

▶▶ TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

» IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: DISCRIMINACIÓN POR RESIDENCIA

- » Sentencia de 17 de octubre de 2013 2

▶▶ CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

» IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Dación en pago de un inmueble 12
- » Disolución de comunidad de bienes sobre la nuda propiedad 12
- » Permuta de suelo a cambio de recibir obra futura 13
- » Transmisión de un conjunto de bienes inmuebles y no de una actividad económica de arrendamiento 13
- » Escritura de subsanación de una compraventa sustituyendo una finca por otra 14
- » Transmisión de las cuotas de participación en unas parcelas industriales a cambio de otra participación en pro indiviso de un solar 14
- » Disolución y liquidación de una sociedad cooperativa con adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo 14
- » Titulares en pro indiviso de un terreno que van a promover en el mismo la construcción de un edificio de dos viviendas para destinarlas posteriormente a su vivienda habitual 15
- » Disolución parcial de comunidad 15

▶▶ NOVEDADES NORMATIVAS

» LEY 16/2013 DE 29 DE OCTUBRE DE MEDIDAS EN MATERIA DE FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL, TRIBUTARIAS Y FINANCIERAS

- » Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo 17
- » Modificación de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito 17

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Impuesto sobre sucesiones y donaciones: Discriminación por residencia

SENTENCIA DE 17 DE OCTUBRE DE 2013.

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE.
2. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Welte, viudo de una nacional suiza fallecida en Suiza, y el Finanzamt Velbert (en lo sucesivo, «Finanzamt») referente al cálculo del impuesto sobre sucesiones en relación con un terreno edificado situado en Alemania y propiedad de la difunta.

MARCO JURÍDICO

Derecho de la Unión

3. A tenor del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p.5):
 - «1. Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.
 2. Las transferencias correspondientes a los movimientos de capitales se efectuarán en las mismas condiciones de cambio que las que se practican para los pagos relativos a las transacciones corrientes.»
4. Entre los movimientos de capitales mencionados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en la rúbrica I, las «Inversiones directas», en la rúbrica II, las «Inversiones inmobiliarias (no incluidas en la categoría I)», y en la rúbrica XI, los «Movimientos de capitales de carácter personal», que comprenden, en concreto, las sucesiones y los legados.

Derecho alemán

5. La Ley alemana del impuesto sobre sucesiones y donaciones (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), en su versión publicada el 27 de febrero de 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), modificada por el artículo 1 de la Ley de Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y de las normas de valoración (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts), de 24 de diciembre de 2008 (BGBl. 2008 I, p. 3018; en lo sucesivo, «ErbStG»), incluye las siguientes disposiciones:

«Artículo 1. Operaciones sujetas al impuesto

- 1) Estarán sujetas al impuesto sobre sucesiones (o donaciones):

1. Las transmisiones mortis causa.
2. Las donaciones inter vivos.

[...]

Artículo 2. Obligación tributaria personal

- 1) La obligación tributaria alcanzará:

1. En los casos contemplados en el artículo 1, apartado 1, números 1 a 3, a la totalidad de los bienes que sean objeto de transmisión cuando el causante, en el momento del fallecimiento, el donante,

en el momento en que realiza la donación, o el adquirente, en el momento en que se produce el hecho imponible, tengan la condición de residentes.

Se considerarán residentes:

- a) Las personas físicas que tengan un domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional.
- b) Los nacionales alemanes que no hayan residido habitualmente más de cinco años en el extranjero sin tener domicilio en Alemania.

[...]

- 3. En todos los demás casos, a los bienes transmitidos consistentes en bienes nacionales en el sentido del artículo 121 de la [Ley de valoración (Bewertungsgesetz); en lo sucesivo, «BewG»].

[...]

Artículo 3 Adquisición mortis causa

- 1. La adquisición mortis causa se refiere a:

- 1) La adquisición hereditaria []

[...]

Artículo 15 Clases impositivas

- 1. En función de la relación personal entre el beneficiario y el causante o donante, se distinguen las siguientes clases impositivas:

Clase I:

- 1. El cónyuge.

[...]

Artículo 16 Reducciones

- 1. Quedarán exentas en los supuestos contemplados en el artículo 2, apartado 1, número 1, las transmisiones de bienes

- 1) al cónyuge, por importe de 500.000 euros []

[...]

