotecario ..... 24
  - » Concesión administrativa para la explotación de un aparcamiento subterráneo: Base imponible ..... 25
  - » Transmisión de inmueble asumiendo el adquirente la hipoteca ..... 25
  - » Sujeto pasivo en la hipoteca unilateral. Unificación de doctrina ..... 25
  - » Concentración de la responsabilidad hipotecaria que gravaba varias fincas en solo dos de ellas ..... 26
  - » Base imponible en la concentración de la responsabilidad hipotecaria que gravaba varias fincas en solo dos de ellas ..... 26
  - » Extinción de condominio..... 26
  - » Asimilación de un crédito hipotecario a un préstamo a efectos de aplicar la exención ..... 27
  - » Exención por disolución de gananciales no aplicable al régimen de separación de bienes ..... 27
  - » Hipotecaria unilateral ..... 27
  - » Base imponible en una permuta: Venta de parcela a cambio de viviendas ..... 28
  - » Escritura de compraventa comprensiva de una promesa de contrato de arrendamiento ..... 28
  - » Exención en una VPO ..... 28
  - » Transmisión de farmacia sin incluir el local ..... 29

## NOVEDADES NORMATIVAS

### LEY 44/2015, DE 14 DE OCTUBRE, DE SOCIEDADES LABORALES Y PARTICIPADAS.

Con fecha de 15 de octubre de 2015 se ha publicado en el BOE la ley 44/2015, de 14 de octubre de Sociedades Laborales y Participadas. Transcribimos el artículo 17 correspondiente a beneficios fiscales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**Artículo 17. Beneficios fiscales.** Las sociedades que sean calificadas como laborales gozarán, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de una bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición, por cualquier medio admitido en Derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.

Para consultar el texto íntegro pinche en el siguiente enlace:

<https://www.boe.es/boe/dias/2015/10/15/pdfs/BOE-A-2015-11071.pdf>

### Antigua redacción por Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.

**Artículo 19. Beneficios fiscales.** Las sociedades laborales que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 20 gozarán de los siguientes beneficios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

- A) Exención de las cuotas devengadas por las operaciones societarias de constitución y aumento de capital y de las que se originen por la transformación de sociedades anónimas laborales ya existentes en sociedades laborales de responsabilidad limitada, así como por la adaptación de las sociedades anónimas laborales ya existentes a los preceptos de esta Ley.
- B) Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición, por cualquier medio admitido en Derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.
- C) Bonificación del 99 por 100 de la cuota que se devengue por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por la escritura notarial que documente la transformación bien de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral o entre éstas.
- D) Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social.

## TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: DEVENGO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 17 DE JULIO DE 2015)

La cuestión litigiosa se refiere al momento en que se entiende devengado el impuesto. Esto es, si es el día de la adjudicación definitiva de la concesión administrativa o el día de la firma del contrato en que se formaliza aquella adjudicación.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 49.1.a) del Texto Refundido de la Ley, establece que “1. El impuesto se devengará: a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado”. La realidad es que el artículo regulador del devengo no está pensado para ningún caso concreto, sino que da una solución genérica para todos los hechos imposables del impuesto, que son mucho más amplios que la simple transmisión de bienes. Ahora bien, el apartado 2 del artículo 49 del Texto Refundido de la Ley, establece una regla especial para las adquisiciones de bienes cuya efectividad esté suspendida por alguna limitación. La cuestión que plantea el apartado 2 del artículo 49 es determinar si en realidad se trata de una regla especial de devengo, o se trata de una regla especial respecto a la exigibilidad de la deuda tributaria correspondiente.

La Sala se muestra conforme con el criterio de que dicha regla especial actúa simplemente como una regla que afecta a la exigibilidad de la deuda tributaria, pero no al devengo del tributo correspondiente, de suerte que habrá que aplicar lo dispuesto en el artículo 2.2 del TRJTP y AJD, es decir, “... no se liquidará el impuesto hasta que ésta (la condición Suspensiva) se cumpla...” Lo cierto es que la prohibición de iniciar la ejecución del contrato sin la previa formalización del mismo, constituye una limitación clara que tiene cabida en la regla especial prevista en el apartado 2 del artículo 49 del Texto Refundido, que aunque no altere el momento del devengo del tributo, sí constituye una regla especial respecto a la exigibilidad de la deuda tributaria correspondiente.

#### ART. 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES: BASE IMPONIBLE. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 15 DE JUNIO DE 2015)

En virtud de una escritura de venta una persona física adquiere unas participaciones sociales, obteniendo con ello un porcentaje de participación superior al 50% en una sociedad mayoritariamente constituida por inmuebles y sin que hubiera transcurrido el plazo de un año entre la fecha de aportación de los inmuebles y la de la transmisión de las participaciones sociales. Resultando que se cumplen todos los requisitos exigidos para que la transmisión de participaciones sociales quedara gravada por el ITPyAJD como si de una transmisión de bienes inmuebles se tratara.

Lo gravado no es la adquisición de tal control sino la transmisión misma, esto es, el valor de lo transmitido, no cabe prescindir de tal valor al determinar la cuantía de la base imponible, por lo que la base imponible a liquidar es el resultado de aplicar el porcentaje en tanto por ciento sobre el capital social de la sociedad que representa la adquisición de acciones de que se trata sobre el valor de los inmuebles que figuran en el activo de la sociedad. En el mismo sentido de entender que la base imponible de la operación es la parte del valor de los bienes inmuebles proporcional a los títulos objeto de la transmisión determinante del control de la sociedad propietaria de dichos inmuebles.

#### SANCIÓN POR LA FALTA DE AUTOLIQUIDACIÓN EN EL CASO DE SER APLICABLE EL ART. 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 15 DE JUNIO DE 2015)

Una persona física adquiere unas participaciones sociales, obteniendo con ello un porcentaje de participación superior al 50%

en una sociedad mayoritariamente constituida por inmuebles y sin que hubiera transcurrido el plazo de un año entre la fecha de aportación de los inmuebles y la de la transmisión de las participaciones sociales. Resultando que se cumplen todos los requisitos exigidos para que la transmisión de participaciones sociales quedara gravada por el ITPyAJD como si de una transmisión de bienes inmuebles se tratara. La cuestión que se analiza es la concurrencia o no en el supuesto concreto aquí examinado del elemento subjetivo de la culpabilidad, a los efectos de las sanciones tributarias impuestas por la falta de presentación en plazo de la auto-liquidación.

