

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

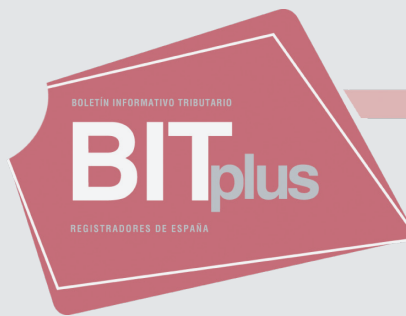
TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- El papel de los convenios ante la doble imposición internacional en el ámbito del ISD.  
*Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura* .....3

## TEMAS FISCALES

### TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados .....12
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....17
- Procedimiento Tributario .....20

### TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- Coeficientes multiplicadores al valor catastral.....24
- Unidad económica autónoma ...27

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....33

### TRIBUTOS MUNICIPALES





## TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEAC

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES ..... 4

**El papel de los convenios ante la doble imposición internacional en el ámbito del ISD**

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura ..... 4

### El papel de los convenios ante la doble imposición internacional en el ámbito del ISD

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

- 1.- Consideraciones generales. Alcance de la distinción entre obligación personal y obligación real de contribuir
- 2.- La representación de los no residentes por obligación real de contribuir
- 3.- Situaciones de doble imposición internacional en el ámbito del ISD: el papel de los convenios de doble imposición aplicables y la necesidad de su reforma
- 4.- A modo de conclusión

#### **1. Consideraciones generales. Alcance de la distinción entre obligación personal y obligación real de contribuir**

Como es sabido la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) diferencia una dualidad de tributación por obligación personal (para los residentes en España) y por obligación real (para los no residentes), estableciendo su art. 23 el mecanismo para evitar la doble imposición internacional por obligación personal, siguiendo el método denominado de imputación limitada.

A tenor de lo dispuesto en el citado precepto los residentes españoles que tributen en el extranjero tienen derecho a deducir la menor de las siguientes cantidades: el importe efectivo (sin recargos, sanciones ni intereses) satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España; o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, siempre y cuando hubieran sido sometidos a tributación en el extranjero por un impuesto similar.

Por su parte el art. 46 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto (RISD) regula asimismo la deducción por doble imposición internacional.

La regulación del Impuesto implica además, como es sobradamente conocido, que la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, quede sujeta a este tributo (al tener la consideración de sujeto pasivo el beneficiario), pudiendo quedar obligados aquellos ante la Hacienda Pública española, bien por obligación personal o bien por obligación real. De este modo, en función de la residencia se regulan dos clases de obligaciones tributarias: en primer lugar la personal, que supone tributar por tener la residencia habitual en España con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado; y, en segundo término, la obligación real, que se produce cuando se adquieren bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

De acuerdo con lo dispuesto por el art. 6 de la Ley 29/1987 a aquellos contribuyentes que tienen su residencia habitual en España les es exigible el Impuesto por obligación personal, con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, debiendo estarse de cara

a la determinación de la residencia habitual a lo establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), esto es, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Igualmente los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedan sujetos al Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en la normativa reguladora del IRPF<sup>1</sup>.

En cambio, a aquellos contribuyentes no incluidos en el ámbito anteriormente indicado les resulta exigible el Impuesto por obligación real siempre y cuando se trate de la adquisición de bienes y derechos (cualquiera que sea su naturaleza) que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella<sup>2</sup>. Tal y como precisa el art. 18 del RISD, a este segundo grupo de contribuyentes les es exigible el Impuesto por obligación real con motivo de la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida cuando el contrato haya sido celebrado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella, salvo que se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes de entidades españolas situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando dichas prestaciones estén directamente vinculadas a la actividad del establecimiento en el extranjero.

Concretamente a estos efectos se consideran situados en territorio español: los bienes inmuebles que en él radiquen; los bienes muebles afectados permanentemente a viviendas,

fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español y, en general, los que habitualmente se encuentren en este territorio, aunque en el momento del devengo del Impuesto estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.

Obsérvese por tanto que la normativa reguladora del ISD contiene normas delimitadoras de la obligación de tributar por obligación personal o por obligación real. Quedan sujetos por obligación personal las adquisiciones de bienes y derechos a título gratuito efectuadas por los residentes en España, con independencia de su nacionalidad; y, respecto a los no residentes, quedan sujetos a tributación por obligación real por los bienes y derechos adquiridos a título gratuito situados en España<sup>3</sup>.

La legislación aplicable a los contribuyentes por obligación real es siempre la estatal, excepto en los casos singulares del País Vasco y Navarra.

En la actualidad la totalidad de las Comunidades Autónomas (CC.AA.) de Régimen Común han ejercido sus competencias normativas sobre el Impuesto, con el resultado práctico que la carga fiscal soportada por el contribuyente es considerablemente inferior a la que resulta de la legislación estatal.

Además, en la mayoría de los casos en los que resulta de aplicación la legislación de las Comunidades Autónomas del País Vasco o de Navarra se origina una menor presión fiscal para el contribuyente que la que resulta en virtud de la legislación estatal.

Lo cierto es que el ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias legislativas en materia del ISD da lugar a diferencias en la carga soportada por los contribuyentes dependiendo de qué legislación se aplica: la legislación estatal únicamente o con las modificaciones introducidas por las Comunidades Autónomas que tienen competencias legislativas en relación con este Impuesto. La aplicación de la legislación de las Comunidades Autónomas da lugar a una menor carga para el contribuyente. A nuestro juicio dicha circunstancia representa una natural consecuencia de la descentralización fiscal existente en este ámbito. Sin embargo, al realizar la descentralización fiscal se debe tener cuidado para evitar la discriminación no deseada<sup>4</sup>.

1 Adviértase por tanto que, con independencia de que a los efectos de la Ley 35/2006 (art. 10.1.b) tengan la consideración de contribuyentes las personas de nacionalidad española, cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuvieran su residencia habitual en el extranjero en su condición de miembros de las oficinas consulares españolas, el art. 6.3 de la Ley 29/1987 limita esa vinculación entre obligación personal de tributar y residencia habitual exclusivamente a los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero, no a su cónyuge. A este respecto afirma la DGT mediante contestación a Consulta de 4 de abril de 2017 que no procederá la tributación por obligación personal en un supuesto de donación de dinero por parte de una residente en Líbano a su hija, residente en Marruecos, cónyuge de funcionario de nacionalidad española destinado en el consulado español en ese país. Y tampoco procederá por obligación real, dado que el art. 7 de la Ley 29/1987 establece que esa exigencia se producirá "(...) por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella", circunstancias que no concurrían en el supuesto planteado. En definitiva, la operación estaba sometida a gravamen en España.

2 Así lo establece el art. 7 de la Ley 29/1987, encargado de regular la obligación real de contribuir.

3 De cara a la determinación de la base imponible de la adquisición hereditaria, al tratarse de herederos no residentes (y, por ello, sujetos sólo a obligación real), al igual que únicamente se tienen en cuenta los bienes y derechos que estén situados en España o puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio español, aplicando este mismo criterio de territorialidad a las deudas, cabe estimar que para determinar la base imponible sólo serán deducibles aquellas deudas que se consideren situadas o deban cumplirse en territorio español y que resulten debidamente justificadas, lo que remite al cumplimiento de los requisitos formales que el Derecho sustantivo español exige para la determinación de la fuerza probatoria ante terceros de los documentos, sean públicos o privados. Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 22 de mayo de 2017.

4 Así tuvimos ocasión de ponerlo de manifiesto en nuestro trabajo "¿Vulnera las libertades comunitarias la aplicación de nuestro ISD a los no residentes?", Revista BIT Plus, núm. 171, 2014, págs. 7 y ss.

Con carácter general, tras dictarse la conocida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 (As. C127-12), la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, procedió a modificar la Disposición Adicional Segunda de la Ley del ISD, estableciendo un nuevo régimen tributario para los no residentes o los bienes situados en países miembros de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) que les permite aplicarse la normativa de las CCAA, según unos puntos de conexión establecidos en esta norma, si así lo consideran oportuno, obligándoles, a todos los que tengan que tributar al Estado, a la autoliquidación obligatoria. En primer lugar, se extiende exclusivamente a las personas no residentes en España que lo sean en algún otro país de la UE o del EEE, o bien cuando se trate de adquisiciones gratuitas de bienes situados en dichos Estados. No se aplica, por tanto, al resto de no residentes. Y, en segundo término, la norma que permite que los no residentes opten, voluntariamente, por aplicarse la normativa autonómica constituye una elección libre de los mismos que deberán tomar al efectuar la autoliquidación obligatoria que se les impone de ahora en adelante. Ahora bien, si optasen por aplicarse la normativa autonómica deberán hacerlo en bloque, sin que quepa escoger solamente las normas que más les pudieran beneficiar<sup>5</sup>.

## 2. La representación de los no residentes por obligación real de contribuir

Tratándose de extranjeros residentes en España y sometidos a obligación real de contribuir en el IRPF por razón de cargo o empleo, dichos sujetos quedan sometidos a gravamen por idéntico tipo de obligación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Estos sujetos pasivos por obligación real de contribuir quedan obligados además a designar una persona con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por el Impuesto. Esta designación de representante ha de comunicarse a la oficina territorialmente competente para la presentación del documento o declaración, acompañando a la comunicación la expresa aceptación de aquél.

Dada una persona física que acepte, en un proceso de sucesiones, la representación de un no residente firmando como representante voluntario un documento adjunto al Modelo 650 recuerda la Dirección General de Tributos (DGT) mediante contestación a Consulta de 18 de febrero de 2015 que ni en los supuestos de responsabilidad subsidiaria

o solidaria a efectos del ISD (art. 8 LSD) ni en los recogidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (arts. 42 y 43), se menciona la representación voluntaria como determinante de la asunción de ningún tipo de responsabilidad por ese simple hecho. Tal y como se desprende del art. 46 de la Ley 58/2003, los obligados tributarios pueden actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas.

Para interponer recursos y reclamaciones o desistir de ellos, además de para solicitar devoluciones o reembolsos, la representación podrá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia suficiente, o comparecencia personal del interesado. Ahora bien en dicha regulación no se establece ningún tipo de responsabilidad por el mero hecho de aceptar la representación voluntaria de un contribuyente.

En suma, la aceptación de la representación voluntaria de un obligado tributario no determina por ese mero hecho la responsabilidad del representante (ni solidaria ni subsidiaria) por las deudas de su representado.

Los supuestos específicos de responsabilidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son los recogidos en el art. 8 de la LISD si bien, al margen de los mismos, también serán aplicables los supuestos de responsabilidad solidaria o subsidiaria regulados en los arts. 42 y 43 de la Ley 58/2003.

Ya con carácter previo, tratándose de un representante en España en caso de obligación real de contribuir por el ISD, afirmó además la DGT mediante contestación a Consulta de 6 de febrero de 2013 que, desde la perspectiva de los arts. 41 y siguientes de la Ley General Tributaria, el representante del sujeto pasivo por obligación real de contribuir a que se refiere el RISD no asume responsabilidad solidaria ni subsidiaria respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del representado, dado que tal responsabilidad no viene recogida en el art. 8 de la Ley 29/1987.

## 3. Situaciones de doble imposición internacional en el ámbito del ISD: El papel de los convenios de doble imposición aplicables y la necesidad de su reforma

De cara a determinar en nuestro país las leyes tributarias aplicables a una sucesión con componente internacional con carácter inicial ha de procederse a concretar la residencia fiscal del difunto, la del heredero o legatario (sujeto pasivo éste último del ISD) así como la localización de los activos que integren el patrimonio gravable. Si el fallecido y el heredero residiesen en España, siendo el único componente internacional la ubicación de los bienes o derechos de la herencia, a priori resultaría de aplicación la normativa estatal siempre que el de cuius no residiera en ninguna Comunidad

<sup>5</sup> Acerca del alcance de las citadas reformas nos permitimos remitirnos a nuestros trabajos "¿Se adapta la reforma de los puntos de conexión del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, a los dictados de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014?", en la obra colectiva *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, ThomsonReuters-Aranzadi, 2016 y "En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del Impuesto", *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015.

Autónoma durante los últimos cinco años previos a su fallecimiento. Téngase presente a este respecto que, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 28.1.1.º b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se considera que una persona física es residente de una Comunidad Autónoma cuando permanece en ésta el mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo del Impuesto. Trátándose en cambio de un supuesto distinto del anterior se aplicaría la legislación de dicha Comunidad Autónoma<sup>6</sup>.

Por otra parte en el ámbito de los puntos de conexión internacionales y nacionales que operan dentro del ISD no solo ha de tenerse en cuenta la residencia habitual del sujeto pasivo sino que, asimismo, es determinante la del causante o fallecido que da lugar a la sucesión gravada. Debido a ello cabe aludir a la existencia de una doble conexión, a saber: de una parte, la residencia del sujeto pasivo que da lugar a la obligación personal o real; y, de otra, la residencia del causante, que determina, hallándose esta última fuera de España, que la sucesión no quede sometida a gravamen por las Comunidades Autónomas de régimen común sino por el Estado.

Dado el caso de un Estado extranjero donde se ubican bienes y derechos de la herencia, y al objeto de que la normativa española pueda entrar a gravar la adquisición de propiedades a un ciudadano no residente, dicha normativa prevé la aplicación del mecanismo de atenuación del gravamen aplicando la normativa para evitar la doble imposición internacional, si bien habrá que comprobar qué disponen a tal efecto los Convenios bilaterales firmados en este ámbito por nuestro país.