- 2. El importe de la reducción establecida en el apartado 1 será sustituido por el importe de 2.000 euros en los supuestos contemplados en el artículo 2, apartado 1, número 3.

[...]

Artículo 19 Tipos impositivos

- 1. Los tipos aplicables al impuesto serán los siguientes:

Valor del bien transmitido sujeto a imposición

(artículo 10)

% de la clase impositiva. Hasta (en euros)	75.000	300.000	600.000
I	7	11	15
II	30	30	30
III	30	30	30

[]»

- 6. El artículo 121 del BewG, en su versión modificada por el artículo 2 de la Ley de Reforma del Impuesto sobre Sucesiones y de las normas de valoración, de 24 de diciembre de 2008, titulado «Patrimonio situado en el territorio nacional», dispone lo siguiente:

«El patrimonio situado en el territorio nacional comprende: 5 []

- 2. Los inmuebles situados en Alemania.

[]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 7. La Sra. Welte-Schenkel, nacida en Alemania, pero que devino nacional suiza tras casarse con el Sr. Welte, nacional suizo, falleció el 27 de marzo de 2009 en Suiza, donde residía con su marido. Este último es su heredero universal.

- 8. La causante era propietaria de una finca en Düsseldorf, cuyo valor a fecha del fallecimiento de la causante fijó el Finanzamt Düsseldorf-Süd en 329.200 euros. De los elementos facilitados al Tribunal de Justicia, se desprende que dicha finca se refiere a la casa de los padres de la causante, que ésta heredó cuando falleció su madre. La causante también era titular de cuentas bancarias en dos bancos en Alemania, las cuales, conjuntamente, arrojaban un saldo de 33.689,72 euros.

Además, era titular de cuentas abiertas en bancos suizos, cuyo saldo conjunto equivalía a 169.508,04 euros.

9. Mediante liquidación de 31 de octubre de 2011, el Finanzamt reclamó al Sr. Welte 41.450 euros en concepto de impuesto sobre sucesiones. Para calcular ese importe se aplicó una reducción de 2.000 euros prevista en el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG en el supuesto de sucesiones entre no residentes a la base imponible calculada a partir del valor del único inmueble situado en Düsseldorf y minorada en una cantidad a tanto alzado de 10.300 euros en concepto de gastos deducibles.
10. Mediante resolución de 23 de enero de 2012, el Finanzamt desestimó la reclamación presentada por el Sr. Welte en la que solicitaba que se le aplicase una reducción de la base imponible de 500.000 euros, prevista en el artículo 16, apartado 1, de la ErbStG a favor del cónyuge cuando la sucesión implica al menos a un residente.
11. El Sr. Welte interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Finanzgericht Düsseldorf, alegando que la desigualdad de trato entre residentes y no residentes en cuanto al pago del impuesto de sucesiones vulnera la libre circulación de capitales garantizada por el Tratado CE.
12. Según el órgano jurisdiccional remitente, es dudoso que el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG sea compatible con los artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE. Manifiesta que, a tenor de la primera disposición citada, el Sr. Welte, como persona sujeta al impuesto por obligación real, sólo tiene derecho a que se le aplique una reducción de 2.000 euros sobre la base imponible.
Ahora bien, si la causante o él mismo hubieran estado residiendo en Alemania en el momento del fallecimiento, el Sr. Welte habría tenido derecho a la reducción de 500.000 euros prevista en el artículo 16, apartado 1, de la ErbStG y, por lo tanto, no habría tenido que abonar nada por el impuesto sobre sucesiones.
13. El órgano jurisdiccional remitente señala que, en la sentencia de 22 de abril de 2011, Mattner (C-510/08, Rec. p. I-3553, apartado 56), el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 56 CE y 58 CE se oponen a una disposición como el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG, en la medida en que establece, para calcular la liquidación del impuesto sobre donaciones, que la reducción sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado sea inferior, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro en la fecha en que se realizó la donación, a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en el primer Estado miembro.
14. No obstante, dicho órgano jurisdiccional observa que el presente litigio difiere en dos aspectos del asunto que dio lugar a la sentencia Mattner, antes citada. Por un lado, en la fecha del fallecimiento, la causante y el Sr. Welte no residían en un Estado miembro de la Unión Europea, sino en un tercer país. Por otro lado, los bienes adquiridos mortis causa por el Sr. Welte no se limitan a la finca de la causante, sino que incluyen también los saldos de las cuentas en los bancos alemanes y suizos. Por consiguiente, podría estar justificado que no se concediera al Sr. Welte la reducción de 500.000 euros, sino únicamente la de 2.000 euros, ya que sólo está sujeta al impuesto una parte del haber hereditario situado en Alemania.
15. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas respecto de si estos argumentos pueden justificar la desigualdad de trato entre residentes y no residentes de que se trata en el litigio principal, y se refiere a este respecto a las sentencias de 18 de diciembre de 2007, A (C-101/05, Rec. p. I-11531), y Mattner, antes citada. En particular, considera que conceder al Sr. Welte una reducción de la base imponible de solamente 2.000 euros iría más allá de lo necesario para establecer la igualdad de trato entre residentes y no residentes. En su opinión, en el caso de autos, la finca de Düsseldorf, que constituye el haber hereditario gravado en Alemania, se estimaba en 329.200 euros, cantidad que equivaldría a casi un 62 % del valor total del caudal relicto, valorado en 532.397,76 euros. Por consiguiente, el hecho de que casi un 38 % del valor del caudal relicto no tribute difícilmente puede justificar una reducción de 2.000 euros en lugar de una reducción de 500.000 euros.
16. En estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
«¿Deben interpretarse los artículos 56 [CE] y 58 [CE] en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al impuesto sobre sucesiones que, para el caso de adquisición mortis causa de una finca de un causante no residente situada en dicho Estado miembro, establece una reducción de la base imponible de sólo 2.000 euros para el causahabiente no residente, mientras que dicha reducción asciende a 500.000 euros cuando, en el momento del fallecimiento, el causante o el causahabiente tengan su domicilio en el Estado miembro de que se trata?»