Para la Sala, las resoluciones impugnadas deberían ser comprensivas de una motivación específica concerniente al elemento subjetivo de la culpabilidad y a la constatación de la efectiva concurrencia de una ocultación del hecho imponible realizado. El recurrente se limita a invocar el automatismo en que ha incurrido la Administración demandada al imponer las sanciones tributarias y la inexistencia de ánimo defraudatorio. Sin embargo, debe notarse que, el Notario que autorizó el otorgamiento de la escritura de transmisión de participaciones, entre otras reservas y advertencias legales de tipo fiscal, advirtió expresamente de las excepciones a la exención contempladas en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, por lo que, si no conducta dolosa, es dable apreciar, cuando menos, una falta de diligencia media apta para imputar los hechos constitutivos de la infracción administrativa a título de mera negligencia y reputar, en consecuencia, concurrente el indispensable componente o elemento de la culpabilidad.

#### **COMPRAVENTA DE INMUEBLES POR UN PRECIO ESCRITURADO INFERIOR AL PAGADO MEDIANTE CHEQUES AL PORTADOR. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 29 DE MAYO DE 2015)**

La cuestión de fondo que se suscita consiste en determinar si el precio real de la venta de unos inmuebles fue el señalado por la Unidad de Investigación (402.344 euros) o el recogido en las escrituras públicas (120.000 ambos pisos). A este respecto expone la actora contribuyente que todo el procedimiento se fundamenta en un informe que no acredita que haya recibido un importe superior al escriturado, habiendo basado sus conclusiones en la denominada prueba indiciaria.

Para el Tribunal, la Inspección llegó a la conclusión de que existen indicios suficientes para considerar probado que además de los cheques nominativos citados en las escrituras de compraventa, se entregaron el mismo día ocho cheques al portador, por lo que se ha producido la ocultación del precio real de las compraventas ascendente a 402.344 euros siendo el recogido en las escrituras de 120.000 euros y en consecuencia se ha declarado de forma incorrecta las liquidaciones por ITP. No puede desconocerse que la entrega de los cheques o de su importe no se va a realizar de forma evidente sino que se buscará disimular la actuación, de ahí que la detección del mecanismo utilizado difícilmente puede ser acreditado mediante prueba directa, sino que habrá que acudir a la prueba indiciaria que exteriorice la existencia de pagos no incluidos en la escritura con la intención de no declarar las verdaderas bases imponibles. La Administración basa su regularización en la prueba por presunciones, medio probatorio válido en el ámbito tributario (artículos 106.1 y 108 LGT), pues a partir de los que sirven de indicios y que se tienen por probados, se presume la certeza de otro hecho, pues se aprecia que entre aquellos y éste (presunción de que el precio por el que se transmitieron los inmuebles fue el de 402.344 euros y no el recogido en las escrituras de 120.000 euros) existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. La Sala comparte tal razonamiento, pues las explicaciones alternativas ofrecidas tanto por vendedores como por compradores no son creíbles; por el contrario, los datos o indicios aportados por la Inspección deben conducir de modo natural al hecho consecuencia. Fundamentalmente el precio de tasación de una de las viviendas, al ser el triple de la suma establecida como precio de la venta en la escritura, la emisión de doce cheques consecutivos en la oficina de Huelva, y el cobro al día siguiente de ocho cheques al portador en la de Sevilla, abonados a los propios emisores, el movimiento de metálico (685 billetes de 500 euros), el importe de los préstamos concedidos a los compradores prácticamente coincidente con el importe de todos los cheques.

#### **ART. 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES: VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD POR LA EXCLUSIÓN DE LAS SOCIEDADES COTIZADAS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN DE 10 DE JUNIO DE 2015)**

La parte recurrente señala que el artículo 108.2 de la Ley 24/1988 infringe los principios de proporcionalidad e igualdad, al excluir a las sociedades cotizadas de su aplicación e incomprensiblemente a determinadas entidades concesionarias y promotoras inmobiliarias que al igual que la actora hacen un uso intensivo de inmuebles en su actividad, pues no existe ninguna justificación objetiva y razonable para la diferencia de trato dispensada.

La Sala razona que, en cuanto al derecho a la igualdad debe recordarse que el mismo consagrado en el artículo 14 de la Constitución, lo que veda, conforme a una reiterada jurisprudencia constitucional, es la posibilidad de un trato desigual, ante la Ley o en aplicación de la Ley, sin fundamento objetivo y razonable, a personas que se encuentran en igual situación, correspondiendo

al interesado probar que ante situaciones iguales se ha dado diferente tratamiento a unos y otros sin una justificación objetiva y razonable, pues para el éxito de la invocación efectuada del referido derecho es necesario un término de comparación válido, ofrecido por quien alega la diferencia de trato, debiendo tenerse en cuenta que la invocación del principio de igualdad ha de llevarse a cabo siempre dentro de la legalidad.

En el presente caso, se afirma que existe un trato discriminatorio e injustificado, pero no se justifica que las diferencias y precisiones que establece el precepto, atendidas las distintas características de las Sociedades a las que se hace referencia en el precepto, puedan admitirse como un término idóneo de comparación, presupuesto necesario para que pudiera estimarse producida la vulneración del principio de igualdad, siendo por tanto desestimada la referida alegación y con ello el recurso interpuesto.

#### **TRANSMISIÓN DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS DE 29 DE MAYO DE 2015)**

Discrepan las partes litigantes en la calificación del objeto transmitido, un bien inmueble o un conjunto de elementos corporales e incorporeales, que formando parte de una patrimonio empresarial del sujeto pasivo constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial, para de este modo tributar por una u otra modalidad impositiva. En el inmueble se desarrollaba una actividad hotelera en funcionamiento por una sociedad arrendataria en virtud de contrato suscrito con la sociedad transmitente, desde que ésta lo adquirió con la obligación de desarrollarla durante 10 años. Desde la adquisición el hotel sigue funcionando con los medios y personal de la arrendataria, en cuyos contratos se ha subrogado la empresa adquirente.