Como es sabido la normativa española se aplica, como norma general, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. En este sentido se pronunció la DGT en su contestación a Consulta de 26 de enero de 2016, relativa a una donación dineraria de un familiar con residencia en Alemania a personas físicas residentes en Madrid, produciéndose una liquidación del Impuesto sobre Donaciones equivalente en Alemania. De acuerdo con lo señalado

por el citado Centro Directivo los sujetos pasivos con obligación personal de contribuir que, al recibir donaciones de bienes sitios fuera de España, hayan pagado en el extranjero alguna cantidad por razón de algún impuesto similar al ISD tendrán derecho a deducir el menor de los dos importes siguientes: lo pagado en el extranjero o el resultante de aplicar el tipo medio del ISD al valor de aquellos bienes y derechos. Es irrelevante a tal efecto el hecho de que la donación se formalice en documento público o privado.

Ya con anterioridad, mediante Consulta de 28 de enero de 2008, referente a la doble imposición de una herencia en Reino Unido (lugar de residencia del causante y de ubicación de los bienes hereditarios) y España (lugar de residencia del heredero) precisó la DGT que, dada la ausencia de Convenio para evitar la doble imposición en materia de sucesiones entre España y Reino Unido, resultaba procedente la acumulación impositiva aplicando la normativa interna española (por obligación personal del sujeto pasivo, es decir, del heredero). Así, la citada operación tributaria en nuestro país por la totalidad de los bienes del difunto que se heredasen, siendo deducible de dicha liquidación el Impuesto que se hubiese satisfecho efectivamente en Reino Unido en concepto de inheritance tax (lugar de situación de los bienes y donde el sujeto pasivo es el executor).

¿Qué papel juegan a este respecto el conjunto de Convenios Internacionales firmados por el Estado español? En líneas generales los mismos ofrecen una deficiente cobertura, dada la escueta regulación existente relativa al ámbito de la fiscalidad. Hasta la fecha, y siguiendo en este punto a CUESTA DOMÍNGUEZ y CARMONA MENDOZA<sup>7</sup>, únicamente se han suscrito tres Convenios de Doble Imposición con Grecia, Francia y Suecia para evitar la Doble Imposición internacional en materia de herencias.

El Convenio con Grecia (de 6 de marzo de 1919), a través del cual se fijaban reglas que debían aplicarse a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente, se basa en el concepto nacionalidad, circunscribiéndose a las sucesiones mortis causa. Al ser tan antiguo contiene algunas medidas ciertamente anacrónicas tales como el aseguramiento de los bienes o derechos mediante sellos de la autoridad competente, que solamente se podían levantar en presencia del cónsul del otro país a quien por cierto se nombra representante de la herencia. En lo que respecta a la exigencia del tributo, conviene destacar que el Impuesto sucesorio solamente puede ser percibido por cada Estado contratante por la parte de los bienes situados en su territorio, sin que pueda afectar a los bienes muebles o inmuebles sitios en el territorio del otro Estado.

6 Tal y como precisa la DGT mediante contestación a Consulta de 10 de julio de 2015, relativa a la determinación del domicilio fiscal a efectos de la percepción de una donación, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2.c) y 5 del art. 32 de la Ley 22/2009, en el caso de la adquisición inter vivos de bienes y derechos no inmobiliarios el punto de conexión en el ISD se entiende producido, para los sujetos pasivos residentes en España, en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tuviere el donatario su residencia habitual a la fecha del devengo, siendo de aplicación la normativa de aquella Comunidad en cuyo territorio y, de conformidad con lo que establece el art. 28.1.1º b) de la citada Ley 22/2009, hubiere permanecido el causante el mayor número de días en el período de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del Impuesto.

7 CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P., "La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer", Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 11, 2012 (consultado en [www.aranzadidigital.es](http://www.aranzadidigital.es)).

A nuestro juicio no cabe hablar en el presente caso en sentido estricto de la existencia de un tratado tributario para evitar la doble imposición en el ámbito sucesorio, limitándose aquél únicamente a establecer una serie de reglas a aplicar a las sucesiones de los españoles y griegos fallecidos en Grecia y España, respectivamente. La aplicación del citado Convenio ha sido, hasta la fecha, escasa, limitándose el mismo únicamente a proclamar el principio de gravamen de la herencia de acuerdo con el Derecho interno del Estado de la situación de los bienes y la no discriminación tributaria.

Tal y como afirma la Sentencia del TJUE de 4 de mayo de 2017 (As. C-98/16) resulta contrario a la libre circulación de capitales una norma griega que diferencia, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, en el tratamiento de los legados a entidades sin fin lucrativo griegas y las constituidas en otros Estados de la UE o del EEE. Recuerda a este respecto el Tribunal que, si bien es posible que un Estado diferencie entre entidades que desarrollen una labor suficientemente vinculada con el territorio de un país y aquéllas que no lo hacen, no lo es menos que la distinción entre entidades en función del lugar de constitución puede crear discriminaciones injustificadas. La pérdida de ingresos fiscales que generaría la extensión a las entidades no residentes del tratamiento privilegiado para los entes sin fin lucrativo residentes en Grecia no es una justificación adecuada para la discriminación.

Por su parte el Convenio con Suecia data de 25 de abril de 1963 y se basa (al igual que sucede con el francés, al que nos referiremos posteriormente) en el concepto de residencia, remitiéndose para delimitar tal concepto al Convenio suscrito por ambos Estados relativo al IRPF. En dicho Convenio se define como residentes a las personas que estén sujetas a imposición en uno de los países por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio análogo, excluyendo a los que estuvieran sujetos, solamente, por rentas procedentes de él o por su patrimonio. A continuación se añaden las mismas presunciones que en el Convenio con Francia, incluyéndose además una cláusula de igualdad de trato a los nacionales de cada Estado en el otro.

Los puntos más destacados de este Convenio pueden resumirse en los siguientes: los inmuebles se gravarán por el Estado en que estén situados; y los bienes muebles corporales se someterán al Impuesto en el país en que estuvieran situados en el momento del fallecimiento. El citado Convenio contiene además determinadas reglas para otros bienes y una norma de cierre en virtud de la cual los bienes a los que no les sean aplicables normas concretas se gravarán en el Estado de residencia del causante.

Mediante Resolución de 8 de marzo de 2010 analizó la DGT el régimen tributario aplicable a efectos del ISD con motivo de una herencia con una heredera universal residente en Suecia y un causante sueco con residencia en España. Se analizaba concretamente en el presente caso la cuestión

relativa a la tributación por el ISD de una operación en la que se producía el legado a una tercera persona de una vivienda, estableciéndose en el testamento que la heredera universal debería hacerse cargo del Impuesto sobre Sucesiones relativo a dicha vivienda.

Tal y como se encarga de recordar la DGT de acuerdo con nuestra normativa interna aplicable en las adquisiciones mortis causa tiene la consideración de sujeto pasivo cada uno de los causahabientes, siempre que adquieran la condición de personas físicas, pudiendo quedar obligados ante la Hacienda Pública española bien por obligación personal o bien por obligación real. La tributación por obligación real se originará en aquellos casos en que el contribuyente —es decir, el heredero, legatario o en general el adquirente por título sucesorio— no tiene su residencia habitual en territorio español, señalando el art. 7 de la Ley 29/1987 que la tributación en España se limita a la adquisición de bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español<sup>8</sup>. No obstante, el art. 2.1 de la Ley 29/1987 señala que la normativa española se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de modo que existiendo Tratado Internacional éste se aplica preferentemente sobre la Ley española del Impuesto.

En el presente caso, dado que la residencia habitual de la causahabiente estaba situada en territorio sueco se acudía al Convenio de 25 de abril de 1963 entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa en materia de Impuestos sobre las Herencias. El art. 5 del citado Convenio señala que los bienes a los que no sea aplicable el art. 4 (entre los cuales se encuentran las cuentas bancarias) sólo se someterán a los impuestos sobre herencias en el Estado en que el causante fuera residente en el momento de la muerte. Así las cosas en relación a la citada causahabiente cuya residencia habitual se encontraba radicada en territorio sueco, y por lo que respecta a la adquisición de una cuenta bancaria radicada en España cuya titularidad correspondía a un causante residente habitual en España, sólo resultaba posible su gravamen en España.

Por lo que respecta al Convenio suscrito entre España y Francia (celebrado el 8 de enero de 1963 y destinado a evitar la doble imposición y a establecer normas de asistencia recíproca en impuestos sobre la renta y las herencias), con carácter general el citado Convenio se aplica a las herencias, aunque hay una referencia a las donaciones. Dicho Convenio

<sup>8</sup> De acuerdo con lo dispuesto por el citado art. 7 de la LISD "A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con Entidades extranjeras que operen en ella".



establece como eje del mismo el concepto de residencia, definiendo como residentes a los que estén sometidos a la imposición de uno de los Estados en razón de su domicilio, residencia, estatuto jurídico, sede de dirección u otros criterios análogos. En caso de que no pudiera delimitarse por estas reglas la residencia los sujetos se presumirían residentes allí donde tuviesen una vivienda permanente y, teniéndola en ambos Estados, donde mantuviesen lazos personales y económicos más estrechos (centro de intereses vitales). Si aún así no pudiera ser determinada la residencia, se estaría al lugar donde se viviese de forma habitual y, en su defecto, al lugar de donde tuviese la nacionalidad. Por último, si no tuviese la nacionalidad de ninguno de los dos Estados o tuviese la de los dos Estados contratantes éstos habrían de ponerse de acuerdo sobre este extremo. En todo caso, con posterioridad a la fecha de celebración del Convenio se incluyó una cláusula por la que los nacionales de ambos Estados contratantes no deben de ser sometidos en el otro Estado a imposición u obligación fiscal distintas o más rigurosas que los nacionales de tal Estado<sup>9</sup>.

Tanto el presente Convenio firmado con Francia como el suscrito con Suecia contienen diversas consideraciones comunes. Así, por ejemplo, ambos Convenios subrayan (si bien únicamente en lo que respecta en su aplicación a los residentes de los Estados contratantes) cuestiones tales como la remisión a la normativa interna para definir el concepto de residencia, el establecimiento del criterio del “vínculo personal más estrecho” para el supuesto de que una persona fuese considerada residente en ambos estados (esto es, las llamadas tiebreaker rules en la terminología anglosajona), la fijación de diversos criterios de conexión para la tributación de inmuebles, muebles de un establecimiento permanente y otros bienes muebles así como los principios de no discriminación, las cláusulas de intercambio de información y el procedimiento amistoso para la solución del cualquier problema interpretativo que surgiese en relación al convenio suscrito.

¿A qué régimen tributario habría de quedar sujeta la donación dineraria de un residente fiscal en España a residentes en Francia? De conformidad con lo señalado por la DGT en su Consulta de 20 de mayo de 2010, las donaciones de cantidades dinerarias por parte de un donante con residencia fiscal en España a donatarios con residencia fiscal en Francia constituyen operaciones no sujetas a tributación en nuestro país, siempre que el dinero objeto de la donación

en el momento de realizarse no esté situado en España o si se materializan en algún tipo de derecho que hubiera de ejercitarse o cumplirse en nuestro territorio.

Mediante Resolución de 10 de enero de 2011 analizó asimismo la DGT un supuesto relativo a un causante de nacionalidad francesa residente en España y causahabiente residente en Francia. Tal y como reiteró el citado Centro Directivo la tributación por obligación real se origina en aquellos casos en que el contribuyente (es decir, el heredero legatario o en general el adquirente por título sucesorio) no tiene su residencia habitual en territorio español, señalando el art. 7 de la Ley 29/1987 que la tributación en España se limita a la adquisición de bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. De este modo la posible doble tributación que pudiera generarse se corregiría a través de la deducción por doble imposición internacional prevista en el art. 23 de la citada Ley.

No obstante el art. 2.1 de la Ley 29/1987 señala que la normativa española se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Significa ello que, existiendo Tratado Internacional, éste se aplicará preferentemente sobre la Ley española del Impuesto. Y, en el presente caso planteado, debía estarse al Convenio de 8 de enero de 1963 firmado entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa en materia de Impuestos sobre las Herencias, cuyo art. 34 señala que los bienes incorporales de la herencia (entre los cuales se encuentran los valores mobiliarios y los demás créditos, entre ellos cuentas bancarias), siempre que no estén afectos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, sólo se someterán a los impuestos sobre herencias en el Estado en que el causante fuera residente en el momento de la muerte.

Téngase presente además que, de conformidad con lo declarado en el art. 37 del citado Convenio, los súbditos de cada Estado contratante disfrutarán en el territorio del otro Estado, en lo que se refiere a impuestos sobre las herencias o donaciones, de los mismos beneficios que, en atención a la situación y cargas familiares, ostentan los nacionales de este último Estado.

#### 4. A modo de conclusión

Hasta la fecha debe reconocerse la existencia de una nula aportación hermenéutica por parte de los Convenios celebrados por España para evitar la Doble Imposición en materia de herencias debido, no ya sólo a la antigüedad de sus articulados, sino al hecho de que contienen disposiciones interpretativas que han quedado anticuadas, con independencia de que buena parte de las mismas hayan sido actualizadas con motivo de la publicación de Convenios

<sup>9</sup> Siguiendo a PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ámbito internacional”, Carta Tributaria Opinión, núm. 16, 2016 (consultado en [www.laleydigital.com](http://www.laleydigital.com)), en dicho Convenio conviene destacar como normas más importantes las siguientes: que los inmuebles se gravan por el Estado en que estén situados; los bienes muebles corporales se gravan en el Estado donde se encuentren al momento del fallecimiento del causante, salvo los barcos, aeronaves y automóviles que se gravan por el Estado en que estén matriculados; y los bienes muebles incorporales (valores mobiliarios, créditos, patentes etc.) se gravan en el Estado de residencia.