Sobre la cuestión prejudicial

17. Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto como sucede en el litigio principal de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.
18. El artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.
19. A falta de definición, en el Tratado, del concepto de «movimientos de capital», el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo I de la Directiva 88/361, entendiéndose que, conforme a la introducción de dicho anexo, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39, y de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Rec. p. I-497, apartado 15).
20. Sobre este particular, de reiterada jurisprudencia se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012, Scheunemann, C-31/11, apartado 22).
21. Una situación en la que una persona que reside en Suiza en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona, residente también en ese mismo Estado, un conjunto de bienes entre los que se encuentra un inmueble situado en Alemania y que es objeto de cálculo del importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones en este mismo Estado miembro no puede considerarse una situación meramente interna. En consecuencia, la sucesión de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1.
22. Por consiguiente, procede examinar, en primer lugar, si, como alegan tanto el Sr. Welte en el procedimiento principal como la Comisión Europea en sus observaciones presentadas por escrito ante el Tribunal de Justicia, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a los movimientos de capitales. Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1 8.
23. De reiterada jurisprudencia resulta que, en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos (véanse, en particular, las sentencias Barbier, antes citada, apartado 62; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 44; Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 37, y Missionswerk Werner Heukelbach, antes citada, apartado 22).
24. En el caso de autos, la normativa nacional de que se trata en el litigio principal establece que, en el supuesto de una sucesión que incluya un bien inmueble situado en Alemania, si el causante o el causahabiente no residían en este Estado miembro en el momento del fallecimiento, la reducción de la base imponible es menor que la que se aplicaría si el causante o el causahabiente hubiera tenido su residencia en territorio alemán en ese mismo momento.
25. Es necesario señalar que tal normativa, que hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por lo tanto, provoca una disminución del valor de dicha herencia (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartados 45 y 46; Mattner, apartados 27 y 28, y Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 24, antes citadas).

