

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

PRESENTACIÓN

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

SERVICIO DE COORDINACIÓN OO.LL.

NÚMERO 200 • OCTUBRE 2016



Hace poco más de diez años, el Colegio de Registradores decidió segregar una sección de su Boletín Registral que dio lugar a la aparición de la Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras, que está en la génesis del Boletín Informativo Tributario, **BITplus**, que tienes en tu pantalla.

Las personas y aún la denominación han cambiado pero el empeño sigue siendo el mismo: ofrecer a los lectores una información solvente actualizada y continua sobre los aspectos fiscales que inciden principalmente en los tributos gestionados por las **Oficinas Liquidadoras** a cargo de los Registradores de la Propiedad así como en los **tributos locales** a cuya mejor gestión ayudamos desde los Registros.

Son ya doscientos números los publicados en los que nos han acompañado los mejores fiscalistas de nuestro país y en los que la revista se ha convertido en una atalaya única para observar la **evolución normativa, doctrinal y jurisprudencial**, a la par que una herramienta imprescindible para posicionarse en la realidad jurídica española.

La satisfacción por la continuidad en la labor (120 meses, sin faltar a la cita) se ve compensada por el enorme impacto de la publicación, con miles de envíos directos e incontables reenvíos, pues se trata de una revista abierta por lo que su difusión libre se propicia por el Colegio de Registradores que la edita.

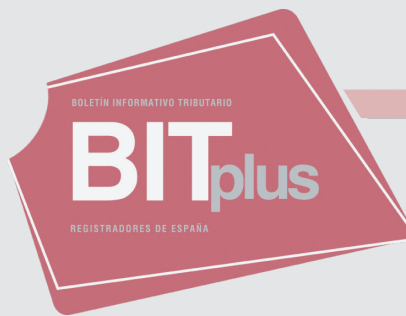
Diez años y doscientos números que aprovechamos para ofrecer una **nueva versión** de la revista digital, en la que hemos mejorado diversos aspectos para ofrecer una imagen renovada y actual a la par que una serie de herramientas informáticas variadas: facilidad de impresión, posibilidad de zoom, capacidad de compartir la revista, inserción de marcadores, traducción automática y diversas alternativas de movimiento y visualización).

Para finalizar, agradecer la **fidelidad** con que se nos sigue desde las ubicaciones más variadas, especialmente desde las **Comunidades Autónomas**, y un reto, la **continuidad** en la línea de incesante crecimiento que pretendemos.

Fernando Carabaña Aguado

Vocal Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras del Colegio de Registradores

Contenido



- Las SOCIMI y SUBSOCIMI en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Aplicación de la bonificación del art. 45.I.B.22 del texto refundido.
María del Carmen Florán Cañadell. Registradora de la Propiedad. Coordinadora de Oficinas Liquidadoras de Cataluña5

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

- Unificación de doctrina: Prescripción y caducidad14
- Renuncia tácita a la exención del IVA16

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS24

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES31

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO38

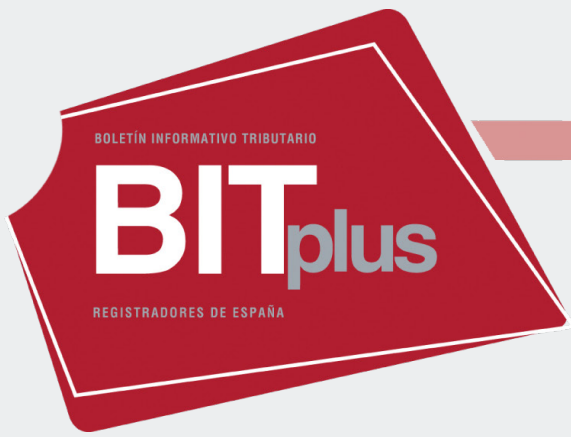
TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

IIVTNU

- Modificación del criterio de la Dirección General de Tributos en relación a las disoluciones de comunidad de origen voluntario en el IIVTNU.
Elena Alberdi Alonso. Técnica Fiscal del Colegio de Registradores 40

TRIBUTOS MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 5

Las SOCIMI y SUBSOCIMI en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

MARÍA DEL CARMEN FLORÁN CAÑADELL. Registradora de la Propiedad. Coordinadora de Oficinas Liquidadoras de Cataluña 5

TEMAS FISCALES

Las SOCIMI y SUBSOCIMI en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Aplicación de la bonificación del art. 45.I.B.22 del texto refundido

MARÍA DEL CARMEN FLORÁN CAÑADELL. Registradora de la Propiedad. Coordinadora de Oficinas Liquidadoras de Cataluña.

- 1.- Supuesto de hecho que es objeto de análisis.
- 2.- Concepto jurídico de las SOCIMI y de las SUBSOCIMI.
 - 2.1. Concepto de SOCIMI.
 - 2.2. Requisitos legales.
 - 2.3. Las SUBSOCIMI.
- 3.- Los beneficios fiscales en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.
 - 3.1. Normas jurídicas.
 - 3.2. Vuelta al supuesto de hecho que es objeto de análisis.
 - 3.3. Fundamentos jurídicos en defensa de la inaplicación de la bonificación fiscal en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando la SOCIMI o la SUBSOCIMI no cumplen la totalidad de los requisitos legales previstos.
 - 3.4. Interpretación del artículo 45.I.B.22 párrafo segundo del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

1. SUPUESTO DE HECHO QUE ES OBJETO DE ANÁLISIS

Durante el año 2015 se han realizado un número elevado de operaciones de adquisiciones de viviendas por sociedades configuradas como SubSOCIMI. Tanto en las escrituras públicas otorgadas como en las autoliquidaciones presentadas las SubSOCIMI adquirentes han alegado la aplicación de la bonificación fiscal del párrafo segundo del art.45.I.B. 22 del TRLITPOAJD.

La adquisición inmobiliaria realizada por las SUBSOCIMI suele tener como origen la de un deudor hipotecario en situación de impago con una entidad de crédito que accede a condonar parte de la deuda hipotecaria condicionando la operación a que simultáneamente el citado deudor venda la vivienda hipotecada a la sociedad SUBSOCIMI. Como consecuencia de la operación la SUBSOCIMI, como contraprestación, se subroga en la parte del crédito subsistente (equivalente al precio acordado con la entidad de crédito) y, a su vez,

acuerda con la misma entidad una novación no extintiva del préstamo o crédito hipotecario.

La situación de las SUBSOCIMI, en el momento de formalizar la adquisición, es que las mismas no cumplen la totalidad de los requisitos que la Ley les impone, encontrándose en el periodo transitorio a que se refiere la Disposición Transitoria Primera de la Ley que las regula.

2. CONCEPTO JURÍDICO DE LAS SOCIMI Y DE LAS SUBSOCIMI

2.1.- Concepto de SOCIMI

Las SOCIMI “son sociedades cuya actividad principal es la inversión, directa o indirecta, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler, incluyendo tanto viviendas, como locales comerciales, residencias, hoteles, garajes u oficinas, entre otros” de conformidad con el Preámbulo de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan

las Sociedades Anónimas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

Partiendo de esta definición el objeto social principal es de conformidad con el artículo 2.1.a) “La adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento. La actividad de promoción incluye la rehabilitación de edificaciones en los términos establecidos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido”.

Los bienes inmuebles adquiridos por este tipo de sociedades lo deben ser en propiedad, se incluye la propiedad superficial y la resultante de los derechos de vuelo y subedificación. Se excluyen los inmuebles que siendo de propiedad de la SOCIMI se ceda su uso a terceros mediante contratos que cumplan los requisitos para ser considerados como de arrendamiento financiero.

2.2.- Requisitos legales

Las SOCIMI deben cumplir los siguientes requisitos:

- Capital social mínimo de 5 millones de euros (art.5).
- La denominación social debe incluir el término “SOCIMI”.
- Inversión del 80% del valor del activo en bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados al arrendamiento, en terrenos para la promoción de bienes inmuebles que vayan a destinarse a dicha finalidad, y siempre que la promoción se inicie dentro de los tres años siguientes a su adquisición, así como en participaciones en entidades que cumplan los mismos requisitos de inversión y de distribución de resultados (art.3).
- El 80% de las rentas del periodo impositivo correspondiente a cada ejercicio (excluidas las derivadas de transmisión de participaciones y de la transmisión de los bienes inmuebles afectos ambos al cumplimiento de su objeto social principal cumplidos el plazo de los tres años destinados a alquiler) deben provenir del arrendamiento de los bienes inmuebles afectos al cumplimiento de su objeto social principal y/o de dividendos o participaciones en beneficios procedentes de participaciones afectas al cumplimiento de su objeto social principal (art3).
- Sólo puede haber una clase de acciones que deberán ser nominativas (arts.4 y 5).
- La política de distribución de resultados. La entidad está obligada a distribuir en forma de dividendos a sus accionistas el beneficio obtenido en el ejercicio con los siguientes mínimos: el 100% de los beneficios procedentes de la participación en otras SOCIMI, REITS, IIC inmobiliarias o entidades asimiladas; el 50% de los beneficios derivados de las transmisiones de inmuebles destinados a arrendamientos y/o de participaciones en el capital de entidades análogas; y el 80% del resto de los beneficios obtenidos.
- Las acciones de la SOCIMI deben estar admitidas a negociación en un mercado regulado o en sistema

multilateral de negociación español o de cualquier otro estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

2.3.- Las SUBSOCIMI

Señala la exposición de motivos de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, que “Con el objeto de admitir la inversión indirecta se permite que las SOCIMI participen en otras SOCIMI o bien en entidades que cumplan los mismos requisitos de inversión y de distribución de beneficios exigidos para aquellas, residentes o no en territorio español, coticen o no en mercados regulados.” El desarrollo se contiene en el artículo 2.1 cuando al definir el objeto social añade los apartados b, c y d que las SOCIMI tendrán como objeto social principal “(...) b) La tenencia de participaciones en el capital de otras SOCIMI o en el de otras entidades no residentes en territorio español que tengan el mismo objeto social que aquéllas y que estén sometidas a un régimen similar al establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios. c) La tenencia de participaciones en el capital de otras entidades, residentes o no en territorio español, que tengan como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y que estén sometidas al mismo régimen establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios y cumplan los requisitos de inversión a que se refiere el artículo 3 de esta Ley. (...) d) La tenencia de acciones o participaciones de Institución colectiva Inmobiliaria reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.”

Las entidades a que se refiere el apartado c) no pueden tener participaciones en el capital de otras entidades, sus participaciones deben ser nominativas, la totalidad de su capital debe pertenecer a otras SOCIMI o entidades a que se refiere el apartado b).

3. LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES.

3.1.- Normas jurídicas

Para realizar el análisis fiscal, las normas que se van a tener en cuenta son las que a continuación se exponen:

DISPOSICIÓN TRANSITORIA PRIMERA DE LA LEY 11/2009, DE 26 DE OCTUBRE:

“Opción por la aplicación del régimen fiscal especial. Podrá optarse por la aplicación del régimen fiscal especial en los términos establecidos en el artículo 8 de esta Ley, aún cuando no se cumplan los requisitos exigidos en la misma, a condición de que tales requisitos se cumplan dentro de los dos años siguientes a la fecha de la opción por aplicar dicho régimen. El incumplimiento de tal condición supondrá que la sociedad pase a tributar por el régimen general del Impuesto

sobre Sociedades a partir del propio periodo impositivo en que se manifieste dicho incumplimiento. Además, la sociedad estará obligada a ingresar, junto con la cuota de dicho periodo impositivo, la diferencia entre la cuota que por dicho impuesto resulte de aplicar el régimen general y la cuota ingresada que resultó de aplicar el régimen fiscal especial en los periodos impositivos anteriores, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes (...).”

El artículo 8 de la Ley (y siguientes) regula el derecho de opción que corresponde a las sociedades de inversión en el mercado inmobiliario en el impuesto de sociedades que es igualmente aplicable a sus socios.

Esencialmente este régimen fiscal especial consiste en que a la sociedad se le aplica el tipo de gravamen del 0% y que se le aplica el tipo especial del 19% sobre el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos a socios con una participación superior al 5%, cuando en sede de dicho socio estos dividendos se encuentren exentos o gravados a un tipo inferior al 10%. Los accionistas tributarán por la totalidad de las rentas obtenidas, cuando se trate de personas físicas tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario, cuando se trate de personas jurídicas no será aplicable la exención establecida en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, y cuando el perceptor sea un contribuyente del impuesto sobre la renta de no residentes sin establecimiento permanente, la renta estará constituida por el importe íntegro del dividendo.

DISPOSICIÓN FINAL SEGUNDA DE LA LEY 11/2009, DE 26 DE OCTUBRE:

“Se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre: Uno. El artículo 45.I.B.20.3 que queda redactado de la siguiente forma: “3. Las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria reguladas en la Ley citada anteriormente que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento, tendrán el mismo régimen de tributación que el previsto en los dos apartados anteriores. Del mismo modo, dichas instituciones gozarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan los requisitos específicos sobre mantenimiento de los inmuebles establecidos en las letras c) y d) aprobados por el Real Decreto Legislativo

4/2004, de 5 de marzo, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores”. Dos. Se añade un apartado 22 del artículo 45.I.B que queda redactado de la siguiente forma “22. Las operaciones de constitución y aumento de capital de las Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, así como las aportaciones no dinerarias a dichas sociedades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Asimismo, gozarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan el requisito específico de mantenimiento establecido en el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2009”

Artículo 45.I.B.11 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre modificado por el Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre y por el cual se declara la exención de “La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no su pongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”¹

Con anterioridad a estas reformas la Ley 35/2003, de 4 de noviembre sobre Instituciones de Inversión Colectiva había introducido la exención del que actualmente es el apartado 20 del artículo 45.I.B cuyo contenido se modificó por la Ley 11/2009, de 26 de octubre. La redacción originaria estableció la siguiente exención en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados “1. Las operaciones de constitución, aumento de capital, fusión y escisión de las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 2. Los fondos de inversión de carácter financiero regulados en la ley citada anteriormente gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con el mismo alcance establecido en el apartado anterior. 3. Las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria regulados en la ley citada anteriormente que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto social exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento y, además, las viviendas,

¹ Entrada en vigor 3 de diciembre de 2010

las residencias estudiantiles y las residencias de la tercera edad, en los términos que reglamentariamente se establezcan, representen conjuntamente, al menos, el 50 por ciento del total del activo tendrán el mismo régimen de tributación previsto en los dos apartados anteriores.

Del mismo modo, dichas instituciones gozarán de una bonificación del 95 por ciento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento, sin perjuicio de las condiciones que reglamentariamente puedan establecerse.

La aplicación del régimen fiscal contemplado en este apartado requerirá que los bienes inmuebles que integren el activo de las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria no se enajenen hasta que no hayan transcurrido tres años desde su adquisición, salvo que, con carácter excepcional, medie autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.”

Actualmente el contenido del artículo 45.I.B.20 es el siguiente están exentas “1 Las operaciones de constitución y aumento de capital de las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 2. Los fondos de inversión de carácter financiero regulados en la ley citada anteriormente gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con el mismo alcance establecido en el apartado anterior. (...)”.

El apartado 3 ya se ha hecho constar al transcribir la Disposición Final Segunda de la Ley 11/2009.

De las normas anteriores, esencialmente de su evolución legislativa, se extraen dos consideraciones previas:

1. La exención del artículo 45.I.B.20.1 y 45.I.B.22 párrafo primero parecen superados por la redacción del art.45.I.B.11 tras la reforma por RDL 13/2010, de 3 de diciembre, en cuanto a la exención prevista para la modalidad impositiva de operaciones societarias.
2. La bonificación del 95 por ciento en cuota por la adquisición de vivienda destinada a arrendamiento fue introducida por primera vez para las Instituciones de Inversión colectiva con la Ley 35/2003 de 4 de noviembre, y de la misma se observa que no hay régimen transitorio alguno, ni derecho de opción.

Expuesto lo anterior, la cuestión que se debate es si es aplicable o no a una SOCIMI o SUBSOCIMI que ha optado por el régimen fiscal especial y que se encuentra en periodo transitorio la bonificación fiscal en el impuesto de transmisiones patrimoniales en las operaciones de adquisiciones de viviendas que se han expuesto al principio de este artículo.