Modelos en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).<sup>10</sup>

En la actualidad, como es sabido, se ha de estar al Convenio Modelo de Doble Imposición sobre Sucesiones y Donaciones de fecha 3 de julio de 1982, a través del cual se regula la adopción del domicilio del causante en el momento de su fallecimiento como el criterio básico de sujeción a gravamen, otorgándose además el derecho a gravar a uno o a otro Estado contratante en función de la naturaleza de los bienes integrantes de la herencia. Concretamente el citado Modelo de la OCDE designa la soberanía tributaria a aquel país en el que se hallen los bienes inmuebles, activos de un establecimiento permanente o de una base fija, así como los buques o aeronaves, mientras que para las restantes hipótesis, la soberanía tributaria se adjudica al Estado del domicilio del causante.

A pesar de ello hasta la fecha el Estado español no ha suscrito ningún Convenio de Doble Imposición (al margen de aquellos a los que ya se ha aludido con anterioridad) en virtud del cual resulten de aplicación las medidas establecidas en este Modelo de Convenio de la OCDE. Se estima así que son suficientemente eficaces las medidas unilaterales recogidas en nuestro ordenamiento jurídico español. Ahora bien ha de quedar claro que dichas medidas no constituyen instrumentos suficientes para prescindir de la vía convencional, que representa la única vía a través de la cual pueden adoptarse soluciones ad hoc para suprimir la doble imposición internacional en este ámbito.

Por tanto, ¿Es suficiente con la aplicación de la normativa legislativa interna al objeto de evitar la doble imposición? A priori el art. 23 de la LISD, de conformidad con el cual “1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, el contribuyente tendrá derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España; el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar”, al referirse a la deducción por doble imposición internacional no posibilita que, tras la aplicación de los mecanismos a los que se ha aludido a lo largo de este trabajo (deducir de la cuota del Impuesto la menor cantidad entre el importe efectivo satisfecho en el extranjero por un tributo similar y el importe resultante de aplicar el tipo medio de gravamen al incremento patrimonial gravado fuera de España) la carga

tributaria final no supere a la que se derivaría en los supuestos de concurrencia de potestades tributarias por dos Estados miembros.

Así, y tal y como han puesto de manifiesto CUESTA DOMÍNGUEZ y CARMONA MENDOZA<sup>11</sup>, estimamos que se hace necesario reformar nuestra normativa interna al objeto de que la carga global de una sucesión no exceda de la que se aplicaría si únicamente España tuviese competencia fiscal sobre toda ésta.

## BIBLIOGRAFÍA

CALVO VÉRGEZ, J., “¿Vulnera las libertades comunitarias la aplicación de nuestro ISD a los no residentes?”, *Revista BIT Plus*, núm. 171, 2014.

- “¿Se adapta la reforma de los puntos de conexión del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, a los dictados de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014?”, en la obra colectiva *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, ThomsonReuters-Aranzadi, 2016.

- “En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del Impuesto”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015.

CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P., “La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11, 2012.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ámbito internacional”, *Carta Tributaria Opinión*, núm. 16, 2016.

<sup>10</sup> Debe recordarse además que el antiguo Decreto 1018/1967, de 6 de abril, regulador del Impuesto sobre Sucesiones, no reconocía la prevalencia de los Tratados Internacionales suscritos en la materia, no previendo además disposición alguna unilateral destinada a solventar la disfunción provocada por la doble imposición

<sup>11</sup> CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P., “La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer”, ob. cit. (consultado en [www.aranzadidigital.es](http://www.aranzadidigital.es)).

## TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ..... 12

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados ..... 12

• Artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores: transposición de la Directiva Europa 2008/7/CE .....	12
• Artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores: adquisición del control .....	12
• Renuncia a la exención del IVA .....	13
• Contrato sin efecto por mutuo acuerdo de las partes .....	13
• Compras de oro: no sujeción al Impuesto .....	13
• Adjudicación de un inmueble en subasta judicial: tributación en IVA .....	14
• Obras de rehabilitación .....	14
• Acta de notoriedad complementaria .....	14
• Concesión administrativa de aeropuerto .....	14
• Equiparación entre la hipoteca y la condición resolutoria explícita .....	15
• Hipoteca unilateral: sujeto pasivo .....	15
• Petición de rectificación de cabida ante el Catastro .....	16
• Comprobación de valores: Dictamen de parte y ausencia de solicitud de tasación pericial contradictoria .....	16
• Documento privado: inicio del cómputo de la prescripción .....	16

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 17

• Parentesco por afinidad .....	17
• Responsabilidad patrimonial .....	17
• Reducción del 95% en actividad de arrendamiento .....	18
• Fideicomiso: momento del devengo .....	18
• Sucesión de una explotación agrícola familiar .....	19
• Ajuar doméstico .....	19
• Herencia de negocio familiar: plazo de mantenimiento de diez años .....	19
• Donación de empresa familiar .....	19
• Valoración del ajuar doméstico .....	20

### Procedimiento Tributario ..... 21

• Comprobación de valores: dictamen de tercer perito .....	21
• Revisión de oficio por nulidad de pleno derecho .....	21
• La rectificación del informe pericial inicialmente emitido a la vista de las alegaciones del contribuyente no supone una doble valoración .....	21
• Prescripción en el Impuesto sobre Sucesiones de no Residentes .....	22
• Comprobación de valor: necesidad de visitar el inmueble .....	22

## TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

#### ARTÍCULO 108.2 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES: TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA EUROPA 2008/7/CE

Sentencia de 15 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La cuestión que se plantea por el recurrente es si resulta procedente aplicar el art. 108.2 de la Ley del Mercado de Valores a pesar de que, a la fecha de realización del hecho imponible en marzo de 2009, el Estado Español debía haber transpuesto la Directiva Europa 2008/7/CE de 12 de febrero que, según sostiene por el recurrente, impide la tributación de la operación realizada. Considera que, a partir de esta fecha, la Directiva tiene efecto directo y puede ser aplicada por los Tribunales.

Para la Sala, debe analizarse previamente si, tal y como el recurrente afirma, la Directiva Comunitaria excluye de tributación la operación realizada o si, por el contrario, la normativa española es compatible con aquélla. Efectivamente, el art. 108 de la LMV ha sido modificado en varias ocasiones, destacando la operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, a partir de la cual la norma prevé expresamente la exigencia a efectos de tributación de que en la realización del hecho imponible concurra un ánimo de eludir el pago de los tributos. El Tribunal Supremo, con base en un previo pronunciamiento del TJUE, ha considerado la legislación española compatible con la comunitaria. Por lo que la Sala concluye que el artículo 108 LMV es perfectamente aplicable al supuesto de autos.

#### ARTÍCULO 108.2 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES: ADQUISICIÓN DEL CONTROL

Sentencia de 15 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

En el presente caso la sociedad tiene un activo constituido en más de un 50% por inmuebles sitos en España y el obligado tributario, mediante una ampliación de capital, adquiere el control de la entidad, pues poseía el 47,80% y pasa a ostentar el 52,04%. Lo que alega el recurrente es que la entidad constituye un grupo familiar y que, por ello, siempre ha ostentado el control de la misma, bien directa o indirectamente.

Para la Sala no cabe la argumentación esgrimida ya que la entidad en cuestión no constituye un grupo de sociedades sino, por el contrario, una sociedad con un accionariado repartido entre varios titulares, que tienen como única particularidad las relaciones de parentesco entre ellos. Por tanto, con la ampliación de capital el recurrente sí pasa a ostentar el control de la sociedad, al adquirir acciones que aumentan su participación más allá del 50%.

Si D. Isidoro ya ostentaba de facto el control de la sociedad es algo totalmente huérfano de prueba, pues ni antes ni ahora en sede judicial se presenta prueba alguna, siendo obvio que una mera relación de parentesco no permite concluir que efectivamente así sea.

Añadir que si realmente se tratara de un grupo familiar se estaría reconociendo que la sociedad es puramente instrumental y constituida para permitir la transmisión de bienes entre los socios al margen del pago de los tributos que les corresponderían, con lo que el supuesto entraría dentro de lo previsto en el art. 108.2 de la LMV.

## RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

**Sentencia de 10 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Mediante escritura pública de compraventa y cancelación de hipoteca la entidad actora adquiere un local comercial. En la escritura se hace constar que la transmisión se encuentra sujeta y exenta de IVA, pero que se renuncia a la exención al amparo del art. 20. Dos de la Ley del IVA.

La Administración tributaria practica liquidación provisional por el Impuesto de TPO-AJD por considerar que no concurren todos los requisitos para aceptar la renuncia a la exención, en concreto, porque no tiene derecho a la deducción total del IVA, argumentando que el adquirente del inmueble realizó en el año precedente a la adquisición, operaciones exentas sin derecho a la deducción como se desprende de la declaración resumen anual de IVA. En el mismo resumen anual de IVA declaran una Prorrata Especial del 39%.

En el caso de autos nos encontramos con una operación sujeta a IVA pero exenta en virtud del art. 20. Dos. 22ª de la Ley del IVA. Para poder renunciar a la exención es necesario cumplir los requisitos establecidos en el art. 20. Dos del IVA. Basta el incumplimiento de uno de estos requisitos para que la renuncia a la exención no pueda aceptarse, planteándose en el caso de autos que no resulta acreditado que la entidad operara bajo el régimen de prorrata especial, y que tal cuestión no queda aclarada del modelo de declaración resumen anual 390 aportado en el que no consta la existencia de sectores diferenciados, se recoge una sola prorrata y no se dice en ningún momento que exista prorrata especial.

Esta cuestión, de prueba, ha quedado aclarada en los autos mediante la justificación documental aportada con la demanda por la recurrente. Así lo admite la Comunidad demandada.

Por lo que procede estimar la demanda sin que puedan acogerse las objeciones que formulan las codemandadas que niegan la posibilidad que un documento no presentado ante el órgano de gestión ni en vía de revisión ante el Tribunal Económico Administrativo Regional pueda serlo en sede procesal, lo que no es acogible porque la tradicional naturaleza revisora del recurso contencioso no convierte a este en una segunda instancia de lo resuelto en vía administrativa sino que, admitiendo los matices y especiales características de nuestra jurisdicción, tal carácter es compatible con el hecho de que la vía judicial se configure como un mecanismo de control de la actividad administrativa que tiene por objeto satisfacer de modo efectivo el derecho a la tutela judicial.

## CONTRATO SIN EFECTO POR MUTUO ACUERDO DE LAS PARTES

**Sentencia de 15 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**

La demanda sostiene que la compraventa realizada no se llevó a cabo, entendiéndose que la compraventa por contrato privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida y entiende que en el presente caso no se produjo la transmisión toda vez que en el contrato suscrito se establecieron determinadas condiciones, y si bien se entregaron las llaves no se produjo la tradición instrumental ni material, dejando de producirse la transmisión por causas ajenas a la parte compradora, por lo que solicita la estimación del recurso y que se acuerde la devolución de los ingresos indebidos.

Para la Sala, debemos tener en cuenta que el artículo 57 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que establece la relación en cuanto a la procedencia o no de las devoluciones.

Resulta evidente que no nos encontramos ante el supuesto de devolución del apartado 1 del referido precepto por cuanto ninguna resolución judicial o administrativa acuerda la nulidad, rescisión o resolución del contrato y si por el contrario nos hallamos ante lo contemplado en el apartado 5 del mismo por cuanto, el primitivo contrato de fecha 1.6.2010 queda sin efecto por el segundo de los suscritos de fecha 23.11.2010, hecho que acontece por mutuo acuerdo entre las partes, supuesto en el que se excluye la devolución por tratarse de un acto nuevo sujeta a tributación.

## COMPRAS DE ORO: NO SUJECCIÓN AL IMPUESTO

**Sentencia de 28 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

Las adquisiciones que realiza un empresario para transformar mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares.

## **ADJUDICACIÓN DE UN INMUEBLE EN SUBASTA JUDICIAL: TRIBUTACIÓN EN IVA**

**Sentencia de 28 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

Un bien inmueble adjudicado en subasta judicial, según se reseña en el decreto de adjudicación y confirma la nota simple del Registro de la Propiedad tiene el carácter de solar (suelo urbano consolidado), por lo que su transmisión por parte de la entidad propietaria (empresa del sector inmobiliario), aunque sea por la vía de la enajenación forzosa mediante la subasta judicial, queda sujeta a IVA, al tratarse de un supuesto de no exención conforme.

## **OBRAS DE REHABILITACIÓN**

**Sentencia de 21 de diciembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

La cuestión controvertida se reduce a considerar si las obras realizadas tenían o no la consideración de rehabilitación en la extensión recogida en la Ley 37/1992, defendiendo este carácter la parte actora para poder sujetar la operación al IVA. Sin embargo, no considerar las obras como rehabilitación supone tributar conforme al ITPAJD-TPO.

La Ley 37/1992 que regula esta cuestión en el art 20.Uno.22º, tras considerar que el coste global de las obras de rehabilitación debe exceder del 25%, establece como exención: b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan. Por lo tanto, junto con el requisito cuantitativo porcentual, debe cumplirse el requisito cualitativo, es decir, que la obra ejecutada tenga carácter estructural de la edificación (estructura, fachadas, cubiertas u otras análogas). En este caso, dado que la edificación estaba terminada en el aspecto estructural, y dado que las obras no tenían este objeto principal, no es posible la sujeción al IVA. La propia resolución impugnada desmenuza los datos obrantes en el expediente, tanto la escritura de compraventa como el proyecto técnico y presupuesto de la reforma, concluyendo que no concurren ninguno de los dos requisitos: ni el cuantitativo, pues considera que las partidas destinadas a elementos estructurales asciende al 7,9% del presupuesto total; ni el cualitativo, pues las obras realizadas atienden al concepto de reforma y adecuación, pero no al de rehabilitación en los términos exigidos por la Ley 37/1992.