26. De lo anterior se desprende que una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1. Sobre la aplicación del artículo 57 CE, apartado 1, relativo a las restricciones a la libre circulación de capitales en relación con terceros países.
27. Los Gobiernos alemán y belga así como la Comisión sostienen, sin embargo, que tal restricción, en la medida en que afecta a los movimientos de capitales con un tercer país, puede admitirse con arreglo al artículo 57 CE, apartado 1.
28. Es preciso recordar que, a tenor de dicha disposición, lo dispuesto en el artículo 56 CE se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a tales Estados o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales.
29. A este respecto, es necesario señalar que el artículo 57 CE, apartado 1 que enumera taxativamente los movimientos de capitales que pueden eludir la aplicación del artículo 56 CE, apartado 1 no menciona las sucesiones. Pues bien, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, tal disposición debe interpretarse en sentido estricto (véase, por analogía, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 57).
30. Sin embargo, tanto el Gobierno alemán como la Comisión, a los que se une el Gobierno belga, subrayan que el artículo 57 CE, apartado 1, se aplica a los movimientos de capitales que supongan «inversiones directas, incluidas las inmobiliarias». Consideran que una sucesión relativa a un bien inmobiliario constituye tal inversión, desde el momento en que el causahabiente de una sucesión semejante, como consecuencia de la transmisión de todos los derechos y obligaciones del causante a sus herederos, sustituye a éste en la propiedad de dicho bien. Por lo tanto, estiman que una sucesión de este tipo constituye una forma de adquisición inmobiliaria que se asimila a una inversión inmobiliaria.
31. Es preciso señalar, no obstante que, mientras que las sucesiones como ya se ha recordado en el apartado 20 de la presente sentencia están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», tanto las «inversiones directas» como las «inversiones inmobiliarias» están comprendidas en otras rúbricas distintas, a saber, las rúbricas I y II del citado anexo, respectivamente.
32. Si bien estos últimos conceptos no se definen en el Tratado, de la enumeración que figura en dicha rúbrica I y de las correspondientes notas explicativas, a las que el Tribunal de Justicia ya ha reconocido valor indicativo, se desprende que el concepto de inversión directa hace referencia a cualquier tipo de inversión efectuada por personas físicas o jurídicas y que sirva para crear o mantener relaciones duraderas y directas entre el proveedor de fondos y la empresa a la que se destinan dichos fondos para el ejercicio de una actividad económica (véase, en este sentido la sentencia de 24 de mayo de 2007, Holböck, C-157/05, Rec. p. I-4051, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada). 33 Ahora bien, del propio título de la rúbrica II del anexo I de la Directiva 88/361 resulta que las «inversiones inmobiliarias» mencionadas en dicha rúbrica no comprenden las inversiones directas mencionadas en la rúbrica I del citado anexo.
34. En estas circunstancias, es preciso considerar, al igual que el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, que el artículo 57 CE, apartado 1, cuando menciona las «inversiones directas, incluidas las inmobiliarias», se refiere sólo a las inversiones inmobiliarias que constituyen inversiones directas comprendidas en la rúbrica I del anexo I de la Directiva 88/361.
35. En cambio, inversiones inmobiliarias de carácter «patrimonial», como aquellas de que se trata en el asunto principal, que se refieren a la casa de los padres de la causante, efectuadas con fines privados sin relación con el ejercicio de una actividad económica, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 57 CE, apartado 1.
36. Tal conclusión, que es conforme con la interpretación estricta que es preciso reservar a dicha disposición por constituir una excepción a la libre circulación de capitales, no puede ser cuestionada en absoluto por la sentencia Scheunemann, antes citada, contrariamente a lo que sostiene la Comisión.
37. Es cierto que, en el apartado 35 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que una normativa de un Estado miembro que, para calcular el impuesto de sucesiones, deniega determinadas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un tercer país afecta principalmente, no a la libre circulación de capitales, sino a la libertad de establecimiento, puesto que tal

participación permite a su poseedor ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar sus actividades. Así pues, el Tribunal de Justicia no se apoyó en la nomenclatura establecida en el anexo I de la Directiva 88/361 para determinar la libertad fundamental aplicable a la situación de que se trata.

38. En cambio, el presente asunto se refiere a la interpretación de una excepción a la libre circulación de capitales en una situación en la que no se discute que esta libertad es aplicable. Pues bien, mientras que las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado deben interpretarse en sentido amplio, las excepciones a tal libertad han de interpretarse en sentido estricto, como ya se ha recordado en los apartados 29 y 36 de la presente sentencia.
39. En consecuencia, una restricción como la del litigio principal relativa a la libre circulación con un tercer país como la Confederación Suiza no puede eludir la aplicación del artículo 56 CE, apartado 1, sobre la base del artículo 57 CE, apartado 1.
40. En estas circunstancias, es preciso examinar en qué medida la restricción a la libre circulación de capitales así declarada puede estar justificada a la luz de las disposiciones del Tratado.