El objeto de la transmisión y la actividad del transmitente no se puede confundir con la del arrendamiento. El funcionamiento subsiguiente a la transmisión del hotel en el inmueble transmitido sin solución de continuidad, no se puede cohonestar con la de los elementos integrantes y accesorios para considerarlo como operación sujeta a IVA, pero exenta al tratarse de segundas transmisiones de bienes. No se transmite una industria con todos sus elementos integrantes y accesorios y en pleno funcionamiento para considerar que la operación está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales con argumentos basados en la interpretación del contrato. Estamos ante la transmisión de un elemento patrimonial, y no de un conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica.

#### **TRANSMISIÓN DE CUOTAS EN LA COMUNIDAD DE BIENES. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 6 DE JULIO DE 2015)**

La Administración tributaria actora en la demanda presentada, afirma que en escritura pública, en realidad no extinguió el condominio, sino que meramente provocó la adjudicación de la mitad proindivisa del bien de un copropietario a los otros dos, que hasta entonces tenían entre los dos la otra mitad proindivisa, con lo que en realidad tuvo lugar fue una extinción parcial del condominio inicial. Por ello, la operación no puede considerarse exenta de tributación, sino que por el contrario debería tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, según lo dispuesto por el artículo 7 del TR del ITPyAJD. Para el contribuyente, no hubo traslación del dominio en la operación que pretende gravarse, pues cuando uno de los comuneros adjudicó su mitad indivisa a los otros comuneros, únicamente transformó su derecho abstracto preexistente como comunero en proporción a su interés en la comunidad. Entiende aplicable al caso lo dispuesto en el artículo 1062 del Código Civil, pues consideran que la condición de que la adjudicación se efectúe en favor de un cotitular se ha cumplido en este caso al existir una comunidad de bienes que con la transmisión quedó disuelta.

Para la Sala, lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca. A su entender, esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al impuesto, las que lo son de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio. De este modo, no cabía la exención, con lo que se impone la estimación del recurso interpuesto por la Administración.

#### **FIANZA NO CONSTITUIDA SIMULTÁNEAMENTE CON EL PRÉSTAMO HIPOTECARIO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 3 DE JULIO DE 2015)**

La resolución impugnada estima la reclamación económico-administrativa promovida contra la liquidación del ITPyAJD al considerar, en síntesis, que de los artículos 15.1 del TR del ITPyAJD y 25.1 del Reglamento, se desprende que para que la fianza o el derecho real en garantía de un préstamo tribute sólo por el concepto de préstamo, debe ser construida simultáneamente con

éste, o estar previstas en el momento del otorgamiento del préstamo. La Administración tributaria recurrente sostiene que en este caso la cláusula de afianzamiento no se constituyó simultáneamente con el préstamo hipotecario sino en un momento posterior. Considera que si la fianza no estaba prevista con anterioridad a la escritura inicial de constitución del préstamo hipotecario sino en un momento posterior falta el requisito de la simultaneidad.

Para el Tribunal, la simultaneidad de la fianza se produjo, pero lo fue con el acto de la subrogación de hipoteca, y al haber simultaneidad no procede someter a la fianza a un nuevo impuesto.

#### **CONCESIÓN ADMINISTRATIVA PARA LA EXPLOTACIÓN DE UN APARCAMIENTO SUBTERRÁNEO: BASE IMPONIBLE. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 8 DE JULIO DE 2015)**

La cuestión controvertida trata sobre una concesión para la construcción explotación y uso de un aparcamiento subterráneo para residentes. Aprecia la resolución del TEAR que la liquidación no determinó correctamente la base imponible, pues no se debía incluir en ella el fondo de reversión, pues estima, la UTE concesionaria no tiene obligación de revertir, y por tanto no tiene que constituir fondo de reversión, sino que dicha obligación corresponde a los usuarios a los que ha de ceder el uso de las plazas. Estima la Comunidad de Madrid recurrente que la determinación de la base imponible se ha de hacer atendiendo al momento de devengo del impuesto, esto es, al momento de adjudicación de la concesión, momento en el que el único obligado es el concesionario, sin perjuicio de las cesiones que este luego pueda realizar a lo largo de la vida de la concesión.

Para la Sala, la determinación de la base imponible se hace atendiendo al momento de devengo del impuesto, y en aquel momento existiendo ya la obligación de reversión, no se había realizado aún cesión alguna a los usuarios, que se irían haciendo posteriormente, obligación que por tanto en aquel momento de devengo compete a la concesionaria, y no a terceros aún no determinados, que incluso, en el desarrollo de la concesión podría no existir, por haber llegado a dedicar las plazas a uso público indiscriminado, supuesto que ratifica la necesidad de estar a la valoración en el momento de devengo.

#### **TRANSMISIÓN DE INMUEBLE ASUMIENDO EL ADQUIRENTE LA HIPOTECA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 17 DE JULIO DE 2015.)**

Para la Administración en el presente caso nos encontramos ante un negocio jurídico en el que se produce la transmisión del pleno dominio de un inmueble junto con la asunción de una deuda y, en estos casos, además de producirse el hecho imponible de operaciones societarias por la ampliación de capital, es procedente practicar liquidación por la modalidad ITP por la asunción de deuda como contraprestación a la entrega del inmueble.

Para la Sala, no cabe duda de que por parte de la mercantil adquirente del inmueble se ha producido la asunción de deuda, esto es, del préstamo pendiente de amortizar, y no sólo de la carga hipotecaria que gravaba el inmueble, ya que la confusa expresión contenida en la escritura, según la cual, «... adquiriendo Activos Mobiliarios e Inmobiliarios, S.L. el bien inmueble con la carga descrita que asume», sólo cabe interpretarla en el sentido de que dicha mercantil se subroga en la posición del deudor hipotecario y, por tanto, queda obligada a pagar la cantidad del préstamo pendiente de amortizar, y ello, porque si se entendiera que en lo único que se subroga es en la carga hipotecaria, y no en la deuda pendiente que con dicha hipoteca se garantiza, la citada cláusula sería manifiestamente superflua, pues la asunción de la mera carga real en que la hipoteca consiste no requiere mención ni pacto algunos, sino que se produce por el mero hecho de ser la poseedora titular del citado inmueble debido a la naturaleza de derecho real oponible «erga omnes» que caracteriza a la hipoteca.