3.2. Vuelta al supuesto de hecho que es objeto de análisis

En la práctica diaria de las Oficinas Liquidadoras nos estamos encontrando con la aplicación de la bonificación fiscal del párrafo segundo del art.45.I.B.22 por las Subsocimi cuando están en periodo transitorio, es decir, cuando la SOCIMI de la que dependen todavía no está admitida a cotización en mercado regulado ni ésta ni aquella cumplen el requisito de inversión a que se ha hecho referencia. Los argumentos jurídicos que esgrimen son esencialmente los siguientes:

1. La consulta vinculante V2800-15, de 25 de septiembre.
2. La imposibilidad de aplicar la exención prevista en operaciones societarias antes de la reforma de 2010 si la misma no fuera aplicable durante el régimen transitorio previsto por la Disposición transitoria Primera de la Ley 11/2009 de 26 de octubre.
3. La teoría de los actos propios de la Administración que ya ha reconocido la aplicación de la bonificación fiscal en el impuesto de transmisiones patrimoniales en otro expediente. Singularmente alegan la anulación de un procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Comunidad autónoma de Madrid que se archiva y cuyo supuesto de hecho es el de una de las subsocimi del grupo. A raíz del citado expediente la Agencia Tributaria Catalana emite una nota jurídica en la que considera aplicable la bonificación fiscal, haciendo referencia a la consulta vinculante V2800-15, de 25 de septiembre y a que la interpretación finalista de la norma es la de tratar de favorecer el mercado del alquiler de viviendas.

3.3. Fundamentos jurídicos en defensa de la inaplicación de la bonificación fiscal en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cuando la socimi o la subsocimi no cumplen la totalidad de los requisitos legales previstos

Esencialmente en la resolución de las alegaciones debe partirse de la interpretación de las normas jurídicas tributarias que no es otra que la prevista por el artículo 3.1 del Código Civil para todo tipo de normas jurídicas (art.12 de la LGT). Sólo recordar, sobre este aspecto, que la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2014 analizando la exención en el impuesto de actos jurídicos documentados en los casos de novación de créditos hipotecarios ya tuvo la ocasión de diferenciar entre la aplicación analógica de un beneficio fiscal (lo cual prohíbe la LGT) y la interpretación de la norma jurídica tributaria que establece una exención o bonificación que debe realizarse con los criterios de interpretación de las normas que recoge el artículo 3 del Código Civil.

Tomando el punto de partida anterior, los argumentos jurídicos que se van a desarrollar son los que resultan del conjunto de normas que hasta ahora se han citado, a las que se añaden en cuanto a la fuerza vinculante de las consultas

el artículo 89 de la LGT y en cuanto a la teoría de los actos propios de la administración la referencia a las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2012, recurso 2577/2009 y de 4 de noviembre de 2013, recurso 3262/2012.

La consulta V2800-15, de 25 de septiembre, plantea el supuesto de hecho de adquisición de una plaza de aparcamiento simultáneamente con una vivienda por una Subsocimi que se encuentra en periodo transitorio, y formula la pregunta de si es o no aplicable a la plaza de aparcamiento la bonificación prevista por el segundo párrafo del artículo 45.I.B.22.

De la consulta resulta, claramente, que no se está preguntando a la DGT si es aplicable la bonificación a una Subsocimi que se encuentra en periodo transitorio. Así, la respuesta de la DGT no contiene referencia alguna a los requisitos que, en todo caso, debería cumplir la Subsocimi antes de solicitar la aplicación del régimen fiscal especial en el impuesto de sociedades y respecto de los cuales ya se había pronunciado en otras consultas.

La DGT no condiciona su respuesta y en definitiva no ha contestado en sentido afirmativo (por vía de silencio) a la aplicación de la bonificación del art.45.I.B.22 párrafo segundo. La consulta señala como conclusión *“Puede entenderse que a efectos de la bonificación establecida para la adquisición de viviendas en el artículo 45.I.B.22 del Texto refundido del ITP y AJD en el término vivienda quedan incluidos los trasteros y plazas de garaje, anejos de la misma, siempre que se respete la finalidad de la norma. Por tanto la adquisición de dichos elementos estará bonificada en tanto dichos elementos estén vinculados a la vivienda, ya sea desde el punto de vista de su configuración registral o de su consideración unitaria en el tráfico jurídico.*

En ningún caso la adquisición independiente de un garaje o trastero para ser transmitido o arrendado asimismo de forma independiente de una vivienda, se entendería que cumple la exigencia de unidad con la misma, necesaria para ser incluida en la bonificación.”

Por ello, frente a la primera de las alegación presentadas (existencia de consulta vinculante) hay que oponer la aplicación del artículo 89 de la LGT cuyo apartado primero señala *“La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad*

entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”

Se concluye, respecto de consulta vinculante, que el hecho de que la SUBSOCIMI esté en periodo transitorio no se contempla ni en la pregunta ni en la contestación, por lo que no se da la identidad que obligue a aplicar la bonificación fiscal al órgano de la Administración tributaria encargado de la aplicación de los tributos, cuando considera que la interpretación de la norma jurídica debe ser otra.

El siguiente argumento que se está alegando a favor de la aplicación de la bonificación fiscal es la interpretación sistemática de los párrafos primero y segundo del art.45.I.B.22 del TRITPOAJD, señalando que antes de la reforma del apartado 11 del art.45.I.B el párrafo primero de aquél apartado no tendría prácticamente aplicación alguna si no se interpretara la bonificación fiscal prevista en operaciones societarias para el caso de que la SOCIMI estuviera en periodo transitorio. De esta forma extraen como conclusión que como el párrafo primero debe ser aplicable a la constitución de la SOCIMI, que no puede cumplir ab initio con todos sus requisitos (singularmente el que sus acciones estén admitidas a negociación en mercado regulado), resulta congruente que la bonificación del párrafo segundo sea también aplicable durante el periodo transitorio, es decir, no sólo cuando inicialmente no cumplen el requisito de que sus acciones estén admitidas a negociación, sino también cuando incumplen los demás requisitos que la DGT considera que pueden cumplirse durante el periodo transitorio.

Esta interpretación debe rebatirse señalando que la interpretación sistemática del art.45.I.B.22 exige tener en cuenta otras normas jurídicas similares y entre las mismas se encuentra la exención prevista para las instituciones de inversión colectiva del artículo 45.I.B.20. Analizando ambas exenciones, en el impuesto de operaciones societarias, tanto para las instituciones de inversión colectiva como para las Socimi (antes de la reforma de 2010), hay que destacar que no está previsto que las instituciones de inversión colectiva cumplan parcialmente los requisitos para beneficiarse de la exención y que no existen diferencias en la redacción de ambas normas que puedan justificar la existencia de un régimen transitorio para unas y no para las otras en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Es decir, dada la redacción análoga de la exención, tanto para las instituciones de inversión colectiva como para la Socimi, lo que resulta de la interpretación sistemática (antes de la reforma de 2010) es que no podía aplicarse la exención en operaciones societarias a entidades que se constituyeran con la finalidad de acabar siendo Socimi, de forma que, inicialmente, no fueran de obligado cumplimiento los requisitos de inversión y origen de rentas, negociación en mercados regulados, capital social y denominación; requisitos que, por otro lado, son los que la DGT interpreta que pueden cumplirse en los dos años siguientes al ejercicio de la opción por el régimen

fiscal especial del impuesto de sociedades. Evidentemente, después de la reforma de 2010, no tiene sentido alguno si la sociedad que se constituye acabará convirtiéndose o no en Socimi porque en cualquier caso gozará de la exención en operaciones societarias del art.45.I.B.11.

Resulta, por tanto, de la propia interpretación sistemática, que antes de la reforma de 2010, la exención en operaciones societarias para las SOCIMI no tiene justificación alguna si están incumplimiento los requisitos legales que las definen como tales.

Con la finalidad de no eludir la cuestión que suscita la aplicación del art.45.I.B.22 párrafo primero, antes de la reforma del apartado 11 del artículo 45.I.B por el Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, opino que el único requisito del que pudieran estar dispensadas las Socimi para la aplicación de la exención en la modalidad de operaciones societarias habría sido el de estar admitidas a cotización en un mercado regulado, que realmente es el único que no puede cumplir desde el primer momento. Respecto de este requisito cabe el debate de si es de tipo administrativo y, por tanto, sería posible cumplirlo con posterioridad al acto fundacional o, si por el contrario, tiene la consideración de esencial o sustantivo en cuyo caso ni siquiera el acto de constitución de una Socimi estaría exento de la modalidad de operación societaria.

Del análisis de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, no parece que el requisito de estar admitidas las acciones a negociación en mercado regulado sea administrativo sino más bien esencial o configurador de la sociedad como SOCIMI, y desde este punto de vista, antes de la reforma de 2010, las sociedades a las que le era de aplicación la exención del párrafo primero del art. 45.I.B.22 eran esencialmente las previstas en el art.2.1.c) de la propia Ley de 11/2009 y que son todas las sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario, llamadas SUBSOCIMI, creadas por una SOCIMI.

Al margen de lo anteriormente expuesto, la conclusión que se extrae de la interpretación sistemática del párrafo primero del art.45.I.B.22 es que no es argumento válido para considerar que en la modalidad de transmisiones patrimoniales existe una bonificación para las SOCIMI o SUBSOCIMI en periodo transitorio porque habrían gozado de exención en la modalidad de operaciones societarias (antes de la reforma de 2010).

La última de las alegaciones presentadas en los procedimientos de gestión tributaria es la teoría de los actos propios, aportando documentación que prueba un precedente en un expediente resuelto por la Comunidad Autónoma de Madrid que acepta como criterio aplicable el de la consulta vinculante V2800-15 existiendo identidad de hechos y objeto entre el supuesto de hecho expuesto y el resuelto en la comunidad autónoma de Madrid.

La teoría de los actos propios se recoge entre otras en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 y en las alegaciones se considera que la Administración queda

vinculada por un criterio jurídico vertido en anteriores resoluciones.

Sobre la teoría de los actos propios señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 *“La Sala, podemos adelantarlo, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos -el acuerdo que declara el fraude de ley, las liquidaciones que traen causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos- por directa aplicación de la doctrina de los actos propios, conforme a la cual no es legítimo venir contra los actos propios, expresión de una voluntad inequívocamente manifestada y que se considera conforme a Derecho, contradiciéndolos con otros posteriores sin dar satisfacción suficiente acerca del cambio de criterio producido. Dicho principio, condensado en el viejo aforismo venire contra factum proprium non valet, no es sino una concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima y, desde luego, obliga a la Administración pública, que está, debe estar, al servicio de los ciudadanos, no en contra de ellos, y sirve, debe servir, con objetividad, los intereses generales, no los intereses particulares de la Administración en tanto que organización (art. 103 CE). (...) De esa doctrina se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate. El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen. Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción*

inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11, FJ 7º).”

Ahora bien, la teoría de los actos propios no puede contravenir el principio de legalidad, es decir, el órgano gestor está vinculado por sus propios actos respecto del expediente que tramita pero no por sus propios actos o ni de otros órganos gestores respecto de otros expedientes distintos aunque exista identidad de razón. De no ser así, resultaría una clara alteración del sistema de fuentes del Ordenamiento Jurídico español que daría lugar en Derecho Administrativo a una especie de *leading case* cuyo origen ni siquiera sería el Poder Judicial.

Con la finalidad de señalar los límites de la teoría de los actos propios se reproduce a continuación la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2012 en recurso 2577/2009 “(...) Al respecto, resulta oportuno recordar que, en relación con el principio de actos propios, en la sentencia de esta Sala de 5 de enero de 1999 (RC 10679/1990), dijimos: « [...] En la S.T.C. de 21 de abril de 1988, nº 73/1988, se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (fº.jº. 1º y 2º), 13 de febrero de 1992 (fº.jº. 4º), 17 de febrero, 5 de junio y 28 de julio de 1997. Un día antes de la fecha de esta sentencia se ha publicado en el BOE la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Uno de los artículos modificados es el 3º, cuyo nº 1, párrafo 2º, pasa a tener la siguiente redacción: “Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”, expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: “En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación

de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente ». Y en la sentencia de esta Sala de 16 de septiembre de 2002 (RC 7242/1997), se afirma: «Además, la doctrina invocada de los “actos propios” sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, modificada por Ley 4/1999), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos».

3.4. Interpretación del artículo 45.I.B.22 párrafo segundo del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre

Tras la exposición anterior quedaría por analizar la interpretación literal, sistemática, y finalista del artículo 45.I.B.22 párrafo segundo.

En primer lugar se destaca su ubicación, en la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El hecho que su introducción se realice por la Ley 11/2009 de 26 de octubre no justifica que su interpretación deba realizarse como si el artículo citado formase parte del régimen fiscal especial. La ley 11/2009 de 26 de octubre, tanto en su articulado como en la disposición transitoria primera relativa a la opción por la aplicación del régimen fiscal especial, se están refiriendo exclusivamente al impuesto de sociedades y al impuesto sobre la renta.

La interpretación literal de la disposición transitoria primera “Podrá optarse por la aplicación del régimen fiscal especial en los términos establecidos en el artículo 8 de la Ley ... a condición que tales requisitos se cumplan dentro de los dos años siguientes a la fecha de la opción” no deja dudas de que el régimen transitorio está previsto para el impuesto de sociedades y no para el impuesto de transmisiones patrimoniales.

Por otra parte, una bonificación (en el sentido de descuento) no puede considerarse que constituya un régimen fiscal

especial, que realmente está formado por un conjunto de normas propias distintas del régimen general.

Por último, en el tema relativo a la ubicación, la Disposición Adicional Segunda de la Ley 11/2009 de 26 de octubre introduce el apartado tercero del artículo 45.I.B.20 y el apartado 22 del art.45.I.B cuyo párrafo segundo tiene un contenido similar no existiendo razón alguna para considerar que las Socimi tengan un tratamiento fiscal diferenciado (con régimen transitorio) respecto de las instituciones de inversión colectiva. De ser así, resultaría de conformidad con la consulta vinculante V0346-14, de 11 de febrero, que una sociedad que no cumple los requisitos de denominación, capital social, inversión y origen de las rentas, negociación en mercados regulados puede aplicarse la bonificación prevista en el impuesto de transmisiones patrimoniales.

Concretamente la consulta vinculante V0346-14, de 11 de febrero, señaló *“deben considerarse como elementos esenciales en dicho esquema tanto la obligatoria distribución de dividendos, desde la sociedad hacia los socios, como los requisitos relativos al objeto social principal y al carácter nominativo de las acciones de la sociedad X. Por tanto, tales requisitos deberán cumplirse, como condición sine qua non, con carácter previo al ejercicio de la opción por el mencionado régimen especial (...)*.

Por el contrario, los restantes requisitos en materia de inversión y origen de rentas; negociación en mercados regulados; capital social y denominación; podrán cumplirse, tal y como señala la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, previamente transcrita, en los dos años siguientes a la fecha del ejercicio de la opción. Por tanto, en el supuesto concreto planteado, los requisitos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 3 de la LSOCIMI pueden exceptuarse de cumplimiento en los 2 años siguientes a la fecha del ejercicio

de la opción, siempre que dichos requisitos se cumplan una vez transcurrido el citado plazo.”

La interpretación sistemática ha sido expuesta sobre la base de analizar los apartados 11, 20 y 22 del art.45.I.B del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

La interpretación finalista o espiritualista de la norma jurídica de potenciar el mercado inmobiliario y concretamente el alquiler se recoge en la exposición de motivos de la Ley 11/2009 *“Así, la combinación de un régimen sustantivo específico conjuntamente con un régimen fiscal especial tiene como objetivos fundamentales, continuar con el impulso del mercado del alquiler en España, elevando su profesionalización, facilitar el acceso de los ciudadanos a la propiedad inmobiliaria, incrementar la competitividad en los mercados de valores españoles y dinamizar el mercado inmobiliario, obteniendo el inversor una rentabilidad estable de la inversión en el capital de estas sociedades a través de la distribución obligatoria de los beneficios a sus accionistas.”*

La interpretación finalista se centra esencialmente en el régimen fiscal especial y se circunscribe a los impuestos directos (sociedades y rentas) pero no resulta de la misma que se pretendiera bonificar el proceso de inversión inmobiliaria, es decir, la posibilidad de que constituida una sociedad con aportación dineraria la misma se dedicase en el plazo de dos años a invertir su capital en viviendas que destine a alquiler aplicando la bonificación del 95 por ciento de la cuota en el impuesto de transmisiones patrimoniales para acabar convirtiéndose en una socimi.