## **ACTA DE NOTORIEDAD COMPLEMENTARIA**

**Sentencia de 1 de febrero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León**

Pretende la parte actora que se anule la liquidación, alegando para que el acta de notoriedad, autorizada el 4 de septiembre de 2014 no constituye un hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ya que la adquisición de la finca a la que se hace referencia por la recurrente tuvo lugar por título hereditario tras el fallecimiento de su padre en fecha 7 de abril de 1991, y habiéndose liquidado ya el correspondiente Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, satisfecho en fecha 5 de diciembre de 1994, entiende por ello que el Acta de Notoriedad no suple el título de transmisión del dominio.

Para el tribunal, el acta de notoriedad complementaria de título público de adquisición para inmatriculación de finca no inscrita en el Registro de la Propiedad, de fecha 4 de septiembre de 2014 no viene a suplir en absoluto el título de adquisición por la recurrente de la casa objeto de este recurso, ya que consta acreditado que la misma fue adquirida por ésta a título sucesorio y que en virtud del mismo se presentó y se liquidó el correspondiente impuesto de sucesiones. Sentada esta premisa, cabe señalar que el acta de notoriedad cuestionado, y conforme expresamente recoge el mismo, tiene por objeto "la declaración de ser notorio, en el término municipal de San Cristóbal de Entreviñas, que los cónyuges eran tenidos como dueños de la casa sita en San Cristóbal de Entreviñas (Zamora) CALLE000 nº NUM002", por lo que en este caso la finalidad de la misma sí es de carácter sustitutivo del título de adquisición, pero no por parte de la aquí recurrente sino de la adquisición que en su día se llevó a cabo por parte de los padres de la recurrente. En el presente caso no se aprecia la doble imposición en que funda la parte recurrente su recurso.

## **CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE AEROPUERTO**

**Sentencia del 21 de noviembre de 2017 del Tribunal Supremo**

La Generalitat Valenciana otorgó una concesión demanial sobre determinados terrenos a AEROPUERTO DE CASTELLÓN, S.L. y el Ministerio de Fomento, autorizó la construcción y explotación de un aeropuerto a AEROPUERTO DE CASTELLÓN, S.L. (constituida a partes iguales por la Diputación de Castellón y la Generalitat Valenciana). Esta entidad sacó a licitación pública la adjudicación del contrato para llevar a cabo aquellas actividades, contrato del que resultó adjudicataria CONCESIONES AEROPORTUARIAS,

SA., que autoliquidó el impuesto sobre actos jurídicos documentados. Tras la tramitación de un procedimiento de verificación de datos, se giró una liquidación provisional por AJD, que fue impugnada por entender que: el contrato de 16 de diciembre de 2003 no es una concesión administrativa pues fue suscrito entre dos sociedades mercantiles; que le falta para ser una concesión administrativa un requisito esencial como es la presencia de una Administración Pública o una entidad de derecho público; que es, en realidad, un contrato atípico realizado entre dos entidades de derecho privado (aunque una de ellas forma parte del sector público), que debe entenderse sujeto al IVA aunque no en calidad de concesión o autorización que tenga por objeto la cesión de inmuebles e instalaciones en aeropuertos, sino exactamente igual que si una sociedad anónima encargara a otra la ejecución de unas obras; y que el documento no es, por tanto, inscribible, lo que debió llevar a la Administración a devolver al interesado lo ingresado indebidamente.

Para la Sala, AEROPUERTO DE CASTELLÓN, SL, aun cuando ciertamente retiene la titularidad del aeropuerto, transfiere a CONCESIONES AEROPORTUARIAS, SA facultades muy relevantes inherentes a esa titularidad: la de construir el aeropuerto y, sobre todo, la de explotarlo. Por más que el contrato prevea formas de vigilancia y control sobre la explotación, ello no hace que su objeto sea un puro derecho de crédito.

A ello cabría añadir que incluso esas potestades que retiene la primera de las entidades mencionadas (la titularidad del servicio o de los bienes) y aquellas otras asociadas a esa titularidad (como las de vigilancia y control) resultan, cabalmente, elementos definidores de las concesiones administrativas.

### **EQUIPARACIÓN ENTRE LA HIPOTECA Y LA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA**

**Sentencia de 17 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

La entidad recurrente entiende que la escritura de cancelación de la condición resolutoria, que se presentó en la Oficina Liquidadora en noviembre de 2010, está exenta por aplicación del artículo 45.I. B.18 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por establecer que están exentas las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados que grava los documentos notariales; al estar equiparadas las cancelaciones de hipoteca a las condiciones resolutorias explícitas en virtud del artículo 7.3 del Real Decreto Legislativo 1/1993, según el cual, las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equipararan a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

Para la Sala, la equiparación contenida en el artículo 7.3 del Texto Refundido del ITP y AJD entre la hipoteca y la condición resolutoria explícita, no se establece a todos los efectos, sino tan sólo en cuanto a la constitución de ambas figuras en orden a su tributación por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En consecuencia, la escritura de cancelación de la condición resolutoria debe tributar en la modalidad de actos jurídicos documentados, por el concepto de documentos notariales, al cumplir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto y de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 58/2003, se prohíbe la analogía en la aplicación de las exenciones o incentivos fiscales.

### **HIPOTECA UNILATERAL: SUJETO PASIVO**

**Sentencia de 8 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana**

El motivo de la litis es que se escrituró la constitución por una mercantil una hipoteca unilateral a favor de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con la finalidad de garantizar la suspensión de un acto de la Inspección de los Tributos, autoliquidando la operación como sujeta pero exenta a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados. Sin embargo, el órgano de gestión tributaria autonómico realizó una verificación de datos y, como consecuencia de ella, liquidó dicho tributo por considerar que estaba sujeta y no exenta.

La hipoteca voluntaria por acto unilateral de la mercantil, está sujeta al IAJD, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 de la Ley del Impuesto 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 económicamente, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto al Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones ni a las otras modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Teniendo en cuenta que la sociedad recurrente constituyó hipoteca unilateral a favor de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en garantía de su petición de suspensión de deudas tributarias,

que esta garantía fue aceptada por la Administración tributaria tanto de forma explícita como implícita al admitir la suspensión solicitada, concluye el Tribunal que el beneficiario de esta operación sujeta al IAJD y sujeto pasivo del tributo es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, lo que supone la aplicación al supuesto litigioso de la exención subjetiva prevista en el artículo 45.I.A).a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### **PETICIÓN DE RECTIFICACIÓN DE CABIDA ANTE EL CATASTRO**

**Sentencia de 7 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

En unas fincas registrales se indica que hay un error en su cabida, y que se ha solicitado la modificación correspondiente en el Catastro. Ahora bien, no consta que el Catastro haya resuelto en sentido estimatorio la petición de rectificación de cabida, y como es lógico, no es posible que con una simple petición de rectificación presentada ante el Catastro ya se pueda entender modificado el valor catastral. De tal manera que, la simple petición de rectificación de cabida presentada ante el Catastro no permite modificar el valor catastral, debiendo prevalecer el valor catastral que es público y conocido por la parte, frente a una mera solicitud de rectificación de ese valor catastral. Todo ello sin perjuicio de que, si finalmente se modificase el valor catastral, se pudiera instar, en su caso, la rectificación correspondiente.

### **COMPROBACIÓN DE VALORES: DICTAMEN DE PARTE Y AUSENCIA DE SOLICITUD DE TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA**

**Sentencia de 14 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

La parte recurrente entiende que hay falta de motivación y que no se han expuesto los criterios y fundamentos que justifican el método de valoración utilizado, lo que le ha generado indefensión jurídica. Considera el TEARA que debe confirmarse liquidación girada ya que no estima que haya habido falta de motivación, y entiende que el método empleado para efectuar la comprobación de valores está previsto en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria y es conforme a Derecho.

Para la Sala, los valores que ha utilizado la Administración son los que constan y figuran en el Catastro, valores que son públicos y conocidos por la recurrente, y que ya tienen en cuenta el estado en que se encuentran las construcciones por lo que la Administración actúa con arreglo a Derecho cuando utiliza ese valor. La aportación a este proceso de un dictamen pericial no puede servir para anular la comprobación realizada por la Administración, pues lo que debió haberse hecho, en su caso, es promover la tasación pericial contradictoria, pero no hay ninguna norma jurídica que avale la utilización del dictamen pericial de la parte frente a la valoración realizada por la Administración utilizando un método legalmente previsto.

### **DOCUMENTO PRIVADO: INICIO DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN**

**Sentencia de 27 de diciembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

La cuestión de la litis consiste en la determinación de la fuerza de crédito que haya de reconocerse al documento privado aludido por la actora consistente en nota manuscrita e indatada y sin firmar que contiene la referencia a la liquidación definitiva de una operación de transmisión del 50% de la propiedad de la finca a favor del actor y su esposa, que constituye el hecho imponible sujeto a gravamen, y el valor que tenga la data, que se asigna por manifestaciones de terceros a ese documento a la hora de fijar el dies a quo del plazo de prescripción que se dice ganado por la actora.

Estamos en el marco de aplicación de lo previsto en el art. 51 de la Ley del impuesto, es decir en el ámbito de un hecho imponible resultante de un acuerdo verbal no documentado, tal y como se admite por las partes en escritura, en cuyo caso la norma impone que "Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imposables a que se refiere la presente Ley y, caso de no existir aquéllos una declaración en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen". De este modo y a efectos de la prescripción alegada, el plazo solo podrá empezar a correr desde el momento en el que la Administración advierte la existencia de esta operación traslativa que cursó en origen de modo verbal, momento que haremos coincidir con el de la presentación de la autoliquidación del impuesto, de forma que no puede entenderse superado el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para liquidar el impuesto que es de cuatro años.



## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### PARENTESCO POR AFINIDAD

Sentencia de 20 de marzo de 2018 del Tribunal Supremo

El problema planteado es si la afinidad se extingue cuando desaparece el vínculo consanguíneo, como sucede en los casos de fallecimiento del pariente consanguíneo antes que el pariente afín. Para el Tribunal, la respuesta es la misma que la ofrecida en la sentencia de 24 de marzo de 2017 en la que se concluye que extinción del vínculo matrimonial del que surge el parentesco por afinidad no supone (en casos como este y a los efectos del impuesto sobre sucesiones) que el pariente afín se convierta en un extraño, sino que debe seguirle siendo aplicable la reducción derivada de su grado de afinidad prevista en la normativa del tributo.

### RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL

Sentencias de 1 y 7 de marzo, 14, 19, 20 y 27 de febrero de 2018 del Tribunal Supremo

Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Consejo de Ministros, del día 10 de marzo de 2017, por el que se acordó desestimar las solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formuladas por los recurrentes.

En cuanto a las pretensiones y alegaciones de las partes, es necesario comenzar por señalar que esta misma Sala y Sección del Tribunal Supremo ha dictado ya la sentencia de 17 de octubre, en el procedimiento contencioso-administrativo 6/2017, en el que se suscitaba una cuestión de fondo en todo punto idéntica a la que se suscita en los presentes autos.

La resolución recurrida desestima la reclamación con fundamento resumido en:

- 1.- Inexistencia de violación suficientemente caracterizada del derecho europeo.
- 2.- Inexistencia de relación de causalidad.
- 3.- Intangibilidad de las resoluciones firmes.
- 4.- Improcedencia de la reclamación de abono de la totalidad de lo ingresado por razón del impuesto.
- 5.- Culpa concurrente de las Comunidades Autónomas.

Para el Tribunal, en cuanto a las anteriores razones invocadas señala lo siguiente:

En relación a la primera razón para la denegación de la solicitud indemnizatoria, la inexistencia del requisito de una violación suficientemente caracterizada del derecho europeo, señala el Tribunal que existe doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la Administración debía conocer y que impedía mantener una normativa estatal contraria a la europea.

En cuanto a la segunda razón, la inexistencia de relación de causalidad, para la Sala, la relación de causalidad es directa en cuanto el daño de carácter económico que la recurrente invoca deriva de la aplicación de una norma legal contraria al derecho de la Unión Europea. Es la diferencia de trato que supone la aplicación de los criterios de conexión establecido por la norma estatal, proscrita por el derecho europeo, la causante directa del daño cuya indemnización reclama la recurrente.

La tercera razón que expresa la resolución recurrida para denegar la indemnización se circunscribe a la intangibilidad de las resoluciones firmes. Para el Tribunal, con el argumento de que las liquidaciones tributarias practicadas a los reclamantes tienen el carácter de firmes por no haber sido recurridas y de que una doctrina jurisprudencial reitera que la ulterior declaración de nulidad de una disposición legal no lleva aparejada necesariamente la invalidez de las liquidaciones firmes practicadas bajo su amparo, conviene precisar que en el caso que nos ocupa de responsabilidad patrimonial del estado legislador por infracción de la ley estatal del derecho comunitario, la acción para pedir la responsabilidad se inicia, a los efectos del plazo del artículo 145.2 de la Ley 30/1992, al dictarse la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que es cuando expresamente se declara que la ley española ha vulnerado el derecho de la Unión.

En cuanto a la cuarta razón que recoge la resolución recurrida, concretado en el escrito de demanda que el importe de lo reclamado es la diferencia entre lo exigido en aplicación de la normativa estatal y el importe que hubiera resultado exigible de haberse aplicado la normativa autonómica, la razón expuesta en la resolución recurrida no es atinente al caso.

Respecto a la quinta razón expuesta en la resolución recurrida para denegar la indemnización, relativa a que estamos ante un supuesto de culpa concurrente con las Comunidades Autónomas, la Sala la rechaza al tratar la irregular constitución de la relación procesal.

En definitiva, habiendo concurrido los requisitos exigidos por la Jurisprudencia para apreciar la responsabilidad patrimonial por violación del derecho comunitario por un Estado miembro, procede la estimación del recurso contencioso administrativo, condenando a la Administración demandada a que abone a la actora la diferencia entre la cuota autoliquidada por el impuesto de sucesiones y la que resultaría por aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente vigente al momento del devengo del impuesto, más los intereses legales.