Sobre la existencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales con arreglo al artículo 58 CE, apartados 1 y 3

41. A tenor del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 56 CE se aplicará «sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».
42. Esta disposición del artículo 58 CE debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales. Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en el que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véanse la sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 40, y las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 57; Arens-Sikken, apartado 51, y Mattner, apartado 32, antes citadas).
43. En efecto, la excepción establecida en el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), está limitada a su vez por el apartado 3 del mismo artículo, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere dicho apartado 1 «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56» (véanse las sentencias Jäger, apartado 41; Eckelkamp y otros, apartado 58; Arens-Sikken, apartado 52, y Mattner, apartado 33, antes citadas).
44. Por lo tanto, procede distinguir entre los diferentes tratos permitidos en virtud del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, de reiterada jurisprudencia se desprende que, para que pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, hace una distinción por lo que respecta al importe de la reducción aplicable a la base imponible en el caso de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el causante o el causahabiente residan en dicho Estado miembro o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véanse la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 29; y las sentencias Eckelkamp y otros, apartados 58 y 59; Arens-Sikken, apartados 52 y 53, y Mattner, apartado 34, antes citadas).

Sobre la comparabilidad de las situaciones en cuestión

45. El Gobierno alemán, sostenido por el Gobierno belga, alega que una sucesión que concierne a no residentes y aquella que implica a un residente corresponden a situaciones objetivamente diferentes. En la primera situación, al estar el causahabiente sujeto al impuesto de sucesiones por obligación real en Alemania sólo tributará en este Estado miembro por los activos enumerados en el artículo 121 del BewG que presenten un vínculo con aquél y formen el «patrimonio situado en el territorio nacional».

En cambio, en el segundo caso, al estar el causahabiente sujeto al impuesto de sucesiones por obligación personal en Alemania tributará en este Estado miembro por todo el patrimonio adquirido, con independencia de su composición y del lugar en el que se encuentre, en virtud del denominado principio «del patrimonio mundial».

46. Según dichos Gobiernos, la normativa controvertida en el litigio principal es, a este respecto, conforme con la jurisprudencia resultante de la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), según la cual, es el Estado de residencia el que está obligado, en principio, a apreciar la capacidad contributiva global del residente y a concederle, en su caso, reducciones teniendo en cuenta su situación personal, ya que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales. Pues bien, del mismo modo, en el presente asunto, la base imponible del impuesto sobre sucesiones de un no residente es inferior, en principio, a la de un residente.
47. Los Gobiernos alemán y belga también manifiestan al respecto al igual que el órgano jurisdiccional remitente que, si bien el Tribunal de Justicia no acogió esta argumentación en la sentencia Mattner, antes citada, que versaba sobre la misma diferencia de trato que la controvertida en el presente asunto, dicha sentencia se refería, no al cálculo del impuesto sobre sucesiones sobre la totalidad de los bienes objeto de transmisión, sino al del derecho de donaciones sobre un único inmueble, de modo que no existía, en tal caso, ninguna diferencia objetiva de situación entre una donación correspondiente al régimen de sujeción por obligación real y una donación correspondiente al régimen de sujeción por obligación personal.
48. No obstante, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia desestimó tal argumentación, no sólo como sostienen dichos Gobiernos por lo que se refiere a la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales derivado de la donación de un bien inmueble (sentencia Mattner, antes citada, apartados 35 a 38), sino también en cuanto al cálculo del impuesto de sucesiones derivado de tal bien (véanse las sentencias Jäger, apartado 44; Eckelkamp y otros, apartados 61 a 63, y Arens-Sikken, apartados 55 a 57, antes citadas).
49. Sobre este particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que respecta al importe que se ha de pagar en concepto de impuesto de sucesiones por un bien inmueble situado en Alemania, no existe ninguna diferencia objetiva que justifique una desigualdad en el tratamiento fiscal entre la situación de personas que no residen en dicho Estado miembro y aquella en la que al menos una de ellas reside en el referido Estado, respectivamente. En efecto, el importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones correspondiente a un inmueble situado en Alemania se calcula, con arreglo a la ErbStG, en función al mismo tiempo del valor de dicho bien inmueble y del vínculo personal que exista entre el causante y el heredero. Pues bien, ninguno de estos dos criterios depende del lugar de residencia de éstos (véanse, en este sentido, las sentencias Jäger, apartado 44; Eckelkamp y otros, apartado 61, y Arens-Sikken, apartado 55).
50. Además, la normativa alemana considera, en principio, sujetos pasivos a los efectos de la percepción del impuesto de sucesiones correspondiente a los bienes inmuebles situados en Alemania tanto al beneficiario de una sucesión entre no residentes como al de una sucesión en la que intervenga al menos un residente. Únicamente por lo que se refiere a la reducción aplicada a la base imponible, dicha normativa dispone a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones correspondiente a bienes inmuebles sitos en Alemania un tratamiento diferente para las sucesiones entre no residentes y para aquellas en las que interviene un residente. En cambio, la determinación de la clase y del tipo impositivo, prevista en los artículos 15 y 19 de la ErbStG, resulta de las mismas normas.
51. Cuando, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido mortis causa y situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano por un lado, a los herederos no residentes que adquirieron dicho bien de un causante no residente y, por otro lado, a los herederos no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un causante residente y a los herederos residentes que adquirieron ese mismo bien de un causante no residente, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a estos herederos de manera diferente, dentro del marco de esa misma tributación, por lo que respecta a la aplicación de una reducción sobre la base imponible del referido bien inmueble.

Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al importe de la reducción que puede practicar el heredero, las sucesiones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas últimas no existía, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre sucesiones, disparidad alguna objetiva que pudiera justificar un tratamiento diferente

- (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 63; Arens-Sikken, apartado 57, y Mattern, apartado 38, antes citadas).
52. Ciertamente, es preciso admitir que, como alegan los Gobiernos alemán y belga, la base imponible de la sucesión de un heredero no residente, cuando está sujeto al impuesto por obligación real en Alemania, es «en principio», según los propios términos utilizados por dichos Gobiernos, inferior a la de un heredero, residente o no residente, que está sujeto por obligación personal a dicho impuesto en el referido Estado miembro.
 53. Sin embargo, esta circunstancia no puede cuestionar las declaraciones precedentes, desde el momento en que el importe de la reducción sobre la base imponible establecida en la normativa de que se trata en el litigio principal no varía en absoluto en función del importe de la base imponible de la sucesión, sino que sigue siendo la misma cualquiera que sea este último importe. En efecto, como se deduce de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, dicha reducción se concede automáticamente a todo heredero por el mero hecho de su condición de sujeto pasivo del impuesto de sucesiones en Alemania, a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar mediante la reducción del importe total de lo heredado. Pues bien, del mismo modo que esta condición de sujeto pasivo no depende en absoluto del lugar de residencia dado que la normativa de que se trata sujeta al impuesto sobre sucesiones cualquier adquisición de un bien inmueble situado en Alemania con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes, el objetivo de exención parcial del patrimonio familiar afecta por igual a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones en Alemania, ya sean residentes o no residentes, desde el momento en que dicha exención tiene por objeto reducir el importe total de lo heredado.
 54. Por lo tanto, el causahabiente cuya base imponible en Alemania se limite, como la del Sr. Welte en el asunto principal, a un bien inmueble situado en dicho Estado miembro podría invocar, por su parte, a diferencia del Sr. Welte, la reducción por importe de 500.000 euros si adquirió tal bien de una persona que residía en territorio alemán con la que mantenía un vínculo matrimonial o si, residiendo en dicho territorio, adquirió el referido bien de una persona que no residía allí.
 55. De lo anterior se desprende que, al no estar el importe de la reducción en función del importe de la base imponible, sino que se concede al heredero por su condición de sujeto pasivo, la sujeción por obligación real del heredero no residente de un causante no residente no constituye una circunstancia que convierta en objetivamente diferente, desde el punto de vista de la reducción, la situación de dicho heredero respecto de la del heredero no residente de un causante residente o de la del heredero residente de un causante residente o no residente.
 56. De lo anterior se desprende que, en el asunto principal, la situación del Sr. Welte es comparable a la de cualquier heredero que adquiere, por vía sucesoria, un bien inmueble situado en Alemania de una persona fallecida que residía en este Estado miembro y con la que mantenía un vínculo matrimonial, y comparable a la de un heredero residente en Alemania que lleve a cabo dicha adquisición de un cónyuge fallecido que no residía en dicho Estado miembro.
 57. Por consiguiente, es preciso examinar si una normativa como la controvertida en el litigio principal puede estar objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general, como sostiene el Gobierno alemán con carácter subsidiario. Sobre la existencia de una razón imperiosa de interés general
 58. En primer lugar, el Gobierno alemán sostiene que la normativa nacional de que se trata en el litigio principal responde al principio de coherencia fiscal. En su opinión, en el régimen de sujeción al impuesto por obligación real, la ventaja de la base imponible reducida viene compensada por el inconveniente que resulta de una menor reducción, mientras que en el régimen de sujeción por obligación personal, la ventaja de una mayor reducción quedaría compensada por el inconveniente que resulta de una base imponible más elevada.
 59. Sobre este particular, procede recordar que es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (véanse las sentencias Manninen, antes citada, apartado 42, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, apartados 77 y 78).
 60. Pues bien, en el caso de autos, basta con señalar que la ventaja fiscal resultante, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de una sucesión, de la aplicación a la base imponible