#### **SUJETO PASIVO EN LA HIPOTECA UNILATERAL. UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 16 DE JULIO DE 2015)**

En el presente caso, la controversia se desarrolla dentro del campo de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados y se concreta en la necesidad de determinar quién es el sujeto pasivo de la hipoteca constituida en la escritura pública, en el caso de que el deudor (empresario que actúa en el ejercicio de su actividad) constituya hipoteca unilateral en garantía de fraccionamiento o aplazamiento de deuda tributarias. Y ello teniendo siempre en cuenta que el artículo 29 del TR del ITPyAJD, atribuye la condición de sujeto pasivo en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados a quien es el adquirente del bien o derecho y solo con carácter subsidiario, quien inste o solicite el documento notarial o aquél a cuyo favor se expida.

El supuesto controvertido es sencillo, de tal forma que frente a la sentencia impugnada, que considera que el sujeto pasivo es el Estado y, en consecuencia, la operación está exenta del Impuesto, según el artículo 45.I.A) del Texto Refundido, las de contraste

estiman que la condición de sujeto pasivo recae en el deudor hipotecario, por su condición de solicitante del documento notarial. Es cierto, por tanto, que la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a efectos por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, pero no lo es menos que el cumplimiento de la «conditio iuris» que supone la aceptación del acreedor hipotecario, tiene lugar con efectos retroactivos (artículo 141 de la Ley Hipotecaria). Pero es que además, la aceptación del Estado consta implícitamente en el expediente administrativo formado a consecuencia de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias. Las circunstancias expuestas (resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, implícita aceptación de la constitución de la hipoteca, carácter retroactivo que debe darse a la constancia expresa de la misma en el Registro de la Propiedad), hacen que el Tribunal estime que el sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados es el Estado, con la consiguiente derivada de declaración de exención a virtud de lo dispuesto en el artículo 45 I.A) del Texto Refundido del Impuesto.

#### **CONCENTRACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA QUE GRAVABA VARIAS FINCAS EN SOLO DOS DE ELLAS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 7 DE ABRIL DE 2015)**

Constituye el objeto del presente recurso la modificación de una hipoteca anteriormente constituida, concentrando la responsabilidad hipotecaria que pesaba sobre trece fincas en solo dos de ellas y liberando de responsabilidad a las restantes.

Para la Sala, la operación que se ha producido es una novación objetiva en el derecho real de hipoteca. Si, en efecto, la hipoteca es un derecho real que sujeta directa e inmediatamente los bienes sobre los que se impone al cumplimiento de la obligación para cuya seguridad fue constituida y la hipoteca es indivisible, subsistiendo íntegra (mientras no se cancele) sobre la totalidad de bienes hipotecados, es incuestionable que en este caso se produjo una modificación la responsabilidad hipotecaria, liberando varias de las fincas inicialmente gravadas de dicha responsabilidad y alterándose el objeto del derecho real de hipoteca para pasar a quedar sujetas tan solo dos de las fincas, en garantía del abono de las cantidades adeudadas. Por tanto, estamos ante una novación objetiva del negocio hipotecario, inscribible en el Registro de la Propiedad, que debe tributar por actos jurídicos documentados, no resultando subsumible el supuesto de hecho aquí concurrente (concentración de la responsabilidad hipotecaria que gravaba varias fincas en solo dos de ellas) con la exención a que hace mención el artículo 45.I.B) del TR del ITPyAJD.

#### **BASE IMPONIBLE EN LA CONCENTRACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA QUE GRAVABA VARIAS FINCAS EN SOLO DOS DE ELLAS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 7 DE ABRIL DE 2015)**

Constituye el objeto del presente recurso la determinación de la base imponible en el caso de la modificación de una hipoteca anteriormente constituida, concentrando la responsabilidad hipotecaria que pesaba sobre trece fincas en solo dos de ellas y liberando de responsabilidad a las restantes. El contribuyente considera que procede minorar la base imponible en función de la parte del crédito hipotecario ya amortizada.

No es la constitución, cancelación ni modificación objetiva del derecho real lo que se somete al gravamen, sino el documento notarial en que se formaliza el negocio jurídico y que tiene ulterior acceso al Registro. El artículo 30.1 del Real Decreto legislativo 1/1993 que en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses, por lo que habrá que estar al importe del capital garantizado que conste en el documento notarial, por más que, erróneamente, no se tomara en consideración en el momento del otorgamiento de la escritura la parte ya abonada de capital e intereses.

#### **EXTINCIÓN DE CONDOMINIO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 29 DE MAYO DE 2015)**

Se otorga escritura pública de extinción parcial del condominio, mediante la cual se adjudicaba una de las viviendas a tres de los hermanos y las otras dos a los otros tres hermanos, siendo abonada la correspondiente compensación en metálico por el exceso recibido. La cuestión se ciñe a dilucidar si deviene o no aplicable lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del TR del ITPyAJD a aquellas adjudicaciones que tienen lugar cuando, como aquí acontece, no desaparece la situación de indivisión mediante la adjudicación del bien a uno de los comuneros sino que la cesación de la situación de indivisión afecta solo a uno o algunos de los condueños, permaneciendo la comunidad de bienes entre los demás, con incremento de sus respectivas cuotas de participación, o variando los partícipes en la Comunidad por transmisión de la cuota de uno o unos de ellos a un tercero o terceros.

En este caso se produce una transmisión de cuotas entre los condueños y no a terceros extraños, por tanto lo que se produce es un aumento de la participación de los copropietarios en la comunidad de bienes como consecuencia de la adjudicación de la parte correspondiente a otro condueño, concluyendo que nos encontramos, en puridad, ante una traslación o transmisión de cuotas sujeta al impuesto.