La interpretación finalista de la bonificación prevista es la de potenciar nuevas adquisiciones por una sociedad de inversión en el mercado inmobiliario plenamente constituida pero no la de bonificar la inversión inicial en inmuebles.

TRIBUNAL SUPREMO 14

Unificación de doctrina: Prescripción y caducidad. Sentencia de 12 de julio de 2016 14

Renuncia tácita a la exención del IVA. Sentencia de 30 de mayo de 2016 16

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS..... 24

- Asunción de deuda por aportación de inmueble hipotecado en una ampliación de capital 24
- Exceso de adjudicación 24
- Cesión de terrenos 25
- Compra de oro 25
- Simultaneidad de la fianza con la subrogación de hipoteca 25
- Bonificación del tipo en la transmisión de un inmueble, limitado a la base imponible del IRPF. Legislación de Cataluña 25
- Renovación de la concesión administrativa de uso privativo del dominio público radioeléctrico 26
- Aportación de la cédula de calificación de las viviendas de protección oficial 26
- Rehabilitación de un edificio 27
- Renuncia a la exención del IVA 27
- Tributación de los autos recaídos de expedientes de dominio y actas de notoriedad 27
- Hipoteca unilateral: sujeto pasivo 28
- Declaración de obra nueva: Discrepancia entre la descripción catastral del terreno y casa 28
- Equiparación de los créditos hipotecarios a los préstamos hipotecarios 29
- Imprudencia en la equiparación simple entre las viviendas de protección oficial y las de protección pública autonómica 29
- Obra nueva 29
- División horizontal 29

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 31

- Ajuar doméstico 31
- Consolidación de dominio 31
- Reducción del 95% por transmisión de empresa familiar. Funciones de dirección y titularidad de participaciones 31
- Inclusión en el grupo III de parentesco de un sobrino por afinidad 32
- Acreditación de la condición de minusválido 32
- Donación de participaciones en la empresa familiar. Incumplimiento del requisito de dejar de percibir remuneraciones por el ejercicio de funciones de dirección 32
- Prueba de la deducibilidad de deudas en la herencia 33
- Acreditación de la condición de minusválido 33
- Donación de dinero y formalización posterior en escritura pública 34
- Deuda en favor de la viuda del causante 34
- Fideicomisos del derecho civil catalán 34
- Ajuar doméstico: exclusión de cuentas corrientes, fondos y acciones en el cómputo 35
- Reducción por transmisión de empresa familiar: retribuciones por el ejercicio de las funciones de dirección 35
- Grado de parentesco de un sobrino político 35
- Salida de fondos de las cuentas del causante días antes de su fallecimiento 36
- Reducción por mantenimiento de vivienda habitual. Reinversión del producto de la venta de la vivienda habitual 36
- Recurso de casación para la unificación de doctrina, cuando la sentencia recurrida ha versado sobre la aplicación e interpretación de una norma autonómica 37

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO..... 38

- No Suspensión del procedimiento por solicitud de informe de valoración 38
- Imprudencia del procedimiento de verificación de datos en el ámbito de comprobación 38

TRIBUNAL SUPREMO

Unificación de doctrina: Prescripción y caducidad. Sentencia de 12 de julio de 2016

No interrumpen la prescripción las reclamaciones y recursos interpuestos por el interesado para obtener la declaración de caducidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Alega el Abogado del Estado que la sentencia recurrida contradice la dictada por esta Sala en 19 de diciembre de 2013 (RJ 2013, 8219), no obstante existir identidad en la situación de las partes, los hechos, fundamentos y pretensiones, pues mientras que aquélla estima en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra una resolución del TEAC Regional, que había apreciado la caducidad del procedimiento de comprobación de valores, en el sentido de declarar que la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación de la Oficina gestora interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, la de contraste niega efectos interruptivos de la prescripción a cuantas reclamaciones y recursos se interpongan en plazo por el obligado tributario para obtener la declaración de caducidad.

No es ésta la posición de la Generalidad, en cuanto plantea, por un lado, la inadmisibilidad del recurso por la falta de concurrencia de los presupuestos procesales exigidos y, por otro, niega que exista la identidad absoluta y contradicción entre los supuestos contemplados.

Funda la inadmisibilidad, en primer lugar, en que la sentencia recurrida tiene un objeto de controversia exclusivamente jurídico, al discutirse solo si, caducado un procedimiento de gestión de tributos, en virtud de apreciación del TEAR, no de oficio por la Oficina Gestora, la reclamación económico-administrativa tiene o no una finalidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

En segundo lugar, aduce que mientras que en la sentencia de contraste se anulan las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección, en la sentencia recurrida estamos en sede de un procedimiento de gestión, y en el que la cuestión principal es la prescripción, de modo que la caducidad del procedimiento de gestión es el punto de partida o presupuesto de hecho

para formular la verdadera cuestión litigiosa consistente en la interrupción de la prescripción por causa de la interposición de una reclamación económico administrativa.

En tercer lugar, señala que las normas invocadas y aplicadas en la sentencia de contraste son distintas, al aplicarse el Reglamento General para la Inspección de los Tributos (art. 60.4 del Real Decreto 939/1986 (RCL 1986, 1537, 2513 y 3058)), entre otros, que tampoco coinciden con las normas aplicadas en la sentencia recurrida.

En definitiva, mantiene que el escrito de formalización del recurso no razona ni relaciona de manera suficientemente precisa y circunstanciada, como exige el artículo 97.1 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741), las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida, ni rebate las discordancias apreciadas.

Por otra parte, niega la concurrencia de los requisitos sustantivos exigidos legalmente, por las razones antes referidas..

Segundo. Conviene recordar los antecedentes de las sentencias comparadas para determinar si concurren los requisitos exigidos para la interposición del recurso de casación para la unificación de doctrina, ante la discrepancia de las partes sobre esta cuestión.

Así, la sentencia de contraste, aunque estima el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por la Administración General del Estado contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, por contradecir nuestra doctrina que declara que la anulación de un acto administrativo no hace que decaiga el derecho de la Administración a volver a liquidar, estima también el recurso contencioso administrativo interpuesto por el interesado, constituida la Sala en Tribunal de instancia, declarando la prescripción del derecho de la Administración

por el interesado, constituida la Sala en Tribunal de instancia, declarando la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, porque la sentencia originaria dictada el 27 de noviembre de 2003, que había alcanzado firmeza, había anulado las liquidaciones previas practicadas correspondientes a los ejercicios 1995 y 1996, por caducidad del procedimiento de inspección, lo que invalidaba el reinicio de las actuaciones el 1 de marzo de 2005, al no ser posible dar efectos interruptivos de la prescripción a las reclamaciones para obtener la declaración de caducidad.

Por su parte la sentencia recurrida se refiere a una auto-liquidación presentada el 22 de abril de 2004 por D. Basilio por el Impuesto sobre Sucesiones que fue objeto de un procedimiento de verificación de datos iniciado el 18 de enero de 2007, incoándose además un expediente de comprobación de valores en fecha 13 de junio de 2007, que finalizó con liquidación por importe de 38.133,25 euros, que fue notificada el 20 de septiembre de 2007, siendo recurrida en vía económico-administrativa al estimar que había prescrito el derecho de la Administración a la exacción del impuesto, al no haberse recibido notificación del inicio del procedimiento de verificación de datos, debiéndose contar el plazo a partir del día 24 de abril de 2003. El Tribunal Regional rechazó la existencia de prescripción por haber notificado la oficina gestora el acuerdo de verificación de datos el 18 de enero de 2007 en el domicilio declarado por el interesado siendo firmado por Doña Elisenda, con DNI NUM000, sin que desde esta fecha hasta el 13 de junio de 2007 en que se notifica la propuesta de liquidación hubiese transcurrido el plazo de cuatro años.

En cambio, aprecia la caducidad del procedimiento por el incumplimiento del plazo de seis meses del procedimiento de verificación de datos al haberse iniciado el 18 de enero del 2007 finalizando con liquidación notificada el 20 de septiembre de 2007, precisando que la interposición de la reclamación no tenía carácter interruptivo de la prescripción de conformidad con el criterio sentado por resolución del TEAC de 26 de octubre de 2010.

Tercero. Sentado lo anterior, a juicio de la Sala las diferencias existentes entre los casos comparados, que se centran en la distinta naturaleza de los procedimientos en los que se apreció la caducidad, (en el supuesto de la sentencia de contraste se trataba de un procedimiento de inspección, y en el de la recurrida ahora de un procedimiento de gestión) no pueden determinar la improcedencia del recurso interpuesto por la falta de concurrencia de los presupuestos procesales al contener el escrito de interposición una relación circunstanciada determinante de la contradicción alegada, ni de los presupuestos sustantivos, toda vez que en ambas sentencias se parte de la caducidad del procedimiento, y la cuestión a resolver es si apreciada en un recurso, bien administrativo bien judicial, la caducidad, la correspondiente reclamación tiene

o no virtualidad interruptiva del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, siendo patente que las sentencias llegaron a pronunciamientos distintos en este punto.

Cuarto. La sentencia de esta Sala de 19 de Diciembre de 2013 (RJ 2013, 8219) acepta la alegación de la parte actora de que la desaparición jurídica del procedimiento caducado, ante lo que dispone el art.104.5 de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945), impide conceder efectos interruptivos de la prescripción a las reclamaciones y recursos que se interpongan por el obligado tributario para obtener la declaración de caducidad.

En cambio, la sentencia recurrida mantiene otro criterio, en base a lo que dispone el art. 68. 1 b) de la Ley General Tributaria, por entender que la caducidad, si bien supone que el procedimiento ha dejado de existir, no es un supuesto de inexistencia total, como si las actuaciones llevadas a cabo en el mismo nunca hubieran existido, sino más bien de anulabilidad, en cuanto dictado fuera del tiempo establecido, por lo que ha de estarse a la doctrina que admite la interrupción por las reclamaciones contra actos anulables.

Según la Sala de instancia el artículo 104 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) regula exhaustivamente los efectos que produce la caducidad, entre ellos, la pérdida de efectos interruptivos de las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados, pero sin ir más allá ni establecer que las reclamaciones y recursos contra las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen la prescripción, no cabiendo duda que los recursos y reclamaciones son procedimientos de revisión, distintos del procedimiento de gestión caducado.

La Sala anticipa que no procede aceptar esta argumentación en base a las siguientes razones:

El art. 104.5 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), suprime todos los efectos jurídicos que eventualmente pudieran dimanar de un procedimiento caducado, salvaguardando el derecho sustantivo del órgano administrativo a liquidar si no ha transcurrido el plazo de prescripción.

Por tanto, en cuanto a la interrupción de la prescripción es claro que los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción. Pero nada dice el precepto sobre los eventuales recursos del contribuyente destinados a obtener una declaración de caducidad cuando la Administración ha incumplido su obligación de declarar la caducidad de oficio y de archivar el expediente, o sobre los casos, como el litigioso, en que recurrida la liquidación por razones de fondo la resolución advierte y declara la caducidad del procedimiento, con la consiguiente anulación de la liquidación.

Pues bien, una interpretación conjunta del art. 104.5 con el art. 68. 1 b) de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) obliga a entender que tampoco puede interrumpir el cómputo del plazo de prescripción del derecho sustantivo

a determinar la deuda el recurso o reclamación del que se deriva una resolución que declara la caducidad del procedimiento, pues bastaría con que los interesados, aún ostentando la razón, dedujesen recursos o reclamaciones consiguiendo la declaración de caducidad, para que quedase sin contenido el precepto, y resultaría totalmente indiferente que la Administración finalizase o no las actuaciones de procedimiento de gestión en el plazo de seis meses, o que cumplierse o no con su obligación de declarar de oficio tal caducidad, porque en todo caso siempre permanecería interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Se impone, por tanto, una interpretación conjunta del art. 104.5 con el artículo 68. 1 b) de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), por lo que el reconocimiento de efecto interruptivo a la interposición de cualquier clase del art. 68. 1 b) no puede interpretarse en términos absolutamente literales, como viene reconociendo esta Sala a las reclamaciones o recursos instados contra actos nulos de pleno derecho, debiendo admitirse también la excepción respecto a los recursos que permiten obtener la declaración de caducidad, aunque se siga manteniendo la doctrina mayoritaria de la interrupción de la prescripción en relación a los actos anulables. Además resulta en contra de la finalidad del art. 104.5 interpretar literalmente que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados se refieran exclusivamen-

te a los actos verificados entre el acuerdo de iniciación y la liquidación y no a los procedimientos de revisión, por lo que carecería de justificación razonable que ningún acto de la Administración interrumpa la prescripción por motivo de caducidad y sí lo haga el acto del obligado tributario que reacciona para lograr ese efecto.

Quinto. Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para unificación de doctrina, al no poder compartirse la doctrina que sienta la Sala de instancia, debiendo estarse a lo que declaramos en la sentencia de 19 de diciembre de 2013 (RJ 2013, 8219).

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1.- Estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 29 de mayo de 2015 (PROV 2015, 231598), dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.
- 2.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Letrado de la Generalidad de Cataluña contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 20 de julio de 2011, que debe confirmarse.
- 3.- No hacer imposición de costas.

Renuncia tácita a la exención del IVA. Sentencia de 30 de mayo de 2016

La renuncia a la exención del IVA por el sujeto pasivo no necesita de renuncia expresa por el transmitente en escritura pública. Basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surdan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. La renuncia a la exención del IVA se concibe como un acto inter-partes y no ante la Hacienda Pública expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Sobre el objeto del recursos de casación. Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 30 de diciembre de 2014, estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de fecha 24 de mayo de 2012 del Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto

contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 23 de noviembre de 2009 que a su vez desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada por la Oficina Liquidadora de Pozuelo de Alarcón de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid por el concepto

de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) del ejercicio 2002, cuantía 1.978.379,51€.

Recoge la Sala de instancia los hechos que consideró relevantes a los efectos de resolver la controversia, y en lo que ahora interesa, se recogió que:

a.- Mediante escritura pública otorgada el 6 de marzo de 2002 la mercantil recurrente adquirió de la mercantil CONSTRUCCIONES REYAL SA una serie de fincas rústicas y participaciones indivisas de otras que se describen en el documento por un precio de 28.350.000€.

En la estipulación séptima de dicha escritura se expresa: «Aseguran los comparecientes que la sociedad vendedora ha repercutido y cobrado a la parte compradora el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.) ascendente a la suma de 4.536.000€, y por cuya cantidad dicha parte vendedora otorga en favor de la compradora la más formal y firme carta de pago que en derecho proceda y sea menester».

b.- En fecha 10 de abril de 2002 la mercantil recurrente autoliquidó por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados modalidad AJDP declarando una base imponible de 28.350.000€ e ingresando, tras aplicar un tipo de gravamen del 1%, 283.500€.

La cuestión litigiosa surge en torno a la corrección o no de la Ley 37/1992 (EDL 1992/17907), del IVA y el art. 8.1 de su Reglamento. Se deja constancia en la sentencia que «la resolución del TEAR impugnada considera que no se puede entender válidamente renunciada la exención porque no consta en la escritura ni en ningún otro documento previo o coetáneo a la misma la declaración del adquirente en la que manifieste que es sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición. Resolviendo la Sala siguiendo la jurisprudencia existente sobre la cuestión, advirtiendo que la interpretación que venía sosteniendo la Sala a propósito se ha adaptado a dicha línea jurisprudencia, reproduciendo parcialmente la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2013.

Segundo. Motivo de casación único sobre la base de que ha existido un cambio de criterio jurisprudencial.

Formula la parte recurrente un único motivo de casación al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA (EDL 1998/44323) art.88.1.d, por considerar que se ha vulnerado los arts. 20. Dos de la Ley 37/1992 y 8.1 de su Reglamento, no habiendo respetado la Sala de instancia la última jurisprudencia representada por las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2014, 21 de noviembre de 2011, 9 de junio de 2011, 23 de diciembre de 2009 y 24 de enero de 2007, en las que se dice que además de dejar constancia del acto de repercusión del impuesto se ha de dejar constancia de que el adquirente tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto con derecho total a la deducción por las adquisiciones correspondientes de los bienes inmuebles. En el caso de autos consta en la

escritura que la sociedad vendedora ha repercutido y cobrado a la parte compradora el IVA, pero no se acredita que esta tenga derecho a la deducción total del impuesto, por lo que el requisito no se ha cumplido.