de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta sucesión interviene al menos un residente de dicho Estado, no está compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre sucesiones (véase, por analogía, la sentencia *Mattner*, antes citada, apartado 54).

61. De lo anterior se desprende que no cabe justificar la normativa controvertida en el litigio principal por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán.
62. En segundo lugar, el Gobierno alemán alega que las normas nacionales controvertidas en el litigio principal tienen por objeto garantizar la eficacia de los controles fiscales. En efecto, la Directiva 77/799/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), establece un marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros que no existe entre éstas y las autoridades competentes de un tercer Estado cuando éste no ha adoptado ningún compromiso de asistencia mutua. Pues bien, en su opinión, la Administración tributaria alemana no puede tener conocimiento cierto de la sucesión de un difunto que residía en Suiza. En particular, las obligaciones del Registro Civil de declarar las defunciones, de los tribunales y notarios de declarar las disposiciones adoptadas en caso de muerte o de expedir certificados de defunción, así como de determinados depositarios o gestores de fondos de hacer una declaración sólo afectarían a los organismos alemanes. En estas circunstancias, considera que la Administración tributaria nacional sólo puede recoger las indicaciones dadas por el heredero sin poder comprobarlas.
63. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer país, es, en principio, legítimo que dicho Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, especialmente debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese tercer país de facilitar información, resulta imposible obtener de éste los datos pertinentes (véanse las sentencias *A*, antes citada, apartado 63; de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 44, y de 19 de julio de 2012, *A*, C-48/11, apartado 36).
64. No obstante, como ha señalado el Abogado General en los puntos 76 y 77 de sus conclusiones, la información a la que alude el Gobierno alemán, que se refiere principalmente a los certificados de defunción y a los documentos emitidos por el Registro Civil del Estado en el que se abrió la sucesión, puede ser comunicada por los herederos o, en su caso, por las Autoridades tributarias de dicho Estado en el marco de la aplicación de un convenio bilateral para evitar la doble imposición y no suele requerir una apreciación compleja.
65. En cualquier caso, en virtud de la normativa nacional, a un heredero residente en Alemania se le aplicará el porcentaje más elevado de reducción sobre la base imponible cuando adquiera mortis causa un bien inmueble situado en dicho Estado miembro de una persona que residía, en el momento de su fallecimiento, en un tercer país.
66. Ahora bien, tal sucesión también requiere, al igual que la sucesión de que se trata en el asunto principal, que las autoridades alemanas competentes comprueben los datos referentes al causante residente en un tercer país.
67. En estas circunstancias, el Gobierno alemán no puede sostener que la normativa nacional controvertida en el litigio principal es necesaria para preservar la eficacia de los controles fiscales en la medida en que priva al heredero de una sucesión entre residentes de un tercer país, como la Confederación Suiza, de la reducción calculada al tipo más elevado sobre la base imponible.
68. Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto como sucede en el litigio principal de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.