#### **ASIMILACIÓN DE UN CRÉDITO HIPOTECARIO A UN PRÉSTAMO A EFECTOS DE APLICAR LA EXENCIÓN.**

**(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 22 DE JULIO DE 2015)**

Trae causa la litispendencia en la modificación de multicrédito hipotecario formalizada en escritura pública. Presentada la correspondiente autoliquidación en concepto de Acto Jurídico Documentado con una cuota a ingresar 0, la oficina liquidadora inició un expediente de verificación de datos, porque en la escritura se formaliza una modificación/novación de crédito hipotecario, sin que le sea de aplicación la exención del artículo 9 de la Ley 2/1994, sobre subrogación y novación de préstamos, sin que sea asimilable un crédito hipotecario con la figura del préstamo hipotecario.

Para la Sala, los créditos con garantía hipotecaria han de asimilarse a los préstamos hipotecarios. La exención en cuestión ha de aplicarse a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modo en que se instrumente (crédito o préstamo). Se ha de tener en cuenta la tradicional asimilación entre préstamos y créditos en el ámbito de este impuesto y la inexistencia de razones que, a la vista de la finalidad perseguida por la mencionada Ley, justifiquen un distinto tratamiento entre unos y otros. Esta conclusión no puede considerarse una interpretación analógica proscrita por el artículo 14 de la Ley General Tributaria, pues no se trata de extender la previsión legal más allá de sus términos, a través de esa técnica de integración del ordenamiento jurídico (artículo 4 del título preliminar del Código Civil), sino de indagar su verdadero sentido aplicando los criterios de interpretación previstos en el mismo.

#### **EXENCIÓN POR DISOLUCIÓN DE GANANCIALES NO APLICABLE AL RÉGIMEN DE SEPARACIÓN DE BIENES.**

**(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 9 DE JULIO DE 2015)**

La parte actora en la demanda presentada, afirma que la resolución impugnada no es ajustada a Derecho, pues a la escritura de fecha 19 de enero de 2010 de disolución de comunidad con subrogación de hipoteca y en la que se hacía constar que en ejecución de la sentencia dictada por el Juzgado de primera Instancia nº 4 de Mataró se adjudicaba la plena propiedad de un inmueble a la recurrente, y se aplicaba la exención establecida en el artículo 48.I.B).3 del TR del ITPyAJD. La Administración tributaria por el contrario considera que la referida exención es solo aplicable al régimen legal de gananciales, pero no a la separación de bienes.

En el supuesto de las adjudicaciones y transmisiones originadas por la disolución del matrimonio, y previsto en el artículo 45.I.B).3 del TR del ITPyAJD, la exención de tributos únicamente es aplicable a las disoluciones en que haya efectiva comunidad de bienes (sociedad conyugal); por tanto esta exención no es aplicable a los supuestos en que rija un régimen económico matrimonial de separación de bienes, todo ello con respeto a la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida y sin hacer expresa imposición de costas. En consecuencia es claro que la exención referida no resulta aplicable al presente supuesto en el que la extinción del régimen económico matrimonial era el de separación de bienes y no el de gananciales.

#### **HIPOTECA UNILATERAL. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 13 DE JULIO DE 2015)**

La resolución impugnada considera que la operación no estaba sujeta a Actos Jurídicos Documentados, a tenor de lo dispuesto en el artículo 31.2, siendo el sujeto pasivo la Administración, por cuanto a su favor se constituye la garantía hipotecaria, concurriendo la exención prevista en el artículo 45.I.A) del TR del ITPyAJD. La Administración tributaria impugna dicha resolución, por entender que la constitución mediante escritura pública de una hipoteca voluntaria por acto unilateral del dueño de la finca, cumple los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TR para configurar el hecho imponible de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ya que habrá una primera copia de la escritura pública, la cual contendrá un acto valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto al ISD ni a las otras modalidades del ITP.

En este caso, consta acreditado que el órgano de recaudación dictó acuerdo expreso declarando conforme la garantía constituida y asimismo, que la aceptación inscrita en el Registro de la Propiedad. De ahí que la pretensión de la demandante no pueda prosperar, pues no cabe sostener que la Administración del Estado no es la parte interesada en la hipoteca que, expresamente, la propia Administración ha declarado conforme para garantizar la suspensión concedida.

**BASE IMPONIBLE EN UNA PERMUTA: VENTA DE PARCELA A CAMBIO DE VIVIENDAS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 17 DE JULIO DE 2015)**

Se transmite una parcela situada en un PAU y como contraprestación se determina la obligación de construcción y entrega de cinco viviendas a la inicial propietaria de los terrenos. El motivo de controversia es si el valor de dichas viviendas forma parte del valor real de la parcela. Para la Administración el valor real del bien que se está transmitiendo, y que debe prevalecer, es superior al precio consignado en la escritura.

Para la Sala, la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados está determinada por el valor de la operación que se instrumentaliza en el documento notarial. A tal fin, deberá estarse al valor declarado sin perjuicio de la comprobación administrativa, tal como establece el art. 30.1 y corrobora el 46.1 del Texto Refundido. En el caso concreto, el valor económico que objetivamente representa el acto documentado es equivalente al valor de la obligación que se cede, y dado que esta consiste en la entrega de cinco viviendas, será el valor de las cinco viviendas a lo que alcance el interés económico objetivo formalizado en la escritura, valor siempre referido al momento del devengo. La fijación por las partes de una cantidad inferior como precio de la cesión, igual al valor atribuido primitivamente a la permuta de terrenos por viviendas, podrá obedecer a cualesquiera motivos de naturaleza subjetiva, como tales derivados de las relaciones de las entidades contratantes, pero no es representativo de la magnitud económica de la operación.

**ESCRITURA DE COMPRAVENTA COMPRENSIVA DE UNA PROMESA DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 7 DE JULIO DE 2015)**

La cuestión que se dirime radica en, se formalizó escritura pública de compraventa que fue presentada con autoliquidación por IAJD exclusivamente por el concepto de compraventa y la Oficina Liquidadora consideró que en la citada escritura, no sólo se contenía dicha convención de compraventa, sino que, además, se había suscrito entre el vendedor y el comprador un contrato de arrendamiento de los inmuebles vendidos, razón por la cual, se giró nueva liquidación por IAJD con relación al citado contrato de arrendamiento de los inmuebles vendidos. El contribuyente considera que en la escritura sólo se perfeccionó un contrato, el de compraventa, y que la referencia al contrato de arrendamiento que se incluye en la referida escritura, tenía como único objeto dejar constancia del compromiso de las partes de proceder a su firma con posterioridad, pero este contrato de arrendamiento se perfeccionaría inmediatamente después, en un momento posterior, pero no quedó perfeccionado en la escritura de autos, razón por la cual no puede calificarse de segunda convención también sujeta a IAJD.