### **REDUCCIÓN DEL 95% EN ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO**

**Sentencia de 10 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**

La cuestión principal se centra en saber si la recurrente tiene derecho a aplicar la reducción del 95% sobre el valor de un edificio y que según la misma está afecto a la actividad empresarial (arrendamiento de inmuebles) que venía desarrollando el causante hasta su fallecimiento. Se precisa, por tanto, determinar si la referida actividad de arrendamiento de inmuebles cumple o no los requisitos necesarios para poder considerarla como actividad económica y gozar del beneficio fiscal pretendido.

Para la Sala, el art. 25.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004 por el que se aprueba el TRLIRPF dispone que se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma;
- b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Con respecto al requisito relativo al local, consta en el expediente que un funcionario del cuerpo técnico de Hacienda adscrito a la Inspección Territorial se persona dos veces en el citado inmueble y levanta dos diligencias, haciendo constar que hay una puerta de aspecto descuidado, que no existe rótulo, que no tiene timbre y que llama insistentemente y no responde nadie. Tampoco se admite que concorra el requisito relativo a la existencia de un empleado laboral a jornada completa, pues D<sup>a</sup> Florencia (hija de la recurrente) no reúne las condiciones para tener dicha consideración habida cuenta sus rendimientos en los ejercicios a analizar y su vida laboral según la Seguridad Social, realizando actividades incompatibles con la actividad principal al prestar servicios en otras entidades que, lógicamente, repercutirían en sus labores en la empresa de su madre.

### **FIDEICOMISO: MOMENTO DEL DEVENGO**

**Sentencia de 7 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**

D<sup>a</sup> Isidora recibió en su día en herencia una actividad económica de arrendamiento, continuando con la explotación de la actividad mediante una Comunidad de Bienes. La Administración tributaria emitió tres liquidaciones provisionales: una por los bienes dispuestos por la causante D<sup>a</sup> Isidora, y las otras dos por los bienes instituidos mediante fideicomiso.

Respecto a las dos últimas, no se admitió la aplicación de la reducción del 95%, basándose en que, en la fecha de fallecimiento de los fideicomitentes no existía ninguna norma que estableciera dicha reducción.

Sin embargo, en el momento del fallecimiento de D<sup>a</sup> Isidora, fecha en que D. Justo adquiere los bienes objeto de fideicomiso, sí que estaba prevista dicha reducción y se hallaban regulados los requisitos para considerar la actividad de arrendamiento como actividad económica, requisitos que se cumplen en el caso que nos ocupa. D. Justo aceptó su herencia, continuó con la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles.

Para el Tribunal, es en el momento del fallecimiento del fiduciario cuando se produce el desplazamiento patrimonial mortis causa, por lo que es en ese momento cuando se produce el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, resultando impropio, en consecuencia, la práctica de tres liquidaciones por los bienes dispuestos por la causante y los bienes instituidos mediante fideicomiso.

Y por el mismo motivo, deben aplicarse las reglas de liquidación del impuesto en la normativa reguladora del impuesto en el momento del fallecimiento del fiduciario. Es por ello que es procedente la aplicación de la reducción del 95 por ciento de la base imponible.

## **SUCESIÓN DE UNA EXPLOTACIÓN AGRÍCOLA FAMILIAR**

**Sentencia de 7 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

Se solicita la aplicación de la reducción del 75% por tratarse la transmisión parcial de una explotación agrícola. Corresponde a la parte recurrente la acreditación de que se trataba de una explotación agrícola, con arreglo a los artículos 105 de la LGT y 217 de la LEC. Sobre esta cuestión, en la escritura de apoderamiento se indica que la profesión de la hija heredera es monitora y su hermano, mozo de almacén, por lo que ninguno de los dos tiene como profesión la de la agricultura. Se aporta un informe, que no un certificado, donde el alcalde de su municipio, dice que por conocimiento propio le consta que los hermanos han estado ayudando en tareas agrícolas en distintas fincas. También se aportan informe de un ingeniero, y algunos documentos de supuestas retenciones a cuenta por la venta de hortalizas. Ninguno de estos documentos acredita que se trate de una explotación familiar que permite la aplicación de la reducción fiscal solicitada, ya que no hay ninguna declaración fiscal donde quede constancia de ingresos por esa actividad de la parte actora, por lo que no hay documentación fehaciente que acredite el cumplimiento de los requisitos para poder considerar la existencia de una explotación familiar a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones.

## **AJUAR DOMÉSTICO**

**Sentencia de 14 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

Aunque para la determinación del ajuar doméstico, el criterio general imperante en los Tribunales con respaldo en los pronunciamientos del TS, sea el de admitir la adición automática del ajuar doméstico, y a hacerlo por el porcentaje indicado en el artículo 15 de la Ley del Impuesto, ello no debe significar el desconocimiento de las pruebas aportadas por los interesados y de las circunstancias concretas que concurran en cada caso y que se impongan por su evidencia.

En el presente caso, no se ha aportado ninguna prueba que acredite que debe ser otro el ajuar doméstico. Sólo se ha invocado que es improcedente la valoración que se hace del ajuar doméstico, pero no se ha aportado ninguna prueba, por lo que este motivo del recurso debe ser desestimado.

## **HERENCIA DE NEGOCIO FAMILIAR: PLAZO DE MANTENIMIENTO DE DIEZ AÑOS**

**Sentencia de 14 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

La Administración aceptó que se aplicara la reducción por transmisión de todos los bienes que se heredaron afectos a la actividad económica que ejercía el causante. Posteriormente se enajenan tales bienes sin transcurrir el plazo de 10 años de mantenimiento.

Para el Tribunal, con esa enajenación se desprendieron del activo patrimonial de la empresa que se quedó sin elemento afecto a esa actividad por lo que la misma quedó sin objeto y contenido lo que por otra parte hizo que la Comunidad de Bienes se disolviera. Quiere ello decir que, con esa forma de proceder las dos propietarias del local, se desprendieron del único bien afecto a esa actividad por lo que la continuidad de esa empresa familiar quedó en entredicho. Su enajenación implicó la disolución de la Comunidad de Bienes que fue la que causó alta en la actividad empresarial que ejercía el causante. Lo anterior sumado al hecho de que las vendedoras no han probado ni tan siquiera han invocado que lo obtenido con esa enajenación se hubiera reinvertido en algún bien o activo para la continuación de aquella actividad, es por lo que la Sala considera que no concurría el presupuesto para la reducción postulada.

## **DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR**

**Sentencia de 27 de diciembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

El donante ejerció funciones de dirección en la sociedad tras la transmisión o donación efectuada a favor de la recurrente. La parte actora, atendiendo a las reglas de la carga de la prueba, no ha aportado prueba alguna que pudiera desvirtuar lo que resulta verificado en los Acuerdos de la Sociedad, elevados a públicos y debidamente inscritos en el Registro Mercantil.

Nada habría impedido acordar el cese en el momento de la transmisión, sin embargo, no se hizo sino pasado más de un año. En suma, la parte recurrente no ha llegado a acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción del 95%, tal como exige el artículo 20.6 de la Ley del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debiendo tener presente que estos beneficios fiscales representan una excepción al régimen general de tributación, por lo que se debe ser exigente

en el modo de cumplimentar la prueba del agotamiento de los requisitos subjetivos y objetivos que permiten la aplicación de la medida excepcional.

### **VALORACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO**

#### **Sentencia de 15 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana**

La actora argumenta en síntesis que valor del ajuar domestico es inferior al 3% del caudal relicto fijado por la administración.

Para la Sala, corresponde a la actora acreditar el valor inferior del ajuar, prueba que la parte actora concreta en las vicisitudes acaecidas en la vida del causante relativas a su segundo matrimonio, a su declaración de incapacidad y sometimiento a tutela, a la concurrencia en su herencia de hijos de un solo vinculo, a la división y adjudicación de la herencia, con la realización de inventarios judiciales, entre los que se encontraban los que formaban el ajuar.

Examinados todos los elementos probatorios, constituidos con los testimonios llevados a cabo en los juzgados de 1ª instancia, solo se desprende, en lo relativo al ajuar, que su valor económico no es relevante y que la disputa entre los herederos era más por su valor afectivo y sentimental, pero en ningún momento existe prueba alguna que el valor del ajuar sea inferior al 3% señalado por la administración. Con tales elementos probatorios el Tribunal entiende que no acreditan el menor valor del ajuar, lo que conlleva a desestimar la demanda.

## Procedimiento Tributario

### COMPROBACIÓN DE VALORES: DICTAMEN DE TERCER PERITO

Sentencia de 21 de febrero de 2018 del Tribunal Supremo

En el caso que nos ocupa, tras una primera valoración realizada por la Administración tributaria, el obligado tributario promovió la tasación pericial contradictoria en corrección de la misma. En consecuencia, se llevó a cabo la valoración del inmueble por un tercer perito, que arrojó un resultado de 2.980.315,91 euros, frente a los 2.615.168,34 euros en que se valoró el inmueble por el perito de la Administración. Por ello, con el fin de no incurrir en reformatio in peius y de conformidad con el artículo 135.4 LGT, la Administración tomó como base para la liquidación el valor comprobado inicialmente por la misma.

La Sentencia de instancia señala que ni el perito de la Administración ni el perito del tercer informe acuden a visitar el inmueble y a realizar una inspección del interior del mismo, siendo éste el motivo que le lleva a estimar el recurso, por entender que la visita del perito al inmueble resulta imprescindible, de conformidad con la STS de 26 de noviembre de 2015.

Frente a esta valoración de la prueba y de las circunstancias que concurren hecha por la sentencia de instancia la Administración recurrente pretende que se haga una nueva valoración de la prueba en casación, teniendo en cuenta que el perito intentó la visita pero no pudo acceder a la vivienda al no estar presente el propietario, pero lo cierto es que no puede en casación hacerse una valoración de la prueba, salvo en circunstancias excepcionales que no concurren, ni por otra parte se ha alegado por la Administración esta errónea valoración. Es evidente que no ha existiendo una negativa de la propiedad a dicha entrada en el domicilio por parte del perito. Ni existen en el expediente, ni se alega por la recurrente, otras pruebas que pudieran eximir en el caso concreto de la visita del perito, de donde no aparece conculcada ni la normativa citada ni la jurisprudencia. En consecuencia el motivo y por ende el recurso se desestima.

### REVISIÓN DE OFICIO POR NULIDAD DE PLENO DERECHO

Sentencia de 19 de febrero de 2018 del Tribunal Supremo

La recurrente pidió la nulidad de su liquidación tributaria porque en el recurso de reposición entablado por su hermano contra la suya no fue oída, circunstancia que, en su criterio, la hacía (a su liquidación) incurso en la causa de nulidad del artículo 217.1.e) LGT: haberse adoptado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. Sin embargo, la Sala de instancia, después de rechazar que concurriera tal razón para declarar la nulidad de la liquidación, atendiendo a unos datos de hecho diferentes (la circunstancia de que por la adquisición hereditaria a partes iguales del mismo bien soportaran cuotas tributarias distintas) y sin plantear la tesis, resolvió que la liquidación girada a la misma era nula de pleno Derecho por incurrir en vulneración del derecho fundamental a la igualdad en la aplicación de la ley.

Para el Tribunal, al proceder de tal modo, la Sala de instancia ha hecho caso omiso del talante estricto con el que han de ser abordados las causas de nulidad de pleno Derecho de los actos tributarios y el procedimiento de revisión de los actos firmes, además de desconocer la configuración de la jurisdicción contencioso-administrativa, que impide resolver sobre pretensiones distintas de las suscitadas en la vía administrativa con fundamento en un sustrato fáctico diferente del esgrimido por la interesada en esa vía y en su demanda. En definitiva, la sentencia impugnada ha incurrido en una incongruencia por exceso al interpretar y aplicar al caso enjuiciado lo dispuesto en el artículo 217 LGT.

### LA RECTIFICACIÓN DEL INFORME PERICIAL INICIALMENTE EMITIDO A LA VISTA DE LAS ALEGACIONES DEL CONTRIBUYENTE NO SUPONE UNA DOBLE VALORACIÓN

Sentencia de 21 de noviembre de 2017 del Tribunal Supremo

Sostiene la recurrente que la sentencia impugnada ha vulnerado la doctrina jurisprudencial, que si se repite una segunda valoración con similar ausencia o deficiencia de motivación se pierde el derecho a comprobar con el fin de evitar la reiteración

de errores iguales en el actuar administrativo y por exigencias del principio de seguridad jurídica. Lo que ocurrió en el procedimiento que dio lugar a la liquidación impugnada es que el perito rectificó su valoración inicial a tenor de las alegaciones presentadas por el contribuyente, que fueron tenidas en cuenta para reducir el valor comprobado. Considerar que esta rectificación constituye una segunda valoración de la Administración, a efectos de la aplicación de aquella doctrina jurisprudencial podría provocar el resultado absurdo e ilógico de hacer de mejor condición a un informe de perito que desoye y omite cualquier referencia a las alegaciones del administrado que a aquel otro que, tras el análisis y estudio de esas alegaciones, emite un nuevo dictamen acogiéndolas, total o parcialmente.

Para la Sala, no hay infracción de la jurisprudencia ni tampoco de los principios de buena fe, proscripción del abuso de derecho, proporcionalidad y seguridad jurídica, pues esos principios solo reclaman evitar la reiteración de errores iguales en el actuar administrativo. Se desestima el recurso.