Tal y como se formula el recurso por la recurrente no es que se haya producido un cambio jurisprudencial sobre el tema, sino que lo que realmente está planteando es que sobre la cuestión existe una jurisprudencia contradictoria. Procede examinar si efectivamente se está produciendo contradicción entre las sentencias tenidas en cuenta por la Sala de instancia, y las hechas valer en el recurso de casación, que como se observan son coetáneas en el tiempo.

Uno de los últimos pronunciamientos sobre la materia ha sido el señalado por la parte recurrida en su contestación al recurso de casación, en concreto sentencia de 15 de enero de 2015, rec. cas. 507/2013, en la que se recoge un compendio de los pronunciamientos habidos. Recordemos en primer lugar las cláusulas que habían dado lugar a los distintos pronunciamientos contradictorios que son contrastados en la sentencia antes referida dictada en un recurso de casación para unificación de doctrina:

- En la Estipulación Cuarta de la escritura de compraventa consta que «el representante de la Entidad vendedora confiesa que ésta ha recibido, antes de este acto de la parte compradora, la cantidad de UN MILLON OCHOCIENTAS OCHENTA Y OCHO MIL PESESTAS, que corresponde al dieciséis por ciento del valor en venta, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido IVA, y que se ingresará en el Tesoro Público, de conformidad con las prescripciones legales».
- «La operación que se formaliza mediante la presente escritura esta sujeta al impuesto sobre el Valor Añadido, que ha sido repercutido íntegramente sobre la parte adquirente por la sociedad vendedora, mediante entrega de la correspondiente factura...».
- La transmitente declara que ha procedido a repercutir el IVA con lo que la venta no está sujeta al ITP.

La sentencia de 15 de enero de 2015, como se ha dicho, hace un compendio de los pronunciamientos realizados sobre la cuestión, y no sólo trae a colación sentencia del 2011, sino anteriores de 2004 y 2006, lo que indica que la misma jurisprudencia se ha mantenido de una manera constante, y se reitera con esta sentencia. Sus términos, en lo que ahora interesa, son los siguientes:

2. Contradicción entre la sentencia recurrida y las sentencias alegadas de contraste.

La contradicción entre los pronunciamientos contenidos en la sentencia aquí impugnada y las alegadas de contraste, respecto de la resolución de la controversia jurídica planteada, es manifiesta pues mientras las sentencias de contraste, en base a hechos idénticos o sustancialmente iguales a los considerados en la sentencia objeto de este recurso, consideran válidamente efectuada la renuncia a la exención del IVA

y le otorgan la misma plena relevancia tributaria al considerar que se cumplen los requisitos de forma establecidos en el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA, la sentencia recurrida, sin embargo, se pronuncia de manera contraria, al considerar incumplido, precisamente, ese mismo requisito, por otorgarle la consideración de esencial e invalidante de la renuncia a la exención del IVA.

A. En efecto, la sentencia objeto del presente recurso se pronuncia en el sentido de considerar que no puede entenderse la renuncia a la exención del IVA como válidamente efectuada por considerar incumplido por la adquirente la declaración que exige el artículo 8.1, segundo párrafo, del RIVA, lo que le lleva a desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la aquí recurrente y, en consecuencia, a confirmar la liquidación por el concepto de «Transmisión Patrimonial onerosa» del ITP y AJD recurrida, al considerar, evidentemente, sujeta al ITP y no al IVA la operación de transmisión del terreno enjuiciada.

La sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 2 de julio de 2009, sin embargo, se pronuncia en sentido contrario, al otorgar plena validez a la renuncia a la exención del IVA efectuada por la transmitente, al considerar cumplido por parte de la adquirente el requisito de la declaración exigido por el artículo 8.1, segundo párrafo, del RIVA, cuestión analizada por la sentencia en ese particular, lo que le lleva a estimar el recurso declarando la nulidad de la liquidación por ITP impugnada, al considerar, evidentemente, sujeta a IVA y no a ITP la operación de transmisión del terreno enjuiciada.

La contradicción se da también en los aspectos doctrinales que fundamentan sus respectivos pronunciamientos.

La contradicción doctrinal de ambas sentencias se pone de manifiesto por cuanto que, mientras que la sentencia objeto del presente recurso, interpretando con estricto rigor formal exigencias contenidas en el referido artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA, considera incumplidos los requisitos establecidos en la citada norma, al otorgarles el carácter de requisitos esenciales e invalidantes, por tanto, de la renuncia a la exención del IVA, la sentencia de contraste, sin embargo, mucho más antiformalista, declara como criterio interpretativo de la referida norma que la misma debe ser interpretada desde la perspectiva de la finalidad de la norma otorgando a los requisitos exigidos por la citada disposición el carácter de requisitos formales (en contraposición de los sustantivos o materiales) cuyo cumplimiento se debe valorar, por tanto, en favor de la validez de la renuncia, para impedir, en cumplimiento de la finalidad de la norma, la ruptura de la cadena de deducciones en que se fundamenta y teniendo en consideración todos los elementos de prueba de cuya valoración en su conjunto se desprenda el conocimiento por las partes intervinientes en la operación de la concurrencia de los requisitos sustantivos o materiales que fundamentan la renuncia a la exención del IVA.

B. De la comparación del texto transcrito en la sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 22 de julio de 2005 con el correlativo de la sentencia objeto del presente recurso igualmente transcrito con anterioridad, se desprende con claridad, también, tanto la contradicción de los pronunciamientos contenidos en ambas sentencias enfrentadas, como la contradicción de doctrina.

Conviene resaltar que la doctrina aplicada en la sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, al igual que en la anterior, también se fundamenta en la nueva corriente doctrinal en virtud de la cual el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA se debe interpretar desde la perspectiva de la finalidad de la norma, debiéndose aplicar a los hechos acaecidos sin otorgarles el rigor formal e invalidante que le atribuye la sentencia recurrida.

C. El mismo razonamiento efectuado en acreditación de la contradicción existente entre la sentencia recurrida y las dos anteriores alegadas en contraste cabe efectuarlo respecto a la invocada sentencia de contraste cabe efectuarlo respecto a la invocada sentencia de contraste del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de abril de 2008, por lo que damos por reproducidos los mismos argumentos.

Cuarto. A la vista de lo expuesto, hay que concluir que la sentencia objeto del presente recurso incurre en infracción del ordenamiento jurídico al fundamentar su pronunciamiento en una interpretación errónea de lo dispuesto por el artículo 8.1, párrafo segundo, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (EDL 1992/17962) art.8.1.2, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

El criterio doctrinal seguido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia objeto de recurso es contrario al mantenido por las sentencias ofrecidas de contraste, que es el que se corresponde con la posición actual de la jurisprudencia de esta Sala sobre la interpretación que se le debe dar a las exigencias contenidas en el artículo 8.1, segundo párrafo, del Reglamento del IVA, que ha ido evolucionando desde una postura inicial de mayor rigor formal en la renuncia a la exención del IVA hasta una posición mucho más antiformalista, que enfoca el criterio interpretativo de la referida norma desde la perspectiva de su finalidad.

La nueva doctrina que a este respecto se recoge en las sentencias de esta Sala de 5 de octubre de 2005 (casa. 7352/2000), 14 de marzo y 13 de diciembre de 2006 (casaciones 1879 y 4704/2001), 24 de enero de 2007 (casa. 4108/2001) y 20 de enero de 2011 (casa. int. ley 24/2005 (EDL 2005/171123)) es coincidente en lo sustancial con la doctrina aplicada en las sentencias de contraste aportadas. En la nueva doctrina jurisprudencial de esta Sala se aborda en profundidad la controversia que ahora nos ocupa, esto es, la interpretación que se debe otorgar a las exigencias contenidas en el artículo 8.1, párrafo segundo, del RIVA, que difiere sensiblemente del criterio interpretativo excesivamente

formalista que otorga la sentencia objeto de este recurso a lo dispuesto en el citado artículo 8.1, párrafo segundo, adoptando un nuevo criterio doctrinal que postula, tras reconocer la evolución sufrida, que esas exigencias formales que contiene el artículo 8.1 RIVA, en contraposición con los requisitos materiales establecidos en el artículo 20.2.22º LIVA, deben ser interpretadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma cual es, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 (EDL 1992/17907) edm.un (LIVA), evitar la ruptura de la cadena de deducciones producida por las exenciones, las cuales sí deben interpretarse, en consecuencia, con criterio restrictivo.

--La sentencia de esta Sala de 9 de noviembre de 2004 (casa. 7991/1999) cuya doctrina es la aplicada por la sentencia objeto aquí de recurso entendió que «el artículo 8.1 del Real Decreto 1624/1992 (EDL 1992/17962) art.8.1, perfectamente habilitado (sin exceso alguno perceptible en lo esencial respecto al artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 (EDL 1992/17907) art.20.1.20), exige, como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas, que la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos (circunstancia no concurrente en aquel caso, en cuanto tuvo que otorgarse una escritura pública posterior para intentar subsanar tal omisión formal -circunstancia, y acto propio, que demuestra que los interesados no concedían al dato de aparecer en la escritura de compraventa que «el transmitente había recibido una suma de dinero en concepto de IVA» el valor de una renuncia tácita o implícita de la exención de dicho Impuesto-), y, además, que, en todo caso, la renuncia, que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, se justifique con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia)» (F. de D. 7º).

Como se ve, es claro que se quiso revestir a la renuncia de un carácter formalista que condicionara esencialmente su validez.

En definitiva el Tribunal Supremo negó inicialmente la pretendida virtualidad de la llamada «renuncia tácita o implícita» a la exención, al enfatizar que el cumplimiento estricto de los requisitos formales establecidos en el artículo 8. 1 del Reglamento del IVA son una condición esencial para la validez de dicha renuncia.

--La sentencia de 14 de marzo de 2006 , por lo que se refiere a la declaración del adquirente sobre su condición de sujeto pasivo del impuesto con derecho a la deducción total del IVA soportado, señalaba que «la opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que

dependen del adquirente sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del impuesto a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia» (F. de D. 5º).

La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, no a la Oficina gestora del tributo, todo ello con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, en cuanto campada por un lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser aplicable el apartado 5 del artículo 7 del Texto Retundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre (EDL 1993/17918), pretende e la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

La necesidad de notificación: «fehaciente» no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996, contestando a una consulta, que se considera «renuncia comunicada fehacientemente» la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término «renuncie» sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término «renuncia» en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncie, explícita o implícitamente a la

exención, que, propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen» (F. de D. 6º).

--En la sentencia de 13 de diciembre de 2006 (rec. núm. 4704/2001), a propósito de una operación de adquisición de un establecimiento de hostelería, la cuestión que se discutía era si la sociedad transmitente renunció o no correctamente a tal exención.

Porque la renuncia a la exención, es decir, la tributación por IVA, implica la no tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (EDL 1993/17918) art.7.5.

Dijo entonces esta Sala que «a tenor del artículo 20, apartado 2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (EDL 1992/17907) art.20.2, del IVA, el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del propio artículo 20 (segundas o ulteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguiente requisitos:

a) Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

b) Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes adquisiciones.

A estos dos requisitos materiales o sustantivos, el artículo 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre (EDL 1992/17962), añade dos requisitos formales.

c) La renuncia deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición del correspondiente bien inmueble El derecho a la deducción no es una consecuencia de la renuncia a la exención sino un requisito de la misma; en cambio, sí es una consecuencia el ejercicio del derecho a deducir.

La declaración suscrita por el adquirente constituye, pues, el justificante de la renuncia de aquél y deberá comunicada al transmitente.

d) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y el transmitente deberá comunicar fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes para que el adquirente conozca cuál va a ser el régimen de tributación aplicable a la operación, esto es, para dotar al mismo de la necesaria seguridad jurídica La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, en cuanto comporta por una lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,

aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre (EDL 1993/17918) art.7.5, pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

Estas exigencias formales han de ser apreciadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992 (EDL 1992/17907) edm.un, en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

Hay que poner énfasis en que la opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por e/lo, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia. (F de D. 3º).

La renuncia a la exención del IVA por el sujeto pasivo no necesita de renuncia expresa por el transmitente en escritura pública. Basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surdan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. La renuncia a la exención del IVA se concibe como un acto interpartes y no ante la Hacienda Pública expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias. Es cierto que la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condicione esencialmente su validez; por eso no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros

requisitos materiales más arriba enunciados, sino que han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que éste ha de dejar constancia de la renuncia a la exención, la cual debe ser comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, pero resulta claro que en precepto alguno se exige que deba reflejarse necesariamente en documento público.

La necesidad de notificación fehaciente no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996, que se considera «renuncia comunicada fehacientemente» la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es, incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA. En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término «renuncia» sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término «renuncia» en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente, a la exención, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen (F. de D. 4º).

Como quiera que, según se ha visto, no es exigible que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA, no puede negarse validez a tal comunicación por el hecho de que no se haya entregado a la Administración tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al transmitente como sujeto pasivo del Impuesto que ha de renunciar, en su caso a la exención. Pero ninguna norma exige que tal comunicación se realice en documento público; por eso una escritura en la que el representante de la sociedad transmitente manifiesta que ha recibido del comprador por el concepto de IVA una cantidad que satisface la exigencia de que se

haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble (F. de D. 5º).

En el caso de autos esta Sala coincide con la sentencia de instancia en que de la propia escritura de venta del inmueble cabe inferir la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente. Del contenido de la escritura pública de venta... en la que se hace constar que la operación a la que se refiere la escritura es acto sujeto al IVA y al efecto la representante de la entidad vendedora manifiesta que ha recibido del comprador por tal concepto la cantidad de... se deduce claramente que aunque no consta de forma expresa el término renuncia, de la misma cabe inferir, sin posibilidad de duda alguna al respecto, cuál era la voluntad común de las partes. La renuncia puede producirse de forma tácita o implícita (F. de D. 6º).

--La sentencia de 20 de enero de 2011 (casa. int. ley 24/2005 (EDL 2005/171123)) reitera la doctrina de la sentencia de 13 de diciembre de 2006.

--En la misma línea se ha pronunciado la sentencia de esta Sala de 23 de noviembre de 2011 (casa. 2205/2007) en la que la recurrente en aquella litis negaba la concurrencia de los requisitos legales exigidos para la renuncia a la exención, en cuanto en la escritura en la que se protocolizó la operación sólo se hacía una manifestación de que el vendedor declara recibido el precio de venta de todos los terrenos transmitidos, y también que había recibido el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a ese precio, citando, en su apoyo, doctrina del TEAC, que señala que el reflejo en la escritura de compraventa de la repercusión al adquirente no implica renunciar a la exención del impuesto, si falta la declaración suscrita por el adquirente de que es sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la correspondiente adquisición.

Dijo entonces esta Sala que al razonar de esta forma, no se atiene a la doctrina de esta Sala de que las exigencias formales que establece el artículo 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre (EDL 1992/17962), han de ser apreciadas en la perspectiva de la finalidad de la norma, que no es otra que la de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial (sentencias de 5 de octubre de 2005 (casación 352/2000), 14 de marzo de 2006, (casa. 1879/01), 13 de diciembre de 2006, (casa. 4704/01), 20 de enero de 2011, (casa. int. ley 24/2005 (EDL 2005/171123)) y 11 de febrero de 2011 (casa. 4233/2006).

En este caso, la Administración no cuestionó que el adquirente reuniese los requisitos para poder efectuar la deducción, pues mantiene que así lo hizo en su declaración, y además en la escritura de compraventa la recurrente declaró haber recibido de la compradora el importe del Impuesto

sobre el Valor Añadido correspondiente al precio total satisfecho.