La Sala llega a la conclusión de que en la citada escritura sólo se contiene un contrato perfeccionado que es el de compraventa y que, con relación al arrendamiento, tan sólo se contiene un compromiso de las partes de celebrarlo en un momento inmediatamente posterior al de la celebración de la compraventa, pero sin que dicho contrato de arrendamiento llegue a perfeccionarse en la escritura que, con relación al mismo, sólo contiene una promesa de celebrarlo. No cabe deducir otra cosa de las constantes referencias que se realizan en la escritura al contrato de arrendamiento utilizando siempre el futuro (v.gr. «contrato de arrendamiento que será suscrito por las partes asimismo con fecha de hoy...»), de su calificación siempre como contrato «posterior», y de su calificación por el propio Notario como «borrador» al mencionar su unión a la escritura como anexo, expresión ésta de «borrador» que alude a su condición de promesa de contrato y no a un contrato perfeccionado en esa misma escritura, sin que el mero hecho de que se trate de un proyecto detallado y pormenorizado elimine su verdadera naturaleza de mero borrador, esto es, de promesa de contrato o proyecto de contrato futuro.

**EXENCIÓN EN UNA VPO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 1 DE JULIO DE 2015)**

Se otorgó escritura pública de préstamo hipotecario a favor de los recurrentes autoliquidándose el impuesto. Posteriormente se presenta solicitud de devolución de lo ingresado, alegando que se trata de un préstamo relacionado con una vivienda de protección oficial por lo que está exenta del ITPyAJD. Dicha solicitud fue desestimada por la Administración gestora, interponiéndose a continuación reclamación económica administrativa que también es desestimada. En su demanda los recurrentes rechazan que haya prescrito su derecho a solicitar la devolución del ingreso tributario que considera indebido, invocando para ello la doctrina de la «actio nata». A este respecto, explica que el INVIFAS, al realizar la venta de la vivienda de su propiedad, no informó a los adquirentes de su condición de vivienda de protección oficial, que lleva aparejada la correspondiente exención del ITPyAJD, y que no fue hasta años después de la compra cuando los adquirentes se enteraron por algunos vecinos de tal condición, circunstancia que les llevó a solicitar de la Dirección General de Vivienda de la Comunidad de Madrid información sobre si la vivienda por ellos adquirida del INVIFAS tenía la condición de vivienda de protección oficial, habiéndoles contestado dicho organismo que efectiva-

mente la vivienda adquirida tenía tal condición.

Para el Tribunal, la alegación sustancial de la demanda no puede prosperar porque la condición de vivienda de protección oficial es un dato público al que puede acceder cualquier interesado y que, además, tiene acceso al Registro de la Propiedad. Que ello es así, esto es, que la condición de vivienda de protección oficial es un dato público, se desprende de la propia comunicación de la Dirección General de Vivienda de la Comunidad de Madrid, a la que la parte actora atribuye ser la primera información oficial que tuvieron sobre la condición de vivienda de protección oficial del inmueble por ellos adquirido del INVIFAS. Y así, en esta comunicación expresamente se indica que tal carácter de vivienda de protección oficial está plasmado en la placa identificativa adherida a la fachada del edificio. Por tanto, no puede alegar la parte actora que cuando adquirió la vivienda desconocía la condición de vivienda de protección oficial de la vivienda adquirida ya que tal condición constaba, incluso, en la placa identificativa adherida a la fachada del edificio.

#### **TRANSMISIÓN DE FARMACIA SIN INCLUIR EL LOCAL. (SENTENCIA DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA DE 26 DE MAYO DE 2015)**

Se cuestiona si está o no sujeto al IAJD la transmisión de una oficina de farmacia sin transmisión del local. La cuestión se centra en determinar si en este caso, la operación se encuentra sujeta al IAJD, entendiendo la Administración recurrente que así es sobre la base de lo dispuesto en el art. 31.2 del ITPAJD, siendo esencial determinar si la operación constituye un acto inscribible en el Registro de Bienes Muebles

La Consejería de Sanidad y Dependencia autoriza la transmisión de la oficina de farmacia, que según consta en tal resolución firme que sirve de base a la transmisión, conlleva la obligación aportar en el plazo de tres meses desde la notificación de la resolución, la copia auténtica de la escritura pública debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad y documentación justificativa de la disponibilidad jurídica del inmuebles donde se ubica la oficina de farmacia, así como solicitud de la visita de inspección correspondiente. En la escritura pública, se señala que de acuerdo con el art. 29.2 y 3 de la Ley 6/2006 de Farmacias de Extremadura, esta transmisión que se documenta debe ser inscrita en el Registro de la Propiedad. Como se señala por la Administración recurrente, el art. 31.2 de la LITPAJD declara sujeta al IAJD las primera copias de escrituras y actos notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa evaluable, aspecto sobre el que no existe divergencia entre las partes, pero sí en el segundo aspecto, «que contenga actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujeto al Impuesto sobre sucesiones y Donaciones o a los conceptos de TPO y de operaciones Societarias».

En principio, que un título sea inscribible no quiere decir que realmente se inscriba, siendo nuestro sistema registral voluntario, cuestión distinta es que tal requisito formal sea constitutivo de tal negocio jurídico, de manera que se encuentran sujetas y no exentas las escrituras públicas de negocios en que la inscripción aunque no sea constitutiva sí es factible, y en el caso que nos ocupa, es la Ley Autonómica la que sujeta obligatoriamente a inscripción tal título. Podría debatirse si la Comunidad Autónoma tiene competencia en esta materia pero tal cuestión no puede abordarse en este proceso, toda vez que existe un acto firme y consentido que no pone en tela de juicio tal cuestión, de ahí que nos obligue, por razones de seguridad jurídica, a tener por firme y consentido tal acto y a todos los efectos, de manera que procede la estimación del recurso interpuesto.