### **PRESCRIPCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES DE NO RESIDENTES**

**Sentencia de 24 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

La recurrente presenta ante la Comunidad Canaria, la solicitud de liquidación del Impuesto de Sucesiones de no Residentes. Dicha competencia no había sido asumida por aquella Administración Autonómica. La cuestión litigiosa se centra en la determinación de si, una vez finalizado el plazo de 4 años computados desde el transcurso del plazo de 6 meses para pago del Impuesto de Sucesiones en periodo voluntario, sin que durante el mismo hubiera mediado actividad administrativa alguna dirigida contra la recurrente a tal fin, ha tenido lugar la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a exigir el pago del citado impuesto.

Para la Sala, no constando la realización de actuación alguna por parte de la Administración Tributaria, en el referido periodo se habría producido la prescripción del derecho de la Administración Tributaria, por abandono de la acción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

### **COMPROBACIÓN DE VALOR: NECESIDAD DE VISITAR EL INMUEBLE**

**Sentencia de 11 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

El demandante argumenta que los informes de valoración que se trasladan a la recurrente están basados en valores generales realizados sin comprobar ni visitar la finca objeto de la valoración. El funcionario tasador ha omitido el deber básico de todo perito, conocer la situación actual de la finca. En ningún momento se procedió a visitar la vivienda con el objeto de comprobar su estado de conservación, siendo este extremo la alegación fundamental del contribuyente para justificar el inferior valor de la finca.

En el caso de autos no consta visita del perito ni tampoco se explica el motivo por el cual se consideró que dicha visita no resultaba necesaria. Para la Sala procede la estimación del recurso por considerar que la comprobación del valor de la finca realizada por la Administración está falta de motivación.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEAC

TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL .....</b>	<b>24</b>
Coeficientes multiplicadores al valor catastral. Resolución de 15 de marzo de 2018 .....	24
Unidad económica autónoma. Resolución de 21 de marzo de 2018 .....	27

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Coeficientes multiplicadores al valor catastral. Resolución de 15 de marzo de 2018

La utilización de los coeficientes establecidos en una Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, elaborada siguiendo una metodología basada exclusivamente en estadísticas de precios y datos referentes a viviendas, resulta adecuada para valorar inmuebles de distinta naturaleza, como son los locales comerciales

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión de los presentes recursos de alzada, en los términos del **artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), cuya acumulación se ha acordado de conformidad con lo dispuesto en el **artículo 230 LGT**, siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico – Regional de Andalucía, de 27 de noviembre de 2014, objeto del presente recurso.

**Segundo.** Procede analizar, en primer lugar, la cuestión principal que plantean los sujetos pasivos al promover el presente recurso de alzada; básicamente, pretenden que se declare que no resultaron conforme a derecho las valoraciones administrativas de dos bienes inmuebles propiedad del causante, afectos a la actividad de arrendamiento por él desarrollada hasta su fallecimiento (un local comercial situado en ... y otro local comercial situado en ... (Sevilla) ...).

Tal oposición se fundamenta en que, para determinar tales tasaciones, se ha empleado un método (estimación por referencia a los valores que figuren en un registro oficial de carácter fiscal., previsto y admitido en el artículo 57.1.b) LGT) tomando los coeficientes establecidos en una Orden – Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía de 18 de diciembre de 2008 (BOJA 259 de 31 de diciembre de 2008) – elaborada siguiendo una metodología basada exclusivamente en estadísticas de precios y datos referentes a viviendas por lo que “pudiendo ser apropiada para la valoración de este tipo concreto de producto inmobiliario (viviendas), pero no, en contra de lo dispuesto en el

artículo 3.1 de la citada Orden, para la valoración de inmuebles de distinta naturaleza”.

Dicho de otra manera, no discuten los recurrentes la idoneidad del método de valoración elegido ni aluden a falta de motivación en la comprobación de valores sino que resaltan que, para valorar los bienes que se valoraron en este caso, habida cuenta de su naturaleza (locales comerciales), no podían tomarse unos coeficientes recogidos en una Orden elaborada a partir de datos (estadísticas, precios medios...) referidos únicamente a viviendas puesto que implicaría la asunción de “(...) una premisa absolutamente errónea, cual es que la evolución de los precios de los distintos tipos de productos inmobiliarios es homogénea y coincidente con el de las viviendas”.

El TEAR, en su resolución, una vez confirmada, con su fundamentación jurídica, la facultad comprobadora de la Administración para concretar el valor real de los bienes y derechos transmitidos en la herencia – que determinan la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – detalla, con suficiente precisión, por qué se puede, para ello, aplicar un determinado coeficiente multiplicador sobre el valor catastral actualizado del bien a tasar cuando éste se trata de un inmueble (FJ SEGUNDO). Asimismo, se detalla que, en este caso, fue correcto el empleo de los coeficientes recogidos en la ya aludida Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 18 de diciembre de 2008, que entró en vigor, de acuerdo con su disposición final única, el 1 de enero de 2009 puesto que en ella se aprobaban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imposables de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones que se devengaron en el año 2009.



Según se recoge en dicha Orden (preámbulo) *“para el cálculo de los coeficientes multiplicadores del valor catastral aplicables en el año 2009 se ha incorporado el análisis de la información disponible de las compraventas de bienes inmuebles urbanos procedentes de las fichas resúmenes enviadas por los notarios en cumplimiento de la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 22 de marzo de 2007, por la que se regula la ficha resumen de los elementos básicos de las escrituras notariales a efectos del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*. En este sentido, se afirma que *“la presente Orden establece los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana correspondientes a cada municipio de Andalucía para aquellos hechos imponible que se devenguen en el año 2009”* sin introducir matiz alguno sobre si cabe diferenciar, a efectos de su aplicación, si se trata de viviendas o de inmuebles urbanos de otra naturaleza. Igualmente, a lo largo de toda su parte expositiva la norma hace siempre referencia a que su objeto es fijar los coeficientes para que, partiendo de su valor catastral, se pueda determinar el valor real de *“bienes inmuebles de naturaleza urbana radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía”* sin diferenciación adicional alguna. De hecho, en el **artículo 3.1** se señala que:

*“La estimación del valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, excepto los bienes de interés cultural, con construcciones cuyas tipologías constructivas sean de los siguientes usos: Residencial (viviendas y anexos), oficinas, almacenamiento, comercial (excepto mercados y supermercados) e industrial (excepto industrias fabriles y servicios de transportes), se realizará aplicando los coeficientes aprobados en el artículo anterior al valor catastral actualizado a la fecha del hecho imponible”*.

En definitiva, habiéndose ya admitido como válido y conforme a derecho el método de valoración basado en estimarlo por referencia al valor catastral de un inmueble, aplicando para ello los coeficientes recogidos en una norma reglamentaria – como es la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía ya reseñada – este Tribunal Central no encuentra motivos para atender a las pretensiones del sujeto pasivo para negar la procedencia de utilizar esos coeficientes porque los inmuebles que se tasaban no eran viviendas sino locales comerciales, debiendo incidir en que se habilitaba la vía de la tasación pericial contradictoria cuando no se está conforme con la valoración fijada válidamente por la Administración.

**Tercero.** El Director General de Tributos discute, por su parte, el criterio que ha llevado al TEAR a estimar las pretensiones expuestas por los sujetos pasivos sobre la procedencia de la reducción prevista en el **artículo 4 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma**

**de Andalucía**, que mejora, dentro del ámbito competencial asumido por las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el beneficio previsto en el **artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, LISD).

El TEAR, una vez expuestas las condiciones y requisitos establecidos en las normas señaladas para que resultara procedente el beneficio fiscal (reducción, en la base imponible, del 99% del valor de los bienes y derechos afectos a la actividad económica del causante) concluye que, siendo la única cuestión controvertida si dicha actividad económica constituía la principal fuente de renta del causante – para lo cual debe acudir a los datos del IRPF y, concretamente, a su base imponible – debe tenerse en cuenta que, para llevar a cabo dicho cálculo, no deben computarse aquellos rendimientos del año que no tengan carácter permanente, como sucede con las ganancias de patrimonio, cuya producción aleatoria y esporádica alejan la idea de principal fuente de renta; por ser más exactos, el TEAR recoge que en este caso debe darse por cumplida la condición ya que el rendimiento neto de la actividad económica del causante en el ejercicio de referencia (2009), que ascendió a 88.809,29 €, representaba más del 50% de su base imponible del IRPF del ejercicio si se tiene en cuenta que no se incluya, en esta, la parte que corresponde a ganancias patrimoniales (19.809,69 € de 179.736,52 €). La Dirección General de Tributos de la Junta de Andalucía muestra su desacuerdo con tal consideración puesto que no existe ninguna justificación ni amparo normativo para que se considere tal exclusión de la base imponible para valorar si una determinada actividad constituye la principal fuente de renta de un individuo.

Según se plantea, por tanto, la cuestión, la controversia se centra en valorar si, para concluir que una actividad económica constituye la principal fuente de renta de un individuo, se debe comparar el rendimiento neto obtenido con ésta en el ejercicio correspondiente con toda la base imponible del IRPF de la persona en el mismo o si, por el contrario, está justificado un criterio como el del TEAR, valorando si existen componentes en dicha magnitud (Base Imponible) que no se deben considerar para el cálculo pues no tienen carácter permanente y pueden distorsionar la conclusión si se tiene en cuenta el espíritu y la finalidad con la que se incluyó el beneficio fiscal.

Ciertamente, el **artículo 3.1 RD 1704/1999, de 5 de noviembre**, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio y al que debe acudir para valorar la procedencia de la reducción en el ámbito del gravamen sucesorio habida cuenta de la expresa remisión que realiza la LISD, dispone que *“A estos efectos. se entenderá por principal fuente*

de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate” matizando a continuación que para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán “aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto” que son las entidades cuyas participaciones cumplen las condiciones para estar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Así, en principio, no parece que la norma distinga entre los distintos componentes de la Base Imponible del IRPF a efectos de si incluirlos o no para determinar si una actividad determinada constituye la principal fuente de renta de un determinado individuo. El TEAR, por tanto, parece haber vulnerado la norma en su sentido más literal, pues ésta no recoge expresamente que en la magnitud a tomar como referencia para realizar el cálculo (la base imponible del IRPF) se deban excluir alguno de sus componentes, con la única salvedad de los rendimientos derivados de las participaciones que se ostenten en entidades que cumplan con las condiciones para ser consideradas participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Procede, por tanto, estimar las pretensiones del Director General recurrente y rectificar el criterio del TEAR: no se encuentran razones para excluir de la Base Imponible total del IRPF a tener en cuenta para determinar si una determinada fuente de renta (una actividad económica) es “la principal fuente de renta” ninguno de sus conceptos, ni siquiera las ganancias patrimoniales por no tener carácter permanente.

**Cuarto.** A la vista de lo anterior, tratando de no causar indefensión a los sujetos pasivos y por razones de economía procesal, procede estudiar el resto de las alegaciones planteadas por éstos en relación a la reducción en la primera instancia de la vía económico – administrativa y que no fueron analizadas y contestadas por el TEAR habida cuenta de que, bajo su criterio ahora rectificado, se reconocía la procedencia de la reducción.

Así, debe partirse de los datos esenciales del expediente en cuanto a los rendimientos netos del causante en el ejercicio 2009, tomados de sus datos de IRPF:

- Rendimiento neto de actividades económicas: 88.809,29€
- Base Imponible Total: 179.736,52€

De tales datos, la conclusión era clara: el rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por el causante sólo representaba el 49,41% de la base imponible total por lo que debía negarse que tales actividades constituyesen su principal fuente de renta. Sin embargo, entre las alegaciones planteadas por los interesados ante el TEAR se hacía referencia a que dentro de la Base Imponible total del IRPF del causante consignada en su autoliquidación original se incluyeron, por error, un total de 5.662,38€ correspondientes a la titularidad de un inmueble no arrendado ni afecto a actividad económica alguna, con

referencia catastral ... (el error se vinculaba a que el inmueble era de naturaleza ganancial por lo que la renta a imputar al causante era el 50% de dichos 5.662,38€, es decir, 2.014,31€). Según recogían los reclamantes en su escrito de alegaciones, rectificado el error el rendimiento neto de las dos actividades económicas desarrolladas por el causante (88.809,29€) ya sí pasa a representar más del 50% de la Base Imponible de su IRPF (176.088,45€), concretamente un 50,43%.

Para justificar este planteamiento se señala que, advertido del error, mediante sendos escritos de fecha 8 de mayo de 2013, se instó a la AEAT la rectificación de las declaraciones individuales del IRPF presentadas respectivamente por el causante y su esposa (se adjuntaron al TEAR copias de tales escritos) habiendo acordado la AEAT – acuerdo de 16 de octubre de 2013 del Jefe adjunto de la Dependencia Regional de Gestión por suplencia, referido a la declaración del IRPF de la esposa del causante, y mediante acuerdo de fecha 16 de diciembre de 2013 del Jefe adjunto de la Dependencia Regional de Gestión, referido a la declaración del IRPF del causante – estimar totalmente las solicitudes de rectificación presentadas practicando a la vista de ello sendas liquidaciones provisionales de las que resultan la devolución de sendas cantidades indebidamente ingresadas.

Efectivamente, consta en el expediente un acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación referido al causante, D. Jx... y a su IRPF de 2009, firmado el 16 de diciembre de 2013 por el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria en el que se acuerda estimar totalmente una solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada en su momento, ordenando la devolución de las cantidades procedentes y girando una liquidación por el referido IRPF que, en lo que nos interesa, concreta un rendimiento neto de las actividades económicas de 88.809,29€ y una Base Imponible total de 176.088,45€.