El cambio de criterio, según la recurrente se refleja en las antes referidas sentencias, es de hacer notar que la de 9 de abril de 2014, sigue los dictados de la de 21 de noviembre de 2011, ambas referidas a la misma entidad, que a su vez se remiten a las de 9 de junio de 2011, 23 de diciembre de 2009 y 24 de enero de 2007. Es pues la doctrina contenida en esta última sentencia la que sirve de hilo conductor en los posteriores pronunciamientos; pues bien en esta sentencia se recoge un análisis en profundidad de las normas aplicables, y expresamente se recoge lo que sigue: Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA. Si se compara este pronunciamiento con el contenido en la sentencia a la que alude la Sala de instancia, la de 16 de mayo de 2013, y anteriores, ha de convenirse que se reproduce literalmente lo transcrito, lo que pone en evidencia, pues que lo transcrito no hace más que sentar el criterio jurisprudencial sobre la cuestión en disputa, que ambas sentencias, o mejor ambos grupos de sentencias, las que han servido a la Sala de instancia para su pronunciamiento y las que trae la recurrente como superadoras, reproducen la misma doctrina jurisprudencial.

Ello nos pone sobre aviso de que alguna diferencia ha de existir para que los pronunciamientos difieran. Y efectivamente las diferencias las aporta la casuística de cada caso. En concreto en las que aporta la recurrente, excepto a la que luego nos referiremos, lo que se está cuestionando no es la virtualidad de la fórmula utilizada para la renuncia, sino la propia concurrencia de los elementos sustantivos, o bien que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA, o bien que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Así es en las sentencias de 21 de noviembre de 2011, de 24 de enero de 2007 y de 9 de abril de 2014 y 21 de noviembre de 2011, estas últimas referidas a la misma empresa, la razón de decidir fueron las siguientes:

->En este sentido, de la documentación que obra en el expediente administrativo consta que en el ejercicio 2004 Promociones Inmobiliarias Cortizo, S.L. desarrollaba dos tipos de actividades, la de alquiler de locales industriales y la de promoción inmobiliaria de edificaciones, actividades que no constituían sectores diferenciados de actividad, por cuanto que sus respectivos porcentajes de deducción no diferían en más de 50 puntos porcentuales.

Pues bien, a efectos de la renuncia a la exención contenida en el art. 20.Dos de la LIVA, se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total del IVA soportado, cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el

año en que se haya de soportar dicho tributo permita su deducción íntegra.

En este caso, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el momento de la adquisición de las naves industriales, que, como ya se ha mencionado, se produjo el 3 de marzo de 2005, fue el que prevaleció como definitivo para el año natural anterior, esto es, el ejercicio 2004, en el que se aplicó, al no constituir las actividades desarrolladas por la mercantil sectores diferenciados, una prorrata general del 91%.

Por tanto, no puede aceptarse que Promociones Cortizo, S.L. tuviera derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado en el momento de la adquisición de tales naves, en cuanto que no se cumplían los requisitos para renunciar a la exención».

-«En el presente caso se incumple uno de los requisitos fundamentales que permite la exención, ya que tratándose el adquirente de una entidad financiera, «Banco Exterior de España S.A.», la mayoría de las operaciones que realiza en el ejercicio de su actividad empresarial son de carácter financiero y están exentas del IVA, de acuerdo con lo previsto en el núm. 18 del art. 20 de la Ley 37/92 (EDL 1992/17907) art.20.18, lo que determina que la deducción del IVA soportado no sea total, como exige el art. 20.Dos para poder renunciar a la exención, sino que está sometida al régimen de prorrata. Y no pudiendo el adquirente del bien deducir la totalidad del IVA soportado en la operación, no puede el transmitente renunciar a la exención por el Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que implica la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados conforme al art. 7.5 del Texto Refundido del Impuesto de 1980«.

- «Se ha de tener presente que la recurrente estaba dada de alta en el impuesto de actividades económicas en el epígrafe 833.2 «Promoción inmobiliaria de edificaciones». No toda actividad inmobiliaria da lugar a operaciones sujetas y no exentas, como ocurre por ejemplo con el alquiler de inmuebles destinados a vivienda, a tenor del artículo 20.23.b) de la Ley del impuesto; por lo tanto, ni tan siquiera era presumible la condición de sujeto pasivo del impuesto con pleno derecho a la deducción.

Mas dudas, desde luego, plantea la sentencia de 23 de diciembre de 2009, pues aparentemente, al menos, la fórmula utilizada no deja de ser similar a la que en otras ocasiones se ha dado por suficiente, pero dado los términos en los que se pronuncia, Cuestión última que debe ser resuelta es la relativa a si debe también entenderse cumplido el último requisito establecido por el propio artículo 20.Dos, y artículo 8º.1 del RIVA de «justificar con una declaración suscrita por el adquirente que tiene la condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles». La propia parte, en su escrito de interposición del recurso,

ya inicia su exposición expresando las dudas que ofrece el cumplimiento, y trata de excusar la falta de justificación considerando que no es un requisito de cumplimiento, que no está sometido a las circunstancias de anterioridad o simultaneidad a la entrega, pudiendo, por tanto, realizarse en un momento posterior, sin sometimiento a una fórmula concreta; y termina señalando que el «otorga» séptimo de la escritura no deja duda sobre la intención de las dos partes de renunciar a cualquier exención.

Por muchos esfuerzos que se realicen, lo cierto es que ni existe tal justificación, ni puede inducirse de la escritura, por muy detenidamente que se lea el referido «otorga». En realidad, el mencionado requisito no es meramente formal, ni siquiera intrascendente, pues trata de comprometer que los bienes se encontrarán en el tráfico empresarial, que en el futuro van a ser objeto de nueva transmisión sujeta al IVA, y que se dan los presupuestos positivos y negativos para la deducción previstos en el artículo 94 y 95 LIVA; resulta evidente que no se recoge y aplica una doctrina distinta a la anteriormente expuesta, sino que se ha considerado que en atención a las circunstancias del caso concreto no era suficiente la fórmula utilizada.

Tercero. Sobre la condena en costas.

Todo lo cual comporta la desestimación del recurso de casación interpuesto, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional (EDL 1998/44323) art.139.3, se limita su importe a 8.000 euros a favor de la entidad INMOBILIARIA BURGOYAL, S.A.; sin que proceda extender la condena en costas a favor de la Administración del Estado, dada la actitud procesal manifestada por el Sr. Abogado del Estado en defensa del mantenimiento de la resolución del TEAC.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Desestimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en fecha 30 de diciembre de 2014, recaída en el recurso nº 700/2012 . 2.- Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ASUNCIÓN DE DEUDA POR APORTACIÓN DE INMUEBLE HIPOTECADO EN UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016

La controversia se centra en si con la transmisión de bienes inmuebles a cambio de participaciones de la sociedad limitada, y de la asunción de una deuda pendiente por la adquisición de los inmuebles, supone la realización de dos hechos imponible, si bien uno de ellos está sujeto a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (la parte de los inmuebles que se entrega a cambio de la asunción de deuda), y otro lo está a la modalidad de operaciones societarias (la parte de los inmuebles que se entrega como aportación no monetaria por la suscripción de las participaciones), criterio de la Administración, o si por el contrario, como sostiene la actora, existe una sola convención y un único hecho imponible sujeto al impuesto en su modalidad de operaciones societarias.

A la luz de la doctrina expuesta se impone el rechazo del recurso toda vez que en la ampliación de capital la demandante se subroga en la hipoteca sin novación asumiendo la condición de deudora frente a la entidad acreedora que lo consiente, siendo la base imponible del impuesto el importe de la carga asumida. Nos encontramos, por un lado, con un aumento y suscripción del capital social mediante aportación no dineraria y, por otro, con el compromiso nuevo y distinto de la sociedad, en virtud del cual a cambio de una aportación patrimonial (inmueble) se asume una deuda que el aportante tiene con un tercero. La primera operación está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del impuesto de transmisiones y la segunda a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Es determinante que el valor del bien aportado por el partícipe a la sociedad, descontada la deuda a que está afecto y lo grava, no sea inferior al valor de las participaciones suscritas para considerar que existe una única operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

Es decir, hay que distinguir los supuestos en que la aportación no dineraria en que consiste la finca tiene valor equivalente al del capital suscrito, supuesto en que claramente solo existe una operación sujeta al impuesto, a diferencia de aquellos otros supuestos en los que existe otra operación jurídica consistente en la transmisión total del bien por un valor inferior al que correspondía la suscripción de las nuevas participaciones, operación que entraña una sustantividad jurídica suficiente como para no diluirse con la operación de ampliación de capital; en este supuesto sí cabría decir que existe una asunción de deudas.

EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 18 de julio de 2016

La Administración autonómica entiende que debe liquidar por ITP, por la escritura pública de partición y adjudicación de bienes de la herencia de los padres del actor, en cuya virtud este recibe una finca de carácter ganancial, así como dos fincas rústicas. El actor compensa a sus hermanos con dinero a uno y con metálico y fincas a la otra. Según la Administración demandada, se le imputa al actor un exceso de adjudicación, en la consideración de que era posible otro reparto aunque no se concreta la división posible. Para el tribunal, se debe resolver como indica la Administración sin concretar si era posible otra división entre los coherederos que excluyera excesos en las porciones.

El actor fundamenta estos en la indivisibilidad material de los bienes que es uno de los supuestos que contempla el artículo 7.2.b) del RDL 1/1993.

En el presente caso existe una evidente desproporción entre los lotes que liquidan las herencias. Aunque se aprecia otra posibilidad de adjudicación (no atribuyéndose las dos fincas rústicas al actor, pues ya superaba su porción en la herencia del padre con la mitad del inmueble ganancial), sí ha de admitirse la tesis del demandante respecto del bien ganancial que se le adjudica otra distribución más igualitaria entre interesados, por lo que la compensación en metálico persigue equilibrar las porciones hereditarias desproporcionadas por la indivisión de este bien a recibir.

El recurso debe ser estimado parcialmente pues, partiendo de lo expuesto en el párrafo precedente, una vez asignada el citado inmueble y, superada con esta asignación las porciones individuales en ambas herencias, sí existe un exceso de adjudicación respecto de las dos fincas rústicas, cuya valoración (1.200 euros según el TEAR) debe conformar la base imponible del impuesto.

CESIÓN DE TERRENOS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 13 de junio de 2016

El tema litigioso versa sobre la transmisión de tres fincas rústicas a favor de la sociedad ahora recurrente. En principio y dada la naturaleza de lo transmitido, estaría sujeta y exenta del Impuesto Sobre el Valor Añadido, de conformidad con el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA.

Esta calificación fue otorgada a la operación por la propia sociedad en la escritura pública, de acuerdo con la transmitente, en la que además convinieron la renuncia a la exención, y sujeta por tanto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al tipo incrementado del 1,5%, si bien con motivo del procedimiento de inspección la sociedad mantiene que la operación no está exenta del IVA por aplicación de la excepción a aquella exención contemplada en el propio artículo 20.Uno.20º, sin que esta tesis haya sido acogida por el acuerdo de la Jefatura de Inspección.

La cuestión a resolver consiste en determinar la procedencia de la excepción a la exención del IVA. No se cuestiona por la Inspección que los terrenos transmitidos estuvieran en curso de urbanización en el momento de la realización del hecho imponible, ya que como se desprende del certificado emitido por el Secretario de la entidad EXPO ZARAGOZA EMPRESARIAL, S.A., las obras de urbanización del PGOU, en la que se encontraban situadas las parcelas transmitidas, habían comenzado. Lo que se cuestiona es que la entrega se hubiera realizado por el «promotor de la urbanización», requisito exigido por el precepto citado para poder aplicar la excepción. A los efectos de establecer el significado de la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA, el dato decisivo es la condición objetiva del suelo y que quedan sujetas al IVA las cesiones de terrenos que, aún no urbanizados, incorporado a la cadena de producción de edificaciones, pasando a segundo plano la condición de cedente.

COMPRA DE ORO

Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 7 de julio de 2016

El motivo de controversia es la compra a particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería por parte de un comerciante dedicado a la compra y venta de tales objetos, que según el Tribunal, no está sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas. Para justificar la estimación del recurso se alude a la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, que abordaba un supuesto en todo semejante al que aquí interesa y que es concluyente en favor de la tesis mantenida por la actora al declarar por las razones que en ella se expresan y tras examinar las normas delimitadoras del campo de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ha dejado claro que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

SIMULTANEIDAD DE LA FIANZA CON LA SUBROGACIÓN DE HIPOTECA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de junio de 2016

Se practicó la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por la constitución de fianza, de conformidad con el art. 7.1B del Texto Refundido de la Ley del impuesto. El afianzamiento aparece en la escritura de compraventa con subrogación, ampliación de préstamo hipotecario y modificación de condiciones financieras y fianza, en virtud de la cual la parte compradora se subroga en el débito hipotecario que gravaba la finca, se amplía el préstamo y se constituye fianza. La simultaneidad de la fianza se produjo, pero lo fue con el acto de la subrogación de hipoteca, y al haber simultaneidad no procede someter a la fianza a un nuevo impuesto

BONIFICACIÓN DEL TIPO EN LA TRANSMISIÓN DE UN INMUEBLE, LIMITADO A LA BASE IMPONIBLE DEL IRPF. LEGISLACIÓN DE CATALUÑA

Sentencia del Tribunal Superior de Cataluña de 30 de junio de 2016

La cuestión que se ventila en este proceso es la procedencia de aplicar al interesado el tipo bonificado previsto en la Ley 31/2002, de Cataluña, ciniéndose el litigio a la concurrencia del requisito establecido en el art. 10.1 consistente en que la base imponible en la última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no exceda de 30.000€.

El Tear a la vista del certificado de retenciones de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, del certificado de imputaciones del 2006 y del contrato de trabajo suscrito en el 2005, documentos aportados por el interesado y valorados en conjunto, estimó acreditado el cumplimiento del requisito que se trata. La Administración demandante considera que habiéndose devengado el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas el 11 de abril de 2007, aún no se había iniciado el periodo de declaración del ejercicio 2006 del IRPF, por lo que el TEAR se equivocó al tener en cuenta este ejercicio, y por el contrario hubo de considerarse el ejercicio 2005, sin que se tenga constancia de que el contribuyente hubiera acreditado que en tal ejercicio la base fuera inferior a 30.000€. El art. 10.1 de la Ley 31/2002, de la Generalitat, de medidas fiscales y administrativas, dispone que «1- El tipo impositivo aplicable a la transmisión de un inmueble que deba constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo es del 5% si en la fecha del devengo del impuesto éste tiene treinta y dos años o menos, siempre que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar en su última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas no excede de 30 mil euros.»

La interpretación literal del precepto lleva a la conclusión de que, efectivamente lo que se ha de considerar para su aplicación es la base imponible consignada en la última declaración del IRPF en la fecha del devengo, de manera que sí como en este caso tal declaración no es la del 2006 porque no se había abierto el plazo para efectuarla, se ha de tomar la del 2005. Por tanto, y toda vez que el interesado percibió rentas inferiores a 30 mil euros, y la no presentación de la declaración cuando no se está obligado a ello, no puede impedir la aplicación del beneficio fiscal en una interpretación literal de la Ley que sería contraria a su finalidad, es decir favorecer a las personas con niveles de renta inferiores, el recurso no puede prosperar.

RENOVACIÓN DE LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE USO PRIVATIVO DEL DOMINIO PÚBLICO RADIOELÉCTRICO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 2 de junio de 2016

Es objeto de impugnación en el presente procedimiento es la sujeción al ITP-AJD de la renovación de la concesión demanial para la utilización en exclusiva de una porción de bandas de frecuencia en todo el territorio nacional. El contribuyente demandante considera que la renovación de concesiones administrativas, no constituye hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para la Sala, la renovación de la concesión administrativa de uso privativo del dominio público radioeléctrico sin limitación de número para prestación de servicios a terceros, concretamente para la actividad de telecomunicaciones, se encuadra dentro del hecho imponible del ITPYAJD tipificado en el artículo 7 .1. B) del Real Decreto Legislativo 1/1993. El precepto anterior establece «...Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo» y ahí se encuadra la renovación de la concesión reserva dominio público radioeléctrico, porque tal renovación implica un incremento patrimonial para la demandante. La valoración jurídica anterior no implica ninguna interpretación extensiva o analógica, sino la aplicación de los términos del artículo citado al supuesto planteado (renovación de una concesión administrativa). La renovación implica un incremento patrimonial para la demandante y tal incremento no se produciría si no se le hubiese renovado al demandante la concesión administrativa.