## Tributos Municipales

- **TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

- **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

- » Pluralidad de requerimientos para interrumpir la prescripción ..... 31
- » Naturaleza urbana del terreno transmitido ..... 31
- » Liquidación sobre cuatro parcelas cuando se transmite una única comprensiva de todas ellas ..... 32
- » Notificación de los valores catastrales ..... 32
- » Cálculo del valor del suelo ..... 33

## TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

#### PLURALIDAD DE REQUERIMIENTOS PARA INTERRUMPIR LA PRESCRIPCIÓN.

(SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE JUNIO DE 2015)

El juez de lo contencioso-administrativo declara la prescripción teniendo en cuenta que, a fin de obtener la documentación necesaria para liquidar, el Ayuntamiento practicó al obligado tributario numerosos requerimientos de igual contenido: uno inicial en noviembre de 1993, otro en enero de 1998, un tercero en diciembre de 2001, el cuarto en octubre de 2005, practicándose un último requerimiento con igual contenido que los anteriores en enero de 2009 y aprobándose posteriormente las liquidaciones que fueron ratificadas en reposición por resolución de 1 de julio de 2013. Considera que el último requerimiento carecía ya de virtualidad interruptora de la prescripción, pues al contestar al anterior (realizado en octubre de 2005), el contribuyente suministró los datos necesarios para que con una simple actividad ulterior, el Ayuntamiento acopiara los elementos de hechos precisos para girar las liquidaciones. Habiendo pasado más de diecisiete años desde el fallecimiento del transmitente y teniendo ya la información suficiente para con una mínima presteza (dirigirse a la notaría, reclamando la escritura de protocolización del cuaderno particional), dejó transcurrir otros tres años y medio para reiterar un requerimiento idéntico a todos los anteriores. Aunque el requerido no cumplió íntegramente lo reclamado, haciéndolo de manera parcial y defectuosa, considera inaceptable la actitud pasiva de la corporación municipal. Por ello, entendiendo, atendiendo a las peculiaridades del caso, que quedó diluida la obligación del demandante, sin que quepa afirmar que, con tal modo de decidir, se inviertan las obligaciones tributarias, con el efecto de producir la prescripción en favor de quien incumplió lo que le incumbía, ya que le era exigible al Ayuntamiento una mayor diligencia en la averiguación de los datos necesarios para liquidar.

Para el Tribunal, habida cuenta del carácter excepcional e “irrepetible” del supuesto de hecho que aborda, y que los requerimientos practicados carecían de consistencia objetiva, limitándose a reclamar de nuevo la presentación de una documentación ya pedida, concluye que ha de dar la razón al contribuyente y rechazar el recurso entablado por el Ayuntamiento.

#### NATURALEZA URBANA DEL TERRENO TRANSMITIDO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE ANDALUCÍA DE 9 DE ABRIL DE 2015)

La cuestión discutida es sobre la naturaleza urbana o no del terreno transmitido.

El terreno urbano que fue enajenado en la escritura que es la que da origen al hecho imponible, es terreno de naturaleza urbana y, por tanto, sometido al IIVTNU. La Sala señala que es el propio demandante el que, en la escritura de segregación, califica el terreno de urbano, disponiendo, textualmente que se “segrega la porción urbana que seguidamente se describe, para que forme finca nueva e independiente: rústica hoy urbana...”; de igual forma, en la licencia de segregación concedida por el Ayuntamiento, lo que se segrega es una parcela de 23.154 m<sup>2</sup>, a la que se le da tratamiento de terreno urbano, manifestándose que se trata, de la “delimitación del ámbito de actuación del sector de la Modificación Puntual de las Normas Subsidiarias de Planeamiento de Lantejuela Nuevo Recinto Ferial”; por último, en la propia escritura pública de compra venta se hace constar en el Exponen, que el transmitente “es titular en pleno dominio, con carácter privativo, de la siguiente finca: Urbana.- Terreno en el término de Lantejuela,... con una superficie de veintitrés mil ciento cincuenta y cuatro metros cuadrados (23.154 m<sup>2</sup>)...” De esta forma, el carácter urbano de la porción segregada, y luego enajenada, es indiscutible. Como quiera que a nadie le es dable ir contra sus propios actos, no puede aceptarse, a los efectos de eludir el impuesto.

## **LIQUIDACIÓN SOBRE CUATRO PARCELAS CUANDO SE TRANSMITE UNA ÚNICA COMPRENSIVA DE TODAS ELLAS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 9 DE ABRIL DE 2015)**

El recurrente alega que en la escritura pública de compraventa no se transmiten cuatro solares como señala la Administración, sino un terreno de 23.150 m<sup>2</sup>.

En la escritura de compraventa se habla de un terreno de 23.154 m<sup>2</sup>, en tanto que el IIVTNU se gira sobre el valor de cuatro parcelas, pero, si algo ha quedado claro en este procedimiento, es que dichas cuatro parcelas forman parte de los 23.754 m<sup>2</sup>. En cualquier caso, el demandante no prueba, ni siquiera alega, que eso no sea así y que las parcelas y el otro terreno sean cosas distintas situadas en distinto lugar. De otro lado, tampoco se causa perjuicio económico alguno, puesto que la liquidación se ha girado solo por el valor de las cuatro parcelas, a pesar de que su superficie es muy inferior a los 23.754 m<sup>2</sup>.

## **NOTIFICACIÓN DE LOS VALORES CATASTRALES. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN DE 3 DE JUNIO DE 2015)**

La cuestión planteada es que el acuerdo de la Administración Tributaria es nulo porque ha girado al cobro unas liquidaciones prescindiendo del procedimiento legalmente establecido de notificación de valores catastrales asignados a la finca para determinar la base imponible del impuesto, ya que la finca transmitida no tenía asignados valores catastrales y los mismos se han fijado sin dar audiencia a la demandante.