De tales datos no puede más que concluirse que, efectivamente, los rendimientos obtenidos por el causante de las actividades económicas que ejercía representaban, en el ejercicio de referencia, más del 50% por lo que tales actividades sí constituían su principal fuente de renta, resultando procedente la reducción pretendida por los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vistos los Recursos de Alzada promovidos por D<sup>a</sup>. Mx... Y OTROS, y por la DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, contra la Resolución del Tribunal Económico – Regional de Andalucía, de 27 de noviembre de 2014 ACUERDA: Desestimar el planteado por los sujetos pasivos y estimar parcialmente el recurso de la Dirección General de Tributos, sin perjuicio de que se mantenga el reconocimiento de la procedencia del beneficio fiscal pretendido en relación al Impuesto por los bienes afectos a las actividades económicas desarrolladas por el causante.

## Unidad económica autónoma. Resolución de 21 de marzo de 2018

Lo que en la entidad concursada fue la unidad de producción mientras estaba en funcionamiento y también a efectos de la liquidación (aunque haya dejado de funcionar, se identifica como unidad de producción), no tiene por qué identificarse con una unidad económica autónoma en el IVA a los efectos del supuesto de no sujeción, pues para ello sería necesario que la unidad de producción fuese susceptible de funcionamiento de forma autónoma, lo que no se acredita en el presente caso por la Administración.

No basta con que el conjunto de los elementos transmitidos permita desarrollar en el futuro una actividad económica autónoma, sino que deben posibilitar el ejercicio de alguna actividad cuando se produce la transmisión.

En el presente caso, además de transmitirse sólo elementos patrimoniales, éstos ni siquiera son susceptibles de utilización en el momento de la adquisición, y es necesario que el adquirente realice reparaciones, inversiones, tramite licencias para realizar la actividad, consiga contratos con clientes y proveedores, contrate trabajadores, etc; es decir, es necesario que aporte a los elementos adquiridos toda la organización empresarial necesaria para poder llevar a cabo la actividad, organización que no se le transmite.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer la reclamación económico administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Las cuestiones a analizar en la presente reclamación consisten en lo siguiente:

- Si las cuotas soportadas por la adquisición son deducibles debiendo determinar para ello si la operación está no sujeta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1 de la LIVA.
- Si la Administración debió practicar regularización íntegra.

**Segundo.** En relación con la primera cuestión objeto de controversia, hay que señalar que la regulación de este supuesto de no sujeción se contiene en el artículo 7 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA en adelante).

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7, en su redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 diciembre, vigente al tiempo de realizarse la operación, establece que:

*“ No estarán sujetas al impuesto:*

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha

transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del precedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4.º, apartado cuatro, de esta Ley.

*Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:*

- a. (suprimida).*
- b. Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.º, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.*

*A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.*
- c. Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.º, apartado uno, letra d) de esta Ley.*

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

*En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.*

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”

Este artículo es la transposición al ordenamiento interno de la norma contenida en el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido. Debemos mencionar que, desde el 1 de enero de 2007, la Sexta Directiva ha sido reemplazada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que en la actualidad es el artículo 19, párrafo primero de este nuevo texto el que recoge la previsión del ya derogado artículo 5.8 de la Sexta Directiva, en los siguientes términos:

*“Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.”*

*Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.”*

Qué deba interpretarse por universalidad parcial de bienes es algo dificultoso por constituir este concepto algo ajeno a nuestro ordenamiento. Entendiendo la universalidad como un todo (conjunto de derechos y obligaciones, conjunto de relaciones jurídicas de que es titular un sujeto con capacidad jurídica), la universalidad parcial apunta a un conjunto de elementos patrimoniales que, dentro de aquél, constituye o es susceptible de constituir una unidad económica autónoma.

De esa forma, la universalidad parcial vendrá definida por el carácter autónomo predicable de un conjunto de elementos patrimoniales.

En la interpretación que ha efectuado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea debemos destacar las conclusiones alcanzadas en su Sentencia de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl. En esta Sentencia, el TJUE analiza la previsión del apartado 8 del artículo 5 de la Sexta Directiva, sobre la que se basa el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la Ley 37/1992. En este sentido, señala que:

*«39. A la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y del objetivo de ésta, tal como se describen*

*en los apartados 36 a 38 de la presente sentencia, queda de manifiesto que esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado.*

*40. Habida cuenta de esta finalidad, el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.»*

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de 10 de noviembre de 2011 del TJUE, asunto C-444/10, Sentencia Schriever, que reitera lo establecido en la sentencia Zita Modes Sarl y que además señala lo siguiente:

*“25. De ello resulta que, para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa en el sentido del artículo 5.º, apartado 8, de la Sexta Directiva, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.*

*26. La cuestión de si este conjunto debe contener, en particular, bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate.*

*27. En el caso de que una actividad económica no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del artículo 5.º, apartado 8, de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble.*

*28. En cambio, no es posible considerar que existe tal transmisión, en el sentido de la citada disposición, sin que el cesionario tome posesión de los locales comerciales cuando la actividad económica de que se trata consiste en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles. En particular, si los locales comerciales están equipados con instalaciones fijas necesarias para desarrollar la actividad económica, dichos inmuebles deben formar parte de los elementos enajenados para que se produzca una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva.*

*29. Del mismo modo, también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si éste dispone él mismo de un inmueble apropiado*

al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate.

30. Cualquier otra interpretación provocaría una distinción arbitraria entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales. En efecto, ni la redacción del artículo 5.º, apartado 8, de la Sexta Directiva ni su finalidad dejan suponer que estos últimos no puedan realizar la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la citada disposición.”

Conviene destacar, asimismo, la más reciente jurisprudencia del TJUE, en la Sentencia de 30 de mayo de 2013, Asunto C-651/11, que establece que los arts. 5, apartado 8, y/o 6, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, deben interpretarse en el sentido de que la cesión del 30 por ciento de las acciones de una sociedad, para la cual el cedente presta servicios sujetos al IVA, no constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes o servicios en el sentido de estas disposiciones, con independencia de que los otros accionistas cedan casi simultáneamente a la misma persona el resto de las acciones de esta sociedad y de que esta cesión esté estrechamente vinculada a las actividades de dirección realizadas en favor de esa misma sociedad. En los términos expresados por el TJUE:

“32. El Tribunal de Justicia ha interpretado este concepto en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias (véanse las sentencias antes citadas Zita Modes, apartado 40; SKF, apartado 37, y Schriever, apartado 24).

También es necesario, para la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión (sentencias antes citadas Zita Modes, apartado 44, y Schriever, apartado 37). (...).

34. En el apartado 25 de la sentencia Schriever, antes citada, el Tribunal de Justicia observó que para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.

35. A este respecto, procede señalar que, a diferencia de la tenencia de los activos de una empresa, el hecho de ser titular de las acciones de ésta no es suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.

36. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la mera adquisición, la mera tenencia y la simple venta de participaciones sociales no constituyen, en sí mismas, una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, ya que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. El eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 13; de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, Rec. p. I-9567, apartados 17 y 22; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 19, y de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, Rec. p. I-0000, apartado 32 y la jurisprudencia citada).

37. El caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, si ésta implica la realización de operaciones sujetas al IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Polysar Investments Netherlands, apartado 14; Floridienne y Berginvest, apartados 18 y 19, y Cibo Participations, apartados 20 y 21, y Portugal Telecom, apartados 33 y 34).

38. Por consiguiente, como ha alegado el Gobierno alemán, la cesión de las acciones de una sociedad no puede asimilarse, independientemente de la importancia de la participación en el capital, a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, a no ser que la participación forme parte de una unidad independiente que permita el ejercicio de una actividad económica independiente y que el adquirente ejerza esta actividad. Sin embargo, una simple cesión de acciones que no se acompaña de la transmisión de los activos no permite al cesionario llevar a cabo una actividad económica independiente como sucesor del cedente.(...)”

De lo expuesto, podemos extraer dos consecuencias relevantes para el caso que nos ocupa:

En primer lugar, que la finalidad de esta norma de no sujeción debe tenerse en cuenta a la hora de interpretar su alcance; y que esta finalidad no es otra que facilitar las operaciones que tienen por objeto la “transmisión de empresas” o, en los términos que recoge la norma, la de “un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional

por sus propios medios” (a lo que habría que añadir que o bien fuera susceptible de constituir esa unidad económica autónoma, siempre en quien transmite o entrega ese conjunto, y no considerando las circunstancias concurrentes en el adquirente).

La finalidad no es otra que aligerar la carga financiera derivada de la exigencia de impuestos que serán recuperables vía deducción en un momento posterior.

La segunda conclusión es que el objeto de esta norma son las “empresas” (*universalidad total*) o “parte de empresas” (*universalidad parcial*), es decir, el conjunto de elementos corporales e incorporales que conjuntamente son susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma.

Por tanto, este supuesto de no sujeción debe abarcar no sólo el caso en que se transmite una empresa considerada en su totalidad, sino también la transmisión de una “parcialidad” o “rama de actividad económica” (un conjunto de elementos que, constituyendo parte del patrimonio empresarial del transmitente, sea susceptible de constituir una unidad económica autónoma, esto es, sea susceptible de generar un funcionamiento de empresa independiente del resto del patrimonio empresarial del transmitente), concepto que se precisa en las mencionadas Sentencias dictadas por el TJUE y cuya definición coincide esencialmente con la que ya aparece en nuestro ordenamiento tributario.

Esta jurisprudencia del TJUE determina la forma en la que debe interpretarse la norma española, como transposición al ordenamiento interno de la Directiva comunitaria. Por ello, el Tribunal Supremo ha tenido en cuenta la Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003 atribuyéndole un papel “clave” en la interpretación de este precepto, y así en la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2007 (Recurso de Casación núm. 367/2002), este órgano jurisdiccional ha manifestado lo siguiente:

«**QUINTO.** Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial».

Es decir, el TS extrae la consecuencia lógica de que si este supuesto de no sujeción es susceptible de aplicarse en los casos en que se efectúe la transmisión de una universalidad parcial de bienes -es decir, en el caso de que se trate de una rama de actividad económica- resulta indiferente, en primer lugar, que haya uno o varios beneficiarios de estas operaciones siempre y cuando cada uno de ellos reciba una “rama de actividad económica” que le permita desarrollar una actividad empresarial (un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional).

Debe indicarse que nuestra norma interna, en la redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se ajusta a los parámetros que venimos señalando. Y, en este sentido, el concepto que prima es el recogido en la jurisprudencia del TJUE que se cita y que se recoge ahora en el artículo 7.1º de la ley interna en su actual redacción. Y en ese concepto la idea central es que cuando se trata no de una transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, sino de una transmisión parcial de ese patrimonio, esta debe comprender todos los elementos necesarios para poder desarrollar una actividad económica autónoma o separada. Este concepto de autonomía no se puede identificar sólo con la suficiencia o autonomía financiera, pero sí significa el que considerados en su conjunto los elementos objeto de una transmisión parcial, deben estos ser suficientes o susceptibles de serlo para desarrollar una actividad económica por sí mismos, fuera de la empresa/actividad a la que estaban afectos (aunque el objeto de una y otra actividad pudieran ser el mismo) y sin depender de los demás elementos que no se transmitieron. Se trata en definitiva de que los bienes transmitidos constituyan un patrimonio que, por sí mismo, refleje el propio concepto de empresa, es decir, que se trate de un conjunto organizado de elementos patrimoniales capaz de intervenir en el mercado de bienes o servicios.

**Tercero.** Pues bien, a la vista de lo expuesto, se trata de determinar si los elementos transmitidos en la operación objeto de controversia en la presente reclamación, constituyen o son susceptibles de constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, en cuyo caso, se aplicaría el supuesto de no sujeción al impuesto previsto en el artículo 7.1 citado.

- En el expediente consta el Plan de liquidación presentado por la administración concursal al Juzgado Mercantil, así como Auto judicial de 12 de abril de 2013 con su aprobación. En estos documentos se describen la unidad productiva y los elementos que la integran, siendo el interés principal en el plan de liquidación la venta de esta unidad productiva.

- Consta también la escritura pública de compraventa entre XZ y XY, de 16 de enero de 2014. De ella resulta que por el Juzgado de lo Mercantil se ha acordado adjudicar a XY el Lote 1 y el Lote 2 del Plan de Liquidación (la unidad productiva) por 8.500.000 euros.

El Lote 1 está constituido por una finca con una nave industrial en ella construida, un edificio de oficinas, y otra nave de mecanizado.

El Lote 2 lo constituyen diversos bienes muebles: patentes, marcas, prototipos y similares; aplicaciones informáticas; instalaciones técnicas, maquinaria y contenedores; matrices y moldes; mobiliario y enseres de oficina; equipos informáticos.

En estas instalaciones es donde XZ llevaba a cabo su actividad de producción y primera transformación de aluminio.