APORTACIÓN DE LA CÉDULA DE CALIFICACIÓN DE LAS VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de junio de 2016

El presente recurso se cuestiona la posibilidad de que la Administración Tributaria liquide antes de esperar a que transcurra el plazo de tres años de que dispone el interesado para aportar la cédula de calificación de las viviendas de protección oficial, en los supuestos en que el recurrente declara aplicable la exención prevista en el artículo 45.1.b.12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para la Sala, basta con que exprese el interesado su deseo de construir vivienda de protección oficial, concediéndose con ello automática y provisionalmente, viniendo obligado a acreditar la concesión de la cédula dentro de los tres años siguientes al devengó del impuesto. En el presente caso, resulta evidente que la Administración no ha respetado el plazo trianual previsto en el precepto. Frente a ello la Comunidad de Madrid se limita a manifestar que la actora no ha solicitado a la Administración la exención de que se trata lo que no se ajusta a la realidad por dos razones. En primer lugar, porque si fuera cierto que no puso el interesado en conocimiento de la Administración su deseo de construir vivienda de protección oficial, no se entiende la razón por la que se le requirió para presentar la documentación acreditativa.

En segundo lugar, porque el modelo 601 en que consta la autoliquidación del sujeto pasivo se hace mención a que la operación estaba exenta del Impuesto en su modalidad de actos jurídicos documentados, citando el precepto al que el interesado se acogía.

REHABILITACIÓN DE UN EDIFICIO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de junio de 2016

La cuestión nuclear sometida a discusión entre las partes es la de si el inmueble objeto de transmisión había sido o no rehabilitado en los términos definidos en el art. 20.Uno.22º, de la Ley del IVA, o si por el contrario estamos ante la construcción de un edificio nuevo o de un edificio de nueva planta.

En definitiva, la discrepancia entre las partes se centra en dilucidar si el edificio transmitido lo ha sido tras llevarse a cabo en él obras que merecen el calificativo legal de «rehabilitación» o no, tesis mantenida por la Comunidad de Madrid, o si estamos ante obras de nueva construcción o ante un edificio de nueva planta, tesis del contribuyente.

El Tribunal señala que la normativa sobre la exención del IVA ha sufrido una paulatina reducción a favor del sometimiento a dicho tributo. Después de la reforma que excluyó el valor del suelo del precio de adquisición, de notable importancia en las operaciones sobre inmuebles céntricos en grandes ciudades, el artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2010, bajo el título de «Ampliación del concepto de rehabilitación estructural», especificó el contenido del concepto de «obras análogas a las de rehabilitación» e incluyó las obras conexas, reputando como tales aquellas vinculadas a las de rehabilitación de forma indisociable y que no consisten «en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada».

Como obras conexas definió las de albañilería, fontanería y carpintería, las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios, y las obras de rehabilitación energética, es decir, algunas que habían sido habitualmente excluidas.

Para calificar la entidad y envergadura de las obras realizadas en el edificio en cuestión debemos estar a las sucesivas licencias otorgadas por el Ayuntamiento de Madrid. Un edificio como el de autos que se construye tras la demolición de la edificación existente a excepción de la fachada que se conserva debido a su protección es, como sostiene el recurrente, un edificio de nueva planta, motivo por el que procede estimar el presente recurso y anular la liquidación recurrida.

RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de junio de 2016

Una mercantil adquiere cinco locales comerciales. En la escritura, la compradora declaró que renunciaba a la exención del IVA por ostentar la condición de sujeto pasivo de este tributo y tener derecho a deducirse la totalidad de la cuota soportada por la adquisición. La oficina tributaria consideró no aplicable el IVA a causa de no concurrir las condiciones para la renuncia, y liquidó el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

La recurrente considera que concurren los requisitos para la renuncia a la exención del IVA, en particular el derecho a la deducción total del devengado con ocasión de la adquisición de los locales, toda vez que en el modelo 309 de declaración del resumen anual de IVA aparece como actividad principal y única de la declarante el alquiler de bienes inmuebles y su inclusión en el epígrafe 861.2 del Impuesto sobre actividades económicas.

Este epígrafe, pertenece al grupo de alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana, y abarca el alquiler de locales industriales y otros alquileres no comprendidos en otras partes, es decir, arrendamiento de terrenos, locales industriales, de negocios y demás bienes inmuebles de naturaleza urbana no clasificados como viviendas. Además, tal actividad está contenida en el objeto social y aparece en la inscripción en el Registro Mercantil.

En la declaración tributaria citada no consta ninguna operación exenta sin derecho a deducción, que es el obstáculo a la renuncia que advirtió la oficina liquidadora. Por consiguiente, no es posible declarar como probado que el año de devengo del impuesto la recurrente no gozaba del derecho a deducir la integridad del IVA soportado por la compra de los locales.

TRIBUTACIÓN DE LOS AUTOS RECAÍDOS DE EXPEDIENTES DE DOMINIO Y ACTAS DE NOTORIEDAD

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de junio de 2016

La cuestión a decidir en la presente sentencia estriba en concretar si los autos recaídos de expedientes de dominio o las actas de notoriedad deben tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad

de transmisiones patrimoniales onerosas, pese a que se haya incluido en una o más transmisiones mortis causa la finca o fincas a que se refiere el Auto o el Acta.

El título que trata de suplir o reemplazar en este caso el expediente de dominio no es el de la previa adquisición del inmueble por los actores, que sí está liquidado, sino el de toda esa cadena de transmisiones producida desde la adquisición por el antecesor de los recurrentes, hasta la transmitente de dicho inmueble a la actora, transmisión inicial que no consta que se tributara en su momento y que ahora afloran como consecuencia del expediente de dominio. No existiendo prueba alguna de que el impuesto devengado en su día por la transmisión previa, hubiera sido abonado, la sujeción al impuesto, al amparo del art. 7.2.c) de su Ley reguladora, resulta obligada.

HIPOTECA UNILATERAL: SUJETO PASIVO

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2016

La controversia es quién es el sujeto pasivo de la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados, en el caso de que el deudor (empresario que actúa en el ejercicio de su actividad) constituya hipoteca unilateral, en garantía de fraccionamiento o aplazamiento de deuda tributarias.

El artículo 29 del Texto Refundido, atribuye la condición de sujeto pasivo en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados a quien es el adquirente del bien o derecho y solo con carácter subsidiario, quien inste o solicite el documento notarial o aquél a cuyo favor se expida.

El artículo 141 de la Ley Hipotecaria establece lo siguiente: «En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma. Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó.» Es cierto, por tanto, que la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a efectos por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, pero no lo es menos que el cumplimiento de la «conditio iuris» que supone la aceptación del acreedor hipotecario, tiene lugar con efectos retroactivos (artículo 141 de la Ley Hipotecaria).

El otorgamiento en documento notarial de hipoteca a favor de la Administración Tributaria, expedido en interés de la misma, tiene por sujeto pasivo a la propia Administración Tributaria, a la que resulta de aplicación la exención subjetiva del artículo 45.I.A) del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA: DISCREPANCIA ENTRE LA DESCRIPCIÓN CATASTRAL DEL TERRENO Y CASA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 18 de julio de 2016

En cuanto a la liquidación relativa a la declaración de obra nueva, se alega por el recurrente la inexistencia de hecho imponible. El artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 dispone que las primeras copias de escrituras notariales, cuando contengan por objeto cosa valuable, actos o contratos inscribibles, entre otros, en el Registro de la Propiedad y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos de transmisiones patrimoniales onerosas y de operaciones societarias, tributarán al tipo de gravamen gradual en cuanto a tales actos o contratos. Entiende la Administración que la escritura pública que describe una edificación y, por ende, con independencia de la fecha en que se construyó y por quién, cumple los requisitos del precepto transcrito, realizándose el hecho imponible de actos jurídicos documentados.

Dispone el artículo 308 del Reglamento Hipotecario: «Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 208 de la Ley, la inscripción de las nuevas plantaciones, así como la construcción de edificios o mejoras de las fincas urbanas, podrá efectuarse: 1.º Mediante su descripción en los títulos referentes al inmueble por los que se declare, reconozca, transfiera, modifique o grave el dominio y demás derechos reales, o se haga constar solamente la plantación, edificación o mejora».

Pero sucede que en el caso de autos que el propio documento notarial constata la discrepancia con la realidad catastral y advierte a los otorgantes de la necesidad de acreditar las discrepancias por cualquier medio de prueba admitido en derecho, advirtiendo que «una vez suficientemente acreditada, con el consentimiento, en su caso, de los titulares colindantes que pudieran resultar afectados por la rectificación, requerido en el artículo 9.5 del Real Decreto legislativo 1/2004, de 4 de marzo, ..., yo, el Notario, lo haré constar mediante diligencia, o en otro documento público posterior autorizado al efecto». De modo que la supuesta obra nueva no es inscribible dada la discordancia con la descripción catastral del terreno y casa (lo sería el posterior documento público que habilitaría el acceso al Registro).

El recurso también ha de estimarse en lo que atañe a esta liquidación al no cumplirse todos los requisitos del artículo 31.2 del RDL 1/1993.

EQUIPARACIÓN DE LOS CRÉDITOS HIPOTECARIOS A LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2016

La liquidación del Impuesto trae causa de la modificación de crédito con garantía hipotecaria que se formalizó en escritura pública otorgada ante notario.

Presentada la correspondiente autoliquidación en concepto de Actos Jurídicos Documentados con una cuota a ingresar 0, la oficina liquidadora inició un expediente de verificación de datos, porque en la escritura se formaliza una novación de crédito hipotecario y se ha autoliquidado como exento en aplicación de la Ley 2/1994, sobre subrogación y novación de préstamos, lo que supone una aplicación indebida de la normativa, ya que la Ley es de aplicación a los préstamos hipotecarios pero no a los créditos hipotecarios.

Para el Tribunal es ajustado a derecho su decisión de equiparar préstamos hipotecarios y créditos hipotecarios a los efectos de poder aplicar la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994.

IMPROCEDENCIA EN LA EQUIPARACIÓN SIMPLE ENTRE LAS VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL Y LAS DE PROTECCIÓN PÚBLICA AUTONÓMICA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de junio de 2016

El recurrente discrepa que se grave la compra de terrenos por una empresa municipal de la vivienda, terreno que se van a destinar a una promoción de viviendas de protección oficial.

Para el Tribunal, en lo que aquí interesa, de los Datos Generales de cada una de las promociones referidas aparece, al margen de la ubicación y la superficie útil de cada una de ellas, el precio máximo de venta por tipo. Sin embargo, a la vista de tales datos, dicho precio máximo de venta por metro cuadrado resulta, para todas las viviendas, de 1.970,80 €, superior al que se adecuó en la Comunidad de Madrid para las viviendas de protección oficial.

Por ello, se rechaza la equiparación simple entre las viviendas de protección oficial y las de protección pública autonómica, y dado que no se puede llevar a cabo una extensión por analogía en el ámbito tributario, habida cuenta del incumplimiento en cuanto al precio máximo de venta de las viviendas y no habiendo acreditado el reclamante ningún otro motivo a estimar, debe confirmarse la eliminación de la exención pretendida.

OBRA NUEVA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de junio de 2016

El contribuyente argumenta la no sujeción al impuesto justificando que el objetivo de la escritura de obra nueva es que se hace constar la existencia de una nueva constitución sobre la finca inscrita y tiene como finalidad la contraprestación al Estado por la fuerza ejecutiva que se otorga a las facturas o elementos descriptivos del importe de la obra para la construcción de inmuebles y que se llevan a cabo por el constructor.

Para la Sala, independientemente de que la constancia en documento público de las obras realizadas pueda facilitar al constructor una reclamación procesal en vía ejecutiva, desde un punto de vista tributario se ha de señalar que la sujeción a la modalidad de actos jurídicos documentados se debe a la mayor eficacia que la intervención de un fedatario público concede a la declaración del existencia de una nueva construcción sobre el suelo que ya se haya inscrito en el Registro. Y esta mayor eficacia y seguridad jurídica proporcionada por la intervención de funcionarios públicos justifica la sujeción de tal actividad al impuesto.

DIVISIÓN HORIZONTAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 9 de junio de 2016

Por lo que se refiere a la división horizontal, el contribuyente señala la no sujeción toda vez que no se trata de un documento de cuantía haciendo distintos razonamientos acerca de la expresión «acto o contrato» que se contiene en la normativa del impuesto.

A través de esa actividad jurídica el dueño de la nueva construcción que hasta ese momento ha surgido como una sola finca, la divide formando varias, describiendo las fincas nuevas resultantes de la división con sus linderos, medida superficial, participación de los elementos comunes, el número de piezas de que se compone cada una de las fincas nuevas, etc.

El Tribunal señala que basta con examinar someramente un repertorio de jurisprudencia para comprobar que son miles las sentencias que se han dictado en los últimos años afirmando la sujeción a la modalidad de actos jurídicos documentados de estas actividades con consecuencias jurídicas consistentes en la inscripción de la nueva construcción y en la división de ésta en diversas fincas independientes con acceso al Registro de la propiedad sin que, contra lo afirmado aquí, tenga efecto alguno el hecho de que las citadas escrituras no recojan contratos sino meros actos pues ello se debe a que solo puede llevarlos a cabo el titular o dueño de la nueva construcción, por su sola voluntad, no precisándose un acuerdo de voluntades.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

AJUAR DOMÉSTICO

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016

La cuestión litigiosa se circunscribe a decidir si para el cómputo del ajuar doméstico han de incluirse todos los bienes que integran el caudal relicto o, por el contrario, y como sostienen los recurrentes, deben ser excluidos los bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico, en este caso acciones, letras y dinero.

Para la Sala, la concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el «ajuar doméstico» viene determinada en la ley del impuesto con referencia al «caudal relicto» y en el reglamento a la «masa hereditaria», conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto «el caudal relicto» como «la masa hereditaria», siendo por tanto im procedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes, y que inicialmente analizadas en el Impuesto sobre el Patrimonio han sido luego extendidas al de Sucesiones.

La doctrina correcta es la sostenida por la sentencia impugnada, pues ésta se atiene al concepto de «caudal relicto» y «masa hereditaria» que configuran el contenido del «ajuar doméstico», en concordancia con el artículo 659 del Código Civil, que afirma que la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte.

CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016

Manifiesta la recurrente que en la consolidación del dominio, el valor a tomar será el que tuviera el bien a la fecha de constitución del usufructo, pero sin embargo, de forma contradictoria, admite como valor a la fecha de desmembración del dominio, año 1986, el de una escritura de adjudicación parcial de herencia, de fecha 17 de agosto de 2005, en la que se produjo un error en la indicación del valor (1.008.640 €), que fue inmediatamente subsanado mediante la escritura otorgada ante el mismo notario en 8 de septiembre de 2005, asignando un valor de 201.728€.

Expone que las dos escrituras fueron presentadas ante los servicios fiscales de la Junta de Extremadura para su rectificación y que la Administración liquidó sobre la primera escritura y no sobre la escritura rectificativa definitiva. Afirma ser incomprensible que una finca rústica de una dimensión de 7.880 metros cuadrados tuviese un valor de 1.008.000 € en el año 1986, fecha del fallecimiento. Además, si se tomase el valor de 1.008.000, el usufructo sería de 322.764,80 y esta cifra sería la que estaría sujeta a liquidación y no la totalidad, pues la nuda propiedad, por importe de 685.875,20 euros es adquirida en el año 1986 y por lo tanto está prescrita. Finaliza su exposición argumentando que la sentencia provoca inseguridad jurídica, pues si hay que retrotraerse a la fecha de constitución del usufructo, también habría que retrotraerse al valor de la finca en ese momento.

Para la Sala, la sentencia impugnada, en contra de lo resuelto por el TEAR de Extremadura, entiende que la valoración de los bienes objeto de la extinción del usufructo debe realizarse a la fecha de constitución del mismo, en aplicación de la Disposición Transitoria Octava y 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, como consecuencia de la adición a la herencia de la parcela de terreno de 7.880 metros cuadrados, por medio de escritura pública de 17 de agosto de 2005, en la que se fijaba como valor el de 1.008.000 euros, la sentencia confirma el mismo a efecto de las liquidaciones a girar como consecuencia de la extinción del usufructo, poniendo de relieve que se podría haber demostrado el error alegado por otros medios. Resulta altamente expresiva la sentencia cuando afirma: «Fácil hubiera sido aportar la escritura pública de compraventa de dicha parcela a fin de comprobar que el precio indicado en la escritura de adición era el de la compraventa y no el valor correspondiente al bien inmueble en la fecha de adquisición mortis causa».