Para el Tribunal, la aprobación del plan parcial tuvo lugar en 2004 y ello supuso que cuando se produjeron las enajenaciones se cumplió el hecho imponible previsto en la Ley de Haciendas Locales, al tener como objeto dichas enajenaciones parcelas de suelo urbanizable no delimitado que ya contaban con instrumento de desarrollo aprobado, aunque no contara todavía con eficacia y ello porque el legislador ha querido que la simple eficacia del plan suponga el nacimiento de una manifestación de riqueza que ha sido gravada por el tributo de autos. Hay que recordar que este motivo planteado va referido en realidad a la impugnación de la valoración catastral, ignorando que lo que es objeto de recurso en la instancia es una liquidación tributaria, así como la distinción que existe entre gestión catastral, atribuida a la Administración del Estado, y gestión tributaria, atribuida a la Administración municipal, y el ámbito propio de impugnación en uno y otro caso.

Prescripción: el presentador del documento será considerado como mandatario de los obligados al pago. Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 3 de junio de 2015.

La Administración tributaria considera que el cómputo a efectos de la prescripción que establece el contribuyente es erróneo y no debe hacerse desde la fecha en que se produjo la transmisión de los terrenos hasta la notificación de la liquidación, ya que las liquidaciones recurridas, notificadas a la actora en fecha 16 de noviembre de 2011 son consecuencia directa de la ejecución de la sentencia del Juzgado de lo contencioso administrativo n<sup>o</sup> 5 de Zaragoza de fecha 11 de julio de 2011, que acordó imponer a la administración la obligación de girar las liquidaciones individualizadas a cada uno de los propietarios pro indiviso, y a retrotraer las actuaciones al momento en que en vía administrativa se pidió por parte de cada uno de los distintos sujetos pasivos (son varias las sociedades transmitentes) la liquidación del impuesto de forma individualizada.

Para la Sala, como se desprende de la sentencia de 11 de julio de 2011 mencionada, Andolfa SA presentó las autoliquidaciones en 2007 y actuó siempre por cuenta de las demás sociedades, por lo que hasta el momento en que se comunicó que debería notificarse una liquidación a cada una de ellas, lo que tuvo lugar el 30 de junio de 2009, no se produjo el inicio de la prescripción respecto de ellas. Se añade también que se trata de sociedades del mismo grupo y que tuvieron la misma representación en la compraventa, el apoderado de Andolfa SA y Fuentes del Portal SA y consejero delegado de las otras sociedades, y habiendo sido representada y defendida Andolfa SA por los mismos profesionales que las demás sociedades. Se concluye que no ha habido abuso de representación por parte de Andolfa SA y se añade que el art. 23 de la Ordenanza fiscal 9 de Zaragoza, indica que el presentador del documento será considerado como mandatario de los obligados al pago y todas las notificaciones practicadas al mismo se entenderán realizadas a los demás. En definitiva, señala esta sentencia, iniciado el devengo a los 30 días de las compraventas, es claro que se interrumpió la prescripción por la propia actuación de Andolfa SA como mandataria de las demás, por lo que solo desde el 30 de junio de 2009 en que al recurrirse en reposición se pidió la notificación individualizada, se puede decir que se inició la prescripción de cuatro años regulada en el art. 66 LGT, plazo que no había transcurrido aún en el momento de notificarse de modo individualizado las liquidaciones.

Computo de la fecha de adquisición. Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 10 de julio de 2015.

La controversia se circunscribe a la determinación de la fecha de adquisición de la finca transmitida y su incidencia en el cálculo de la plusvalía. En el caso de autos, el recurrente, aquí apelante, adquirió la finca litigiosa en régimen de condominio con sus

dos hermanos el 1 de julio de 1997, día fijado por la Administración demandada, aquí apelada, como fecha de inicio del período para el cálculo del impuesto. Asimismo, se admite por ambas partes que el 28 de octubre de 2003, el apelante adquirió el pleno dominio de la finca mediante compensación en metálico a sus dos hermanos. Ahora bien, este hito de extinción del condominio es el que el contribuyente tiene en cuenta para fijar la fecha de adquisición de la finca, defendiendo que la existencia de compensaciones en metálico conlleva la transmisión de propiedad.

La división y consiguiente adjudicación de la finca litigiosa, mediando los correspondientes pagos en metálico a sus dos hermanos comuneros, no constituye una operación que conlleve la transmisión del dominio que defiende el apelante. En consecuencia, la fecha que ha de computarse como fecha de adquisición es aquella primera que originó, precisamente, la situación de comunidad entre los hermanos.

## **CÁLCULO DEL VALOR DEL SUELO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 1 DE JULIO DE 2015)**

Lo que sostiene el contribuyente es que el incremento del valor no puede hacerse aplicando automáticamente la fórmula adoptada por el Ayuntamiento con base al art. 107 LRHL. Para el recurrente se trata de determinar el verdadero incremento de valor de las fincas y ello no se obtiene siempre, y desde luego no en el caso presente, mediante la aplicación de las reglas del precepto, que no hacen más que establecer un criterio subsidiario, ficticio o presuntivo, que puede y debe ser sustituido por el que, atendidas las circunstancias del caso, conduzca a un resultado más conforme con la realidad del incremento del valor. El criterio legal parte del supuesto de que el valor del suelo se incrementa de forma lineal, continuada y uniforme en el tiempo, lo que no ha sucedido en el caso de las fincas en cuestión, que se han visto afectadas a lo largo del tiempo por diversas transformaciones físicas y jurídicas. Para ponderar y valorar la incidencia de este factor sobrevenido en la historia de las fincas el recurrente presenta un informe, donde se efectúan una serie de consideraciones en la línea que se viene exponiendo y se aportan unos índices referenciales.

Para el Tribunal, hay ausencia de aportación de elementos suficientes para sostener una solución excepcional y distinta de la legal, y el informe presentado carece de las condiciones mínimas exigibles para poder ser considerado dictamen o prueba pericial, por carencia de objetividad e independencia de criterio del autor. El “perito” no es ajeno a la propia parte y sus razonamientos y conclusiones no pueden ser sino ser considerados como meras alegaciones de la propia parte. No tienen un plus de eficacia procesal y disponen de la fuerza de convicción que intrínsecamente se derive de su mero contenido y formulación.