- Certificado de la administración concursal de XZ en el que se reconoce que la expresión “unidad productiva” utilizada en el plan de liquidación, debe entenderse a efectos concursales, y no puede equipararse a unidad económica autónoma a efectos de IVA. Reconoce que antes de la transmisión, la transmitente llevaba dos años inactiva, lo que había ocasionado que las existencias que quedaban ya sólo se hayan podido vender como chatarra por su deterioro (por ello no se transmiten existencias), además las instalaciones fabriles se encontraban abandonadas y habían sufrido un grave deterioro (se transmiten las mismas, pero deben realizarse importantes reparaciones para ponerlas en funcionamiento), los lotes transmitidos no incluyen algunos elementos indispensables para el desarrollo de la actividad (saldos de clientes, fianzas pendientes de devolución, otra finca de su propiedad, las licencias administrativas, contratos con clientes, contratos con proveedores, tesorería, contratos de seguro, elementos de transporte, etc), y además de ello tampoco se transmite personal puesto que la totalidad de los trabajadores de XZ fueron despedidos antes de la venta de los activos.
- El Acuerdo de liquidación reconoce que es cierto que los trabajadores de XZ fueron despedidos antes de la transmisión, pero también se recoge que de los 14 trabajadores contratados por XY en 2014, 9 eran antes trabajadores de XZ. Sobre esta cuestión, debemos tener en cuenta lo alegado por la reclamante, que los trabajadores que tenía XZ eran 258 (consta Auto del Juzgado de lo Mercantil nº ... de Oviedo de fecha 3 de junio de 2011, en el que se autoriza la extinción colectiva de la totalidad de los contratos de trabajo en que resulta empleadora XZ).
- También se aporta presupuesto de inversión de puesta en marcha (y diversas facturas correspondientes a estas reparaciones), detallando los trabajos a realizar en las instalaciones para poder llevar a cabo la actividad, trabajos que superan los dos millones de euros.
- Solicitud presentada en junio de 2014 por XY ante la administración, para comenzar la tramitación de licencias ambientales para iniciar la actividad. Esta licencia no es

otorgada hasta marzo de 2015, y en ella se regulan las emisiones a la atmósfera, de ruido y vibraciones, de vertidos de aguas residuales, de producción de residuos, de protección del suelo y las aguas subterráneas; además, se hace constar que la Resolución se dicta sin perjuicio de cualesquiera otras autorizaciones que fueran necesarias, y en particular consta que el Ayuntamiento de ... deberá otorgar licencia de apertura de instalación con carácter previo al inicio de la actividad.

- Resolución de 1 de abril de 2015 del Ayuntamiento de ... por la que se concede la licencia de apertura de la actividad, solicitada por la entidad en marzo de 2015.

Ya adelantamos que estamos de acuerdo con lo alegado por la entidad en cuanto a la improcedencia de identificar como unidad económica autónoma a los efectos del artículo 7 de la LIVA lo que el administrador concursal califica como unidad de producción. Así, lo que en la concursada fue la unidad de producción mientras estaba en funcionamiento y también a efectos de la liquidación (aunque haya dejado de funcionar, se identifica como unidad de producción), no tiene por qué identificarse con unidad económica autónoma en el IVA a los efectos del supuesto de no sujeción, pues para ello sería necesario que la unidad de producción fuese susceptible de funcionamiento de forma autónoma, lo que no se acredita en el presente caso por la Administración.

Ni se prueba que las máquinas estén en condiciones de funcionar (mas al contrario, el presupuesto para repararlas y acondicionarlas supera los dos millones de euros), ni se transmite personal o se contrata el personal de la anterior (la Inspección sólo hace referencia a 9 trabajadores, 9 de 258, cuando debido al tipo de actividad a que se dedicaba XZ y se va a dedicar XY, es evidente la necesidad de personal especializado para realizar la actividad). Es cierto que tampoco se transmiten existencias, relaciones con clientes y proveedores, pero debido al cese en la actividad años antes por parte de XZ, podría entenderse que para aplicar el supuesto de no sujeción no es necesaria esta transmisión; pero la conclusión a la que debemos llegar es a que no se transmiten mas que elementos patrimoniales que por sí mismos no son capaces de desarrollar una actividad económica autónoma en sede del adquirente.

No basta con que el conjunto de los elementos transmitidos permita desarrollar en el futuro una actividad económica autónoma, sino que deben posibilitar el ejercicio de alguna actividad cuando se produce la transmisión.

Si examinamos lo arriba expuesto a la luz del criterio del TJUE, que pretende reservar el supuesto de no consideración de entrega a las operaciones en que se vea envuelta una *empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma*, tendremos que lo transmitido no se compadece adecuadamente con aquella idea. La idea central en la no sujeción va a ser que lo transmitido sea susceptible de determinar el desarrollo de una actividad económica, por constituir un conjunto de bienes y derechos,

siendo suficientemente significativo que la Sentencia citada se refiera a *un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales* (al igual que hace nuestra norma interna en el artículo 7.1). En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyan en un conjunto patrimonial sean susceptibles de determinar el desarrollo de una actividad económica, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una universalidad total o parcial de bienes y, por tanto, está no sujeta al IVA.

Por el contrario, cualquier otra transmisión de activos (no susceptibles de constituir una unidad económica capaz de funcionar autónomamente) deberá tratarse como una operación al margen de la no sujeción, y por tanto sujeta al impuesto.

Así, la sola transmisión de elementos del inmovilizado, en principio, no parece ser otra cosa que una simple transmisión de elementos patrimoniales, no susceptible de constituir un conjunto de bienes capaces de desarrollar una actividad autónoma, y por tanto sujeta al impuesto, al margen de que pueda aplicarse posteriormente alguna de las exenciones previstas en la norma reguladora del impuesto.

En el presente caso, además de transmitirse sólo elementos patrimoniales, éstos ni siquiera son susceptibles de utilización en el momento de la adquisición, y es necesario que el adquirente realice reparaciones, inversiones, tramite licencias para realizar la actividad, consiga contratos con clientes y proveedores, contrate trabajadores, etc; es decir, es necesario que aporte a los elementos adquiridos toda la organización empresarial necesaria para poder llevar a cabo la actividad, organización que no se le transmite.

Por otro lado, debe advertirse, como se ha indicado anteriormente, que lo fundamental en la aplicación del supuesto de no sujeción es la transmisión de “empresa”, entendida como conjunto de elementos capaz de funcionar autónomamente, a valorar en cada caso concreto, sin que pueda darse una regla única.

Por ello, es necesario habitualmente, cuando se transmiten un conjunto de elementos de activo de la naturaleza que se examinan en el caso concreto, orientados específicamente a la realización de una actividad empresarial, la transmisión de una estructura empresarial que en este caso no se comprende ni se ha acreditado tampoco que la operación tuviera una finalidad fraudulenta.

El hecho de estar XZ en liquidación y sin actividad desde tres años antes, hace difícil considerar lo transmitido como una unidad económica autónoma, por mas que se le denomine unidad de producción a efectos de su transmisión en el concurso de acreedores.

Nos encontramos, por lo tanto, ante la mera transmisión de elementos patrimoniales sin aportar una organización empresarial, los elementos necesarios para realizar una actividad económica capaz de funcionar autónomamente, por lo que este Tribunal considera que no resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la Ley 37/1992.

En virtud de lo expuesto,

El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA: estimarla debiendo anular las liquidaciones impugnadas.



**TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ..... 34**

**Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 34**

- Fecha de devengo ..... 34
- Ausencia de valor catastral individualizado a fecha de la transmisión..... 34
- Existencia del hecho imponible..... 34
- Nulidad de la ordenanza fiscal e inexistencia del preceptivo acuerdo de imposición del tributo ..... 35
- Valor catastral: Terrenos sin urbanizar por hallarse pendiente la ejecución urbanística ..... 35

## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

#### FECHA DE DEVENGO

**Sentencia de 27 de diciembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

La cuestión litigiosa se centra en la fecha que ha de tenerse a los efectos del devengo del impuesto, manteniendo la recurrente que el momento de dicho devengo ha de ser la fecha del otorgamiento de la escritura de fecha 5 de octubre de 2001, de aportación a la mercantil recurrente de los aprovechamientos urbanísticos concretados en finca registrales en virtud de la escritura complementaria de fecha 13 de marzo de 2008. Para la Administración tributaria el devengo de produce en esta última fecha por ser el momento en que se produjo la efectiva transmisión de las fincas determinadas. La Sala valida el devengo considerando por la Administración.

#### AUSENCIA DE VALOR CATASTRAL INDIVIDUALIZADO A FECHA DE LA TRANSMISIÓN

**Sentencia de 18 de diciembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

La mercantil recurrente no considera acreditado que la finca tuviera un valor catastral individualizado a la fecha en que tuvo lugar la transmisión (y, de hecho, no lo tenía, dándose de alta en el Padrón del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el año 2008), implicando falta de motivación que de la liquidación y habiendo prescindido la Administración de lo preceptuado en el artículo 107.2.a) de la Ley de Haciendas Locales, al no poder practicar el Ayuntamiento liquidaciones provisionales sino hasta que el valor catastral sea previamente determinado por la Administración competente.

Para la Sala, teniendo en cuenta que la carga de la prueba de la notificación del nuevo valor catastral corre a cargo de la Administración tributaria local, que el dictado de un acto administrativo tributario comporta la obligación de incorporar al expediente cuantos actos constituyen su antecedente y motivación y, por último, con arreglo al principio de facilidad probatoria que consagra el artículo 217.6 de la LEC unido al deber de lealtad y cooperación inter administrativa que deriva del artículo 4 de la Ley 30/92, fácilmente pudo la administración municipal, en fase de instrucción o tramitación del procedimiento de gestión del tributo aquí cuestionado haber recabado de la Administración gestora del impuesto la acreditación de la notificación del valor catastral la mercantil apelada. Lo que determina que el recurso de apelación sea estimado.

#### EXISTENCIA DEL HECHO IMPONIBLE

**Sentencia de 18 de diciembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía**

Para el recurrente, las transmisiones a que se refieren las liquidaciones, no pueden quedar sujetas al Impuesto por no haberse puesto de manifiesto incremento de valor o ganancia patrimonial algunos, no habiéndose generado plusvalía susceptible de gravamen, como ha quedado debidamente acreditado en base a un informe emitido aportado por un economista y auditor de cuentas y por una pericial judicial.

Además argumenta el recurrente que se interpretan por el Juez a quo de formal literal y equivocada las reglas de cálculo de la base imponible de los apartados 2 al 4 del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, pues el precepto se limita a enunciar los dos elementos a tener en cuenta por la Ordenanza para el cálculo de la base imponible pero no proporciona un elemento unívoco de cálculo, siendo que, por más que el incremento gravado haya de ser "objetivo" no por ello puede

ser "ficticio" o "irreal", lo que supondría incumplir la definición del hecho imponible del artículo 104.1 del Texto Refundido e infringiría el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución.

Para el Tribunal, no solo se constata una aplicación automática del método que ha sido reputado inconstitucional (STC 59/2017), sin que la Administración tributaria haya acreditado la existencia del hecho imponible sino que, además de ello y mediante prueba pericial, la apelante vino a acreditar que las transmisiones de los inmuebles objeto de gravamen no se tradujeron en incremento patrimonial alguno, lo que impone la estimación del recurso de apelación.

## **NULIDAD DE LA ORDENANZA FISCAL E INEXISTENCIA DEL PRECEPTIVO ACUERDO DE IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO**

**Sentencia de 25 de enero de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana**

La recurrente solicita la rectificación de autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y consecuente petición de devolución de ingresos indebidos, argumentando una sentencia dictada por esta misma Sala y Sección nº 1152/2014, que declaró nula la Ordenanza municipal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Alicante por inexistencia del preceptivo acuerdo de imposición de dicho tributo.

El Tribunal considera que la Sentencia de esta Sala de fecha 2014 no sólo anuló la liquidación allí recurrida, sino que declaró expresamente la nulidad de la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU de Alicante por falta de acuerdo de imposición, anulación de dicha ordenanza fiscal que ha adquirido firmeza, sin que por otra parte conste que Ayuntamiento de Alicante haya aprobado nueva ordenanza fiscal siguiendo el procedimiento legalmente establecido, habiéndose limitado a aprobar modificaciones puntuales de una ordenanza fiscal anulada por sentencia firme, pronunciamiento que tiene eficacia erga omnes, no sólo por propia lógica jurídica, sino porque así lo dice el artículo 72,2 Ley 29/98, fundamentación que debe llevar a estimar la apelación planteada.

## **VALOR CATASTRAL: TERRENOS SIN URBANIZAR POR HALLARSE PENDIENTE LA EJECUCIÓN URBANÍSTICA.**

**Sentencia de 16 de noviembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana**

Estamos ante una liquidación del IIVTNU practicada el 4-8-2014 por el Ayuntamiento de Benicàssim, como consecuencia de una donación recibida por escritura de 23-12-2013, consistiendo lo donado en una parcela de suelo urbanizable situada en el PP del Sector PRR-5, aprobado el 15-6-2005, con un proyecto de reparcelación aprobado por el Ayuntamiento demandado el 12-2-2009, encontrándose a la fecha del devengo los terrenos sin urbanizar por hallarse pendiente la ejecución urbanística, contando desde 2010 esa parcela la consideración catastral de urbana, con un valor catastral de 1.839.805,13 euros.

La demanda formulada por la contribuyente en la instancia planteó, esencialmente, la cuestión de que ese valor catastral, utilizado por el Ayuntamiento recurrido para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, es superior al valor de mercado, responde a una alteración catastral realizada como consecuencia de la aprobación del proyecto de reparcelación del Sector PRR-5, e incorpora unas plusvalías no producidas por falta de urbanización de los terrenos. Por el Ayuntamiento demandado se contestó que el valor catastral era el fijado por la Administración catastral del Estado, sin ser susceptible de impugnación ante el Juzgado y en vía de gestión de un impuesto local, indicando que la parcela contaba con programación y reparcelación.

El Tribunal considera que la parcela litigiosa, clasificada como suelo urbanizable, con una programación aprobada e integrante de un sector con reparcelación vigente, debe tenerse a los efectos del IIVTNU como suelo de naturaleza urbana. En consecuencia, si se trataba del valor catastral propio de un suelo de naturaleza urbana, necesariamente debía ser tratado dicho valor como el referente para el cálculo de la base imponible del IIVTNU (artículo 107 TRLHL), sin que ello pueda ser enervado en vía de gestión tributaria bajo el pretexto de no responder a la realidad urbanística o por entender que supera el valor de mercado, pues ello supone negar el carácter urbano de la parcela y el valor catastral previamente asignado. La discrepancia sobre el valor de mercado o sobre la falta de desarrollo urbanístico de la parcela de la recurrente no debiera de haberse planteado ante el Ayuntamiento ni mediante la impugnación del recibo del IBI o de la liquidación del IIVTNU, sino ante la Gerencia Territorial del Catastro