REDUCCIÓN DEL 95% POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. FUNCIONES DE DIRECCIÓN Y TITULARIDAD DE PARTICIPACIONES

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2016

La cuestión que se discute es, pues, si para gozar de la bonificación fiscal es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de la empresa.

En supuestos de existencia de un grupo de parentesco (en este caso, padres hijos) titular conjuntamente de la totalidad de las participaciones y, por tanto, cumpliendo holgadamente el requisito de titularidad mínima de un 20%, la Ley 19/1991 admite que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por al menos una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Se trata de un problema que viene resuelto por la propia Ley 19/1991 del Impuesto del Patrimonio, cuyo artículo 4.8 Dos, d), último párrafo, indica que «cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención».

En el caso presente estamos ante un supuesto de transmisión por herencia de participaciones sociales de una empresa familiar a las dos hijas y al esposo de la fallecida en cuanto al usufructo viudal, siendo las dos hermanas las que ejercen desde hace mucho tiempo las funciones directivas y el rendimiento que perciben constituye el 100% de sus ingresos anuales, y asimismo, estando el 100% de las participaciones sociales en el núcleo familiar. Antes del fallecimiento de la causante, su esposo y ésta tenían el 100% de las participaciones sociales en la empresa familiar y las mismas estaban exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, y, una vez acaecido, las dos hijas y el viudo siguen ostentando el 100% de las mismas, siendo las dos hijas las que ejercen las funciones de dirección. En consecuencia, está claro que es el supuesto más típico de transmisión de empresa familiar a los hijos y viudo de la causante, siendo para este caso para el que están pensados los beneficios fiscales que favorezcan dicha transmisión evitando así el cierre del negocio familiar.

INCLUSIÓN EN EL GRUPO III DE PARENTESCO DE UN SOBRINO POR AFINIDAD

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2016.

Constituye, por tanto, el objeto del pleito dilucidar si el parentesco por afinidad se extingue cuando fallece la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad, pues, si ello fuera así, el obligado tributario no tendría derecho a ser incluido en el grupo III del art. 20. 2. a) de la Ley del Impuesto, ya que no podría ser considerado pariente afín.

Para la Sala, no cabe sino concluir que la inclusión de los sobrinos por afinidad en el grupo III procede aun cuando hubiera fallecido la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad. En consecuencia, en el presente caso, siendo el recurrente sobrino carnal del esposo, premuerto, de la causante, procede su inclusión en el Grupo III de parentesco, correspondiéndole, por tanto, una reducción por parentesco en virtud lo dispuesto en la Ley 7/2005, de la Comunidad de Madrid, Medidas Fiscales y Administrativas.

ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE MINUSVÁLIDO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 18 de julio de 2016.

La acreditación posterior no impide otorgar efectos retroactivos siempre que exista constancia de la concurrencia de la discapacidad en los años anteriores, por lo que si la prueba o la acreditación de la discapacidad se obtiene en un ejercicio posterior no impide otorgarle efectos retroactivos a períodos impositivos anteriores siempre que no hubieran prescrito y que en dicha acreditación quede constancia del momento en que el contribuyente se encontró en una situación de disvalor por la discapacidad, ya que lo trascendente no es estar en posesión de un dictamen que acredite la correspondiente discapacidad, sino que el contribuyente a la fecha del devengo del impuesto padezca una discapacidad que le otorgue el derecho a acogerse a los beneficios establecidos por el legislador, es decir, que en el momento de producirse el devengo del impuesto el contribuyente sea discapacitado aunque la prueba o acreditación de tal aspecto lo obtenga posteriormente. Para acreditar que al tiempo de fallecimiento el causante tenía una discapacidad superior al 33%, sólo se puede deducir de un aprueba documental médica y que sea prueba ineludible.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN LA EMPRESA FAMILIAR. INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE DEJAR DE PERCIBIR REMUNERACIONES POR EL EJERCICIO DE FUNCIONES DE DIRECCIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 15 de junio de 2016

Un padre dona a sus hijos participaciones de la empresa familiar. La administración considera incumplido los requisitos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 que establece la siguiente reducción: «6. En los casos de transmisión de participaciones inter vivos, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:... b) Que si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.»

En el presente caso, el donante continuó siendo administrador de la entidad, tal y como quedó reflejado en la escritura pública de cese y nombramiento de administrador. Aunque la mera pertenencia al Consejo de Administración no obsta al cumplimiento de los requisitos previstos por la normativa fiscal, esta exige que debe dejarse de percibir retribuciones por este concepto, tanto por el ejercicio presente como pasado, circunstancia fáctica que se incumple en el presente caso, pese a que la situación laboral del donante era de jubilado. Ello ha resultado probado a través de las nóminas que emitió la propia empresa a favor del donante.

PRUEBA DE LA DEDUCIBILIDAD DE DEUDAS EN LA HERENCIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 25 de mayo de 2016

La controversia se circunscribe a determinar si la deuda deducida en las autoliquidaciones presentadas, por importe de 275.000,00€, en concepto de préstamos con un tercero persona física es o no admisible. Los recurrentes, en prueba de la existencia de la deuda, aportan justificantes de transferencias realizadas, así como escritura de reconocimiento de deuda, otorgada el 4 de octubre de 2010, en la que reconocen adeudar la cantidad de 275.000€. Sin embargo, para la Administración, esta documentación no se estima suficiente por cuanto de estos justificantes no puede obtenerse certeza sobre la causa de las transferencias pues, o bien no queda identificado el concepto por el que se realizan las transferencias, o bien no es posible deducir que derive de un pacto de préstamo entre la ordenante y los beneficiarios. La pretendida causa se explicita con posterioridad por el cónyuge viudo y los herederos, al otorgar el documento público de reconocimiento de deuda, simultáneamente a la aceptación y manifestación de la herencia (con idéntica fecha, 4 de octubre de 2010, y número de protocolo inmediatamente anterior), momento en el que se expresa la denominación de préstamo y las condiciones del mismo.

Para el Tribunal, en el presente caso, es cierto que ha habido diversas transferencias, pero en algunas de ellas no consta el concepto y en otras, en las que sí se indica no se justifica que, como se afirma en la escritura de reconocimiento de deuda, dichas transferencias deriven de un pacto de préstamo entre la ordenante y los beneficiarios.

El tema no es que la resolución administrativa entre a valorar la operación concertada, sino que la misma no estima justificada la existencia de la deuda, al no tener por acreditada la realidad del préstamo que se aduce como fundamento de las transferencias efectuadas.

En dicho sentido debe tenerse en cuenta que no existe ningún documento de formalización del préstamo invocado, a pesar del elevado importe a que ascienden las transferencias, ni tampoco se ha presentado la correspondiente autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales -pues el préstamo está sujeto, aunque exento-, no existiendo ningún documento que justifique la realidad del mismo, por lo que no se aportan, con anterioridad al reconocimiento de deuda, que tiene lugar dos años después de la realización de las transferencias, elementos que justifiquen la existencia del préstamo.

ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE MINUSVÁLIDO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 10 de junio de 2016

Entiende la parte recurrente que sería de aplicación la reducción de 50.000 euros contemplada en el artículo 5.1 del Decreto Legislativo 62/2008, interpretada en el sentido de necesidad de acreditación de la minusvalía con anterioridad al fallecimiento, del devengo, y no del necesario reconocimiento expreso o formal, como así lo ha venido reconociendo la Administración.

Señala la parte actora diversos documentos que acreditarían el hecho de que con anterioridad existía esta patología de hipoacusia profunda por pérdida neurossensorial del oído en la intensidad que acreditaría el posterior reconocimiento de un 40% de minusvalía conforme al certificado del ICASS.

Se circunscribe el procedimiento a una cuestión de prueba, una vez se reconoce la interpretación normativa constante sobre este precepto, pues la Sala ya se ha pronunciado sobre el criterio a seguir sobre este tema y el reconocimiento formal

de la minusvalía a efecto de bonificaciones fiscales en aplicación de la normativa autonómica en cuestión. En este sentido, se ha aportado informe del médico de familia que, tras analizar los diversos informes obrantes, afirma que la patología es crónica e irreversible y se ha mantenido en su mismo grado de severidad en los últimos años y con las mismas limitaciones auditivas.

DONACIÓN DE DINERO Y FORMALIZACIÓN POSTERIOR EN ESCRITURA PÚBLICA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 26 de mayo de 2016

Se realiza una donación de 500.000 €, que le hizo su esposo a la recurrente y que se documentó en escritura pública otorgada el 27 de enero de 2011. Pretende la recurrente que se anule la liquidación fundamentada en que fue correcta la autoliquidación por ella practicada al ser de aplicación al caso la bonificación del 99% contemplada en el artículo 24 del Decreto Legislativo 1/2008, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado.

La Sala, en orden a justificar la desestimación del presente recurso lo primero que hay que decir es que la bonificación de la cuota que aquí interesa, del 99%, exige que concurren dos requisitos, esto es, que el adquirente sea cónyuge, descendiente o adoptado del donante y que la donación se formalice en documento público, requisito este segundo que como bien indica la resolución recurrida del TEAR de Castilla y León no se da en el caso enjuiciado, en el que la entrega del dinero donado se produjo mucho antes de otorgarse la escritura pública de donación. En concreto, ésta se formalizó el 27 de enero de 2011 mientras que la cantidad objeto de donación -500.000 €- se entregó mediante transferencia bancaria el 6 de agosto de 2010. Debe destacarse, uno, que la donación de una cosa mueble, y está claro que el dinero lo es, se perfecciona con la entrega simultánea de la cosa, dos, que no puede mantenerse válidamente que la aceptación del donatario solo se produjo al otorgarse el documento notarial que contenía la donación, lo cual pugna con el hecho incuestionable de que el dinero ingresado en la cuenta de que era titular estuvo a su disposición desde que se le hizo la transferencia sin reparo alguno por su parte, y tres, que no puede obviarse el claro mandato legal que exige para poder reconocer la bonificación que la donación se formalice en documento público.

DEUDA EN FAVOR DE LA VIUDA DEL CAUSANTE

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 7 de julio de 2016

La cuestión que se suscita es la procedencia de deducir, a los efectos de terminar el valor neto patrimonial de la herencia, la deuda reconocida en sentencia a favor de la viuda del causante y madre del aquí recurrente. Por la Administración se consideró que toda vez que la acreedora era ascendiente del heredero no cabía la deducción, conforme al art. 13 de la Ley del Impuesto 29/1987. Por el recurrente se invoca el art. 32.1 del Reglamento, en el que, a su juicio, se establece una diferenciación entre las deudas del causante reconocidas en sentencia judicial firme y las demás acreditadas por documento público, documento privado que reúna los requisitos del art. 1227 del Código Civil o justificadas de otro modo, respecto a la que es de aplicación la exclusión del círculo familiar, no así a las anteriores.

La Sala entiende que se propiciaría el fraude si se considera que basta con que cualquier heredero, legatario de parte alícuota, su cónyuge o parientes a que se refiere el artículo 13.1 de la Ley 29/1987, interpongan una demanda de reconocimiento de deuda contra el causante, y que éste se allane o no compareciere para conseguir una deuda deducible y consecuente menor tributación del Impuesto sobre Sucesiones. Por lo expuesto se desestima el recurso.

FIDEICOMISOS DEL DERECHO CIVIL CATALÁN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de junio de 2016

La causante instituye por testamento a su hija, heredera universal, sustituida por sus descendientes, por partes iguales entre ellos, y con facultad para la heredera fiduciaria de disponer de los productos o rentas de los bienes que integran la herencia. Producido el fallecimiento de la testadora, se otorga escritura de manifestación y aceptación de herencia, por la que se adjudica los bienes relictos, algunos de ellos y en pago de sus derechos legitimarios en pleno dominio y el resto y con arreglo a lo dispuesto por la causante con sujeción a sustitución fideicomisaria.

Dicho documento fue presentado ante la oficina liquidadora, acompañado de autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones, practicada sobre una base imponible en la que a efectos de determinar el valor del bien que se adjudicaba sujeto a reserva fideicomisaria aplicaba las normas de los usufructos.

A la vista de la documentación presentada, la oficina procedió a practicar propuesta de liquidación donde se considera que se instituye heredera universal a la hija, con sustitución fideicomisaria a favor de sus descendientes, y que la participación de la misma en el caudal hereditario es de la totalidad del mismo, una vez aplicadas las reducciones por parentesco y por adquisición de vivienda habitual. La oficina gestora argumenta que, de acuerdo con el artículo 54.7 del Real Decreto 1629/91, se considera que los fideicomisos del derecho civil catalán, cuando se determine el fideicomisario por existencia de descendientes del fiduciario, se consideran fideicomisos de residuo o con facultad de disponer, recogidos en los artículos 243 y siguientes del Codi de Successions per causa de mort en el dret civil de Catalunya y, por tanto, se liquida el impuesto al fiduciario como heredero pleno propietario.

Para el Tribunal, la esencia de la sustitución fideicomisaria es la obligación de conservar y retransmitir los bienes en la forma en que se han recibido del causante, sin gravámenes o mermas que provengan de la voluntad del fiduciario y que justifica la tributación del fiduciario como usufructuario, de manera que no habiendo conferido la testadora facultad dispositiva alguna al fiduciario, considera ajustada a Derecho la anulación de la liquidación girada por la plena propiedad.

AJUAR DOMÉSTICO: EXCLUSIÓN DE CUENTAS CORRIENTES, FONDOS Y ACCIONES EN EL CÁMPUTO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de junio de 2016

Las cuestiones planteadas en la presente litis por la recurrente se refieren al concepto de ajuar doméstico del artículo 15 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, entendiendo la demanda que tal concepto se refiere a los bienes relacionados con la casa u hogar, sin que pueda tener un sentido omnicompreensivo. Entiende en consecuencia que no deberían computarse las acciones de una sociedad.

Para el Tribunal, nada se opone a que en el presente caso se determine la base imponible del impuesto con exclusión de todos aquellos elementos no susceptibles de ser encuadrados en el concepto de ajuar familiar (cuentas corrientes, fondos y acciones), lo cual ha de llevar a considerar el valor de dicho ajuar en un importe de 30.000 euros, que fue el declarado por los herederos en la autoliquidación practicada, y respecto del cual no se ha acreditado en modo alguno un valor inferior al declarado en su momento.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: RETRIBUCIONES POR EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE DIRECCIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de junio de 2016

La cuestión de fondo planteada se centra en determinar si resulta de aplicación a las participaciones de una sociedad, adquiridas a título de herencia, la reducción del 95% de su valor. Se centra la discusión en la prueba de las efectivas retribuciones percibidas por el causante de la mercantil durante los ejercicios 2001 y 2002. La administración negó que, en ninguno de los dos ejercicios, las retribuciones por el ejercicio de las funciones de dirección de la sociedad superaran el 50% del total de las remuneraciones percibidas. Se basa la discusión en admitir o no como retribución o rendimiento computable a efectos del 50% un pago efectuado por la empresa el 28 de febrero de 2001 por importe de 270,46 €.

En el supuesto enjuiciado resulta como datos relevantes, los siguientes: a) El causante, en su declaración de la renta del ejercicio 2001, no incluyó las cantidades discutidas como rendimientos del trabajo personal; b) Tampoco tales cantidades se incluyeron en los certificados de retenciones ni ingresados a cuenta de la sociedad y c) Las cantidades no se contabilizaron en la cuenta de gastos de personal o de sueldos o salarios. De lo anterior se deduce que a la vista de la negación por parte de la Inspección (en función de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios), le corresponde a éstos acreditar lo contrario que, y en el supuesto de autos, no se produce tal justificación pues se limitan a aportar un certificado del administrador de fecha posterior que acredita que recibió en concepto de dietas la cantidad de 270,46 €. En atención a lo expuesto procede confirmar la resolución impugnada por cuanto no se ha justificado el requisito de percibir por las tareas de dirección de la entidad una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

GRADO DE PARENTESCO DE UN SOBRINO POLÍTICO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de junio de 2016

Se debate en este proceso en qué grupo de los previstos en el art. 20.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe incluirse al sobrino político de la causante. Los grupos establecidos en dicho artículo contemplan una reducción tributaria proporcional a la cercanía del parentesco de los sucesores y el causante; comprenden en el III a los colaterales de segundo y tercer

grado y ascendientes y descendientes por afinidad, y en el IV a los colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, para los que no prevé reducción.

Para la Sala, el parentesco por afinidad se genera y sostiene en el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial se extingue éste, rompiéndose entre los cónyuges cualquier relación parental, y si se rompe entre los esposos, con más razón respecto a la familia de uno de ellos en relación al otro, esto es, el parentesco por afinidad desaparece. Y ello con independencia de que el viudo o viuda contraiga o no ulteriores nupcias, situación que en nada afecta a la ruptura del matrimonio previo, actuando la disolución del mismo únicamente como un prius o presupuesto jurídico de la celebración de otro posterior. Por tanto, el sobrino extinguió su vínculo de afinidad con su tía cuando falleció su tío. El grupo de reducción que le corresponde en la sucesión es el IV, tal como consideró la Administración tributaria autonómica.

Últimamente, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2014 trata el mismo tema del grupo en que deben encuadrarse los sobrinos políticos. En su fundamentación reproduce parte de la sentencia de 2003 y parte de la sentencia de 12 de diciembre de 2011, pero al hacerlo de esta última, copia un fragmento de texto que no emanó del Tribunal Supremo, sino que era mera transcripción de la sentencia dictada por la Sala de Asturias donde resolvía la extinción de la afinidad remitiéndose al antecedente jurisprudencial de 2003. Las imprecisiones tipográficas de algunas ediciones de jurisprudencia inducen al error de atribuir al Tribunal Supremo aseveraciones que proceden de la sentencia del Tribunal territorial que es confirmada. En esta tesis, resulta que no ha habido un claro pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la subsistencia del parentesco de afinidad tras la disolución, por muerte o por otra causa, del matrimonio contraído por el causante con el cónyuge que sirve de nexa.

SALIDA DE FONDOS DE LAS CUENTAS DEL CAUSANTE DÍAS ANTES DE SU FALLECIMIENTO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de junio de 2016

La Inspección advirtió que en una cuenta bancaria del causante, dos días antes de su fallecimiento, habían salido cantidades que ascendían a más de mil millones de pesetas. Parte de esas cantidades, 724 millones de pesetas, correspondían a donaciones realizadas a sus hijos, cuyo impuesto fue debidamente liquidado. El resto de las cantidades, también dispuestas en cheques, fueron igualmente destinadas a los hijos por cuantía de 201 millones de pesetas y, por importe de otros 160 millones, a diversas personas que resultaron ilocalizables, con excepción de una de ellas que declaró no haber cobrado ninguna cantidad. Dado la naturaleza ganancial de los fondos, solo la mitad de estas dos últimas sumas fue incluida en el caudal hereditario.

El reclamante, por su parte, afirmó que los 200 millones cobrados por los hijos además de la donación, fueron destinados al pago del impuesto devengado por esta, que habían asumido los donantes, y que los 160 millones fueron a parar a personas desconocidas por los herederos.

Para el tribunal, estas manifestaciones fueron debidamente rechazadas por la Inspección y después por el TEAR. Por un lado, no hay prueba de que los donantes se responsabilizaran del pago del impuesto de donaciones y, además, las cantidades que se imputan a este concepto por el interesado no coinciden con la cuota del tributo. Por otro lado, carece de toda explicación los pagos efectuados mediante el resto de los cheques; los beneficiarios eran desconocidos para los herederos, fueron ilocalizables para Hacienda y tenían su domicilio aparente en albergues públicos, edificios en ruinas o lugares donde eran extraños. El único beneficiario que compareció ante la Administración tributaria dijo no haber cobrado el efecto, pero sí haberlo fingido ante la promesa de obtener una pequeña cantidad. Fruto de una apreciación racional de estas pruebas es considerar que no ha sido desvirtuada la presunción legal art. 11.1.a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

REDUCCIÓN POR MANTENIMIENTO DE VIVIENDA HABITUAL. REINVERSIÓN DEL PRODUCTO DE LA VENTA DE LA VIVIENDA HABITUAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de junio de 2016

La reducción por transmisión de la vivienda habitual, goza de un beneficio fiscal que requiere el mantenimiento de la vivienda en el patrimonio de los herederos durante los diez años posteriores al devengo del tributo, o bien la reinversión del producto de su venta en otra vivienda.

En este caso dice el reclamante que la vivienda fue vendida en junio del año 2003, pero su importe se reinvertió por los cuatro herederos, y enumera las operaciones efectuadas por estos que afectan a la vivienda habitual. Pero de estas operaciones, las adquisiciones de dos viviendas por sendos herederos son anteriores, en dos y tres años, a la venta de la vivienda del causante, por lo que no puede tratarse de una reinversión del precio obtenido por esta.

RECURSO DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA, CUANDO LA SENTENCIA RECURRIDA HA VERSADO SOBRE LA APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE UNA NORMA AUTONÓMICA

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016

Se realiza una donación de acciones y participaciones en un fondo de inversión en documento privado, que se eleva a público posteriormente ante notario y se autoliquida aplicando la bonificación del 99% del artículo 3.5.2 de la Ley 7/2005 de la Comunidad de Madrid. Se consideró por la Administración Tributaria que la donación se perfeccionó cuando se recogió la donación en el documento privado, pues siendo una donación de bienes muebles no era precisa escritura pública para su perfección, y con aquel el devengo del impuesto, debiéndose en dicho momento cumplirse los requisitos que exige el artículo, en concreto que «Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público», por lo que a la fecha del devengo no se cumple el requisito en tanto se había formalizado en documento privado. No estando conforme la donataria interpuso recurso de casación por unificación de doctrina.

La Sala recuerda el artículo 86 LJCA: «Las sentencias que, siendo susceptibles de casación, hayan sido dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia solo serán recurribles en casación si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o comunitario europeo que sea relevante y determinante del fallo recurrido, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora». No es, pues, admisible un recurso de casación para la unificación de doctrina, cuando la sentencia recurrida ha versado sobre aplicación e interpretación de una norma autonómica, pues estas no son nunca susceptibles de recurso de casación ordinario ni de recurso de casación para unificación de doctrina.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

NO SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO POR SOLICITUD DE INFORME DE VALORACIÓN

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2016

La cuestión que se plantea, se centra en la aplicación del plazo de seis meses establecido en el art. 104 de la LGT 58/2003. El motivo de la discrepancia radica en si se ha producido o no la caducidad del procedimiento. La Comunidad de Madrid sostiene que si se descuentan seis meses (por la petición del informe de valoración) del periodo que media entre el 24 de mayo de 2010, fecha de notificación de la propuesta de liquidación provisional hasta el 17 de mayo de 2011, fecha de la notificación de la liquidación, no ha transcurrido el periodo de seis meses con que cuenta la Administración para tramitar y resolver el procedimiento de comprobación de valores. Considera interrumpida la caducidad del procedimiento en base a que solicitó un informe el Servicio de Valoraciones. Entiende que es imposible continuar con el procedimiento de gestión sin el informe del Servicio de Valoraciones, suspendiéndose por ello el procedimiento. Por contra, la parte recurrida entiende que sí se ha producido la caducidad por haber transcurrido con exceso el plazo de seis meses que la Ley concede a la Administración para la tramitación y resolución del expediente administrativo.

Para el Tribunal, en un procedimiento de comprobación de valores, el objeto es valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto, para posteriormente proceder a liquidar el mismo. Por ello, no cabe suspender el procedimiento porque es precisamente ese informe de valoración el objeto del procedimiento, sin que se pueda deducir el plazo que la Comunidad de Madrid ha tardado en emitir ese informe de valoración, que es, precisamente, la esencia del procedimiento. Es decir, siendo el objeto del procedimiento la valoración de los bienes y la finalidad el liquidar el tributo, no cabe la suspensión del procedimiento para realizar los trámites que le son propios desde un punto de vista procedimental.

IMPROCEDENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS EN EL ÁMBITO DE COMPROBACIÓN

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2016

El procedimiento de verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, sobre una actividad de comprobación de escasa entidad, contemplando la propia Ley General Tributaria otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, como ocurría en el presente caso en que no era viable, ni siquiera desde un principio, usar el procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación tal y como ésta se comenzó, esto es, para verificar si los terrenos debían calificarse como terrenos urbanizados o en curso de urbanización, significando, además, que en el caso presente, interpuesto el recurso de reposición por la entidad Inmobiliaria L, SL, el órgano gestor modifica la motivación de la regularización efectuada, y determina como resultado de la comprobación, de un lado, que el ente público transmitente no era sujeto pasivo del IVA, al no realizar actividad económica y, de otro lado, como consecuencia, que los terrenos transmitidos no estaban afectos a actividad económica alguna, rebasándose con ello todavía más que con el requerimiento que iniciaba el procedimiento de verificación de datos el ámbito de comprobación permitido por la ley para dicho procedimiento.

Para la sala, el examen de la demanda, lleva a entender que la Comunidad de Madrid obvió las cuestiones formales. El órgano gestor no sólo se pronuncia sobre cuestiones de fondo no planteadas durante el procedimiento administrativo ni alegadas por la entidad Inmobiliaria L, SA, sino que tampoco acredita ni justifica la regularización efectuada, esto es, no se justifica la no actividad económica del ente público y en consecuencia la no consideración del sujeto pasivo de la entidad pública transmitente, amparándose dicha conclusión en la no aportación de un certificado de inicio de obras de urbanización de la calificación de terrenos urbanizados. El Tribunal no entiende como en base a la no aportación de un certificado y de la consideración de una única operación de compraventa puede el órgano gestor concluir que el ente público no es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y que no realiza actividad económica, todo ello dentro de un procedimiento, el de verificación de datos, que no permite tal comprobación.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 40

Modificación del criterio de la Dirección General de Tributos en relación a las disoluciones de comunidad de origen voluntario en el IIVTNU.

ELENA ALBERDI ALONSO. Técnica Fiscal del Colegio de Registradores 40

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Modificación del criterio de la Dirección General de Tributos en relación a las disoluciones de comunidad de origen voluntario en el IIVTNU

ELENA ALBERDI ALONSO. *Técnica Fiscal del Colegio de Registradores.*

Tradicionalmente la Dirección General de Tributos ha mantenido el siguiente criterio en cuanto a las disoluciones de condominio en el IIVTNU:

Comunidades constituidas por actos mortis causa

En estas comunidades, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia, la adjudicación de los bienes que se produce por la disolución de la comunidad hereditaria no produce el devengo del impuesto, tanto si se adjudica los bienes en proindiviso como si se adjudican a uno de los herederos a calidad de compensar a los otros en metálico.

Por excepción se devenga el IIVTNU si el exceso de adjudicación a uno de los herederos se compensa en especie por el mismo con bienes de su titularidad, ajenos a la herencia recibida. Este es el Criterio mantenido en consulta V1798-08 de 9 de octubre de 2008 y recientemente la consulta nº V1827-16 de 26 abril:

La adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto. Por tanto, la adjudicación de dos bienes inmuebles a dos comuneros compensándose económicamente al tercero no produce el devengo del IIVTNU.

Comunidades constituidas por actos inter vivos

En la disolución de estas comunidades la Dirección General de Tributos distinguía:

- Adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación sin que exista exceso de adjudicación: no se produce el devengo del impuesto.
- Adjudicación a uno de los comuneros que compensa

económicamente al resto; se produce el hecho imponible por el exceso de adjudicación ya que no existe una extinción del condominio, sino una transmisión patrimonial por el exceso de adjudicación a uno de los partícipes

Este criterio ha sido mantenido en la Consulta V1591-08 de 28 de julio de 2008 y en consulta V2669-10 de 13 de diciembre de 2010:

La extinción de la comunidad que se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, no se produce el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieron antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. En este sentido tenemos la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 1995.

Por el contrario si la extinción de la comunidad de bienes se realiza mediante la adjudicación de los bienes a uno de los comuneros y compensación económica al resto de los comuneros, se produce un exceso de adjudicación que es gravado por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. No existe una simple extinción del condominio, con adjudicación proporcional a los partícipes, sino una transmisión patrimonial por el exceso de adjudicación a uno de los partícipes respecto a su cuota de participación inicial. Pero recientemente la Dirección General de Tributos parece que ha modificado el criterio en las consultas V0239-16 de 21 de enero de 2016 y nº V2035-16 de 11 de mayo de 2016:

La consulta V0239-16 de 21 de enero de 2016 en una comunidad de origen voluntario, por la que uno de los comuneros se adjudica tres inmuebles asumiendo el importe pendiente de amortización de cada uno de los préstamos que gravaban las fincas:

La Dirección General de Tributos expone la doctrina general y mantiene que si la única forma posible de adjudicación de los bienes es adjudicárselos a un comunero con la obligación de compensar al otro, como consecuencia de que la cosa común resulte ser indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, en este supuesto no existirá exceso de adjudicación, ya que dicha adjudicación es el resultado de la necesidad de no perpetuar la indivisión que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar.

Señala la consulta que este último criterio supone la modificación del que hasta este momento venía estableciendo. Y entiende de aplicación la jurisprudencia en la materia en relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

En el caso de disolución de una comunidad de bienes “inter vivos” constituidas por un solo bien indivisible que se adjudica a uno de los comuneros, con compensación económica al otro/s, la jurisprudencia de los Tribunales en relación con la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) de esta operación, puesta de manifiesto en las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 y 30 de abril de 2010, Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 21 de octubre de 2005, Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 18 de febrero de 2005 y Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 6 de septiembre de 2013, es la siguiente:

“La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza de garaje e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil)– la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –arts. 402 y 1062, párrafo 1º, en relación éste con el art. 406, todos del Código Civil. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –art. 400. Tampoco, por eso mismo,

esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1061 del Código civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo Cuerpo Legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmembramiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de la posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.”

Aunque las citadas sentencias de los Tribunales de Justicia se refieren al ITPAJD, este Centro Directivo considera que las mismas son trasladables al IIVTNU.

El Tribunal Económico-Administrativo Central viene a completar en la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de fecha 29 de septiembre de 2011, el criterio anteriormente expuesto:

“Tratándose de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes indivisibles y se produzcan excesos de adjudicación, los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes (esto es, siempre que el exceso hubiera podido al menos evitarse) respetando siempre los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero. Esta excepción de indivisibilidad-inevitabilidad (de «obligación consecuencia de la indivisibilidad» en palabras del Tribunal Supremo) no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad.”

Por último, citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 18 de abril de 2013, que hace extensible el criterio expuesto al IIVTNU.

Finalmente a la conclusión que llega Tributos después de expresar el cambio de criterio con carácter general, es que en el supuesto de hecho sí se produce el devengo del IIVTNU; entendemos que el motivo es la adjudicación a uno de los comuneros de los tres inmuebles y por lo tanto se produce un exceso de adjudicación que podría haber sido evitado o por lo menos minorado.

Para consultar texto íntegro de la consulta:

http://petete.minhap.gob.es/consultas/?num_consulta=V0239-16

La consulta nº V2035-16 de 11 de mayo de 2016, en la que el supuesto de hecho no aclara el origen hereditario o voluntario de la comunidad:

Un bien inmueble pertenece a tres personas y se quiere proceder a la extinción parcial del condominio, de forma que dos de los copropietarios se quedan con la participación de la otra persona a partes iguales y con el pago que correspondiera por compensación económica. Concluye que en el caso de una comunidad de bienes constituida por dos o más personas que adquirieron en común un único bien inmueble urbano y que deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente al otro/s, no se produce la sujeción al IIVT-NU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto, por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni fiscalmente, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros.

Para consultar texto íntegro de la consulta:

http://petete.minhap.gob.es/consultas/?num_consulta=V2035-16

CONCLUSIÓN:

Parece que la Dirección General de Tributos ha modificado su criterio en relación a la disolución de comunidad de origen voluntario cuando un bien indivisible se adjudica a uno de los comuneros con la obligación de compensar al otro, como consecuencia de que la cosa común resulte ser indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, entendiéndose que en este supuesto no existirá exceso de adjudicación, ya que dicha adjudicación es el resultado de la necesidad de no perpetuar la indivisión que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar.

Por otro lado, tras la contestación a la consulta V 2035-16 citada, podríamos entender que también ha cambiado de criterio cuando se produce la llamada "disolución parcial de condominio" mediante la separación de un comunero.

Estaremos pendientes de futuros pronunciamientos.