Costas

69. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efec-

tuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso. En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara: Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto como sucede en el litigio principal de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

DACIÓN EN PAGO DE UN INMUEBLE. (CONSULTA DGT V2494-12 DE 19/12/2012)

La operación planteada constituye una transmisión realizada por un sujeto pasivo del IVA por lo que, en principio, estará no sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.5, tributando por la cuota variable del documento notarial que establece el artículo 31.2, en caso de que la referida operación se instrumente en escritura pública. En tal supuesto la base imponible será el valor declarado del terreno, sin perjuicio de que la Administración pueda fijar el valor real del mismo mediante los procedimientos de comprobación establecidos en la Ley General Tributaria.

Si la operación planteada constituye una transmisión realizada por un sujeto pasivo del IVA, sujeta pero exenta de dicho impuesto, tributará por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo del referido artículo 7.5, excluyendo la aplicación de la cuota variable del documento notarial. La base imponible en tal caso será el valor real del bien transmitido, es decir, el valor declarado por las partes en el momento de realizar la dación en pago, salvo que la Administración determine uno mayor por cualquiera de los medios establecidos en la Ley General Tributaria.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES SOBRE LA NUDA PROPIEDAD. (CONSULTA DGT V2379-12 DE 11/12/2012)

En el supuesto ahora planteado se trata de la disolución de una comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, no sobre la plena propiedad, cuestión a la que ya se ha referido esta Dirección General en diversas resoluciones (V1186 de 20 de junio de 2005, V0419 de 8 de marzo de 2006 y V1931 de 14 de septiembre de 2007) en las que se sigue la doctrina mantenida por la Dirección General de los Registros y del Notariado en Resolución de fecha 4 de abril de 2005 (BOE de 20 de mayo) en la que establece lo siguiente:

“Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.

Admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, es consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda propiedad de la totalidad a uno de ellos: si el titular del pleno dominio puede vender, donar o incluso hipotecar (cfr. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 27 de mayo de 1968) bien el usufructo, bien la nuda propiedad, todos ellos actos de carácter dispositivo, puede igualmente extinguir el condominio que afecta a la nuda propiedad del bien (o al usufructo), máxime cuando este Centro Directivo ha señalado (cfr. Resolución de 2 de enero de 2004) que la extinción de una comunidad que recae sobre un bien indivisible, adjudicándolo a un condueño e indemnizando a los demás no tiene eficacia dispositiva sino particional.

Además, dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad puede realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra que: a) el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no perjudique el derecho de éste (cfr. Artículo 405 del Código civil); y b) que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros al usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño (cfr. Sentencia de 5 de junio de 1929).

Por tanto, la solución debe ser favorable a la inscripción de la escritura de disolución de la comunidad en nuda propiedad, por las razones expuestas, reforzadas por el hecho de que el principio de autonomía de la voluntad debe prevalecer siempre, a salvo las limitaciones que el artículo 1255 del Código Civil determina, y en este supuesto se presta el consentimiento por todos los interesados en el bien (incluso el consentimiento, innecesario como hemos visto, del usufructuario) a un negocio jurídico válido tanto desde el punto de vista material como formal.”

Vista la normativa expuesta y partiendo de la base que la comunidad de bienes no ha realizado actividades empresariales, pues nada dice al respecto en el planteamiento de la consulta, en la disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad de unos inmuebles procedería el devengo del gravamen de actos jurídicos documentados al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del texto refundido.

PERMUTA DE SUELO A CAMBIO DE RECIBIR OBRA FUTURA.

(CONSULTA DGT V2318-12; 05/12/2012)

En las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura tienen lugar tres operaciones:

- ❖ La entrega del terreno, que se encontrará sujeta al IVA cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos generales de sujeción establecidos por el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992. La referida entrega, de estar sujeta al IVA, estará normalmente no exenta del mismo, al tratarse de suelo edificable o suelo urbanizado por el transmitente y, por tanto, estar excluido de la exención regulada en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.
- ❖ La entrega de la edificación terminada en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción. Al contrario de lo que sucede con la entrega del suelo, que puede estar o no sujeta al IVA en función de la condición de su propietario, la entrega de la edificación terminada constituirá, en la práctica totalidad de los casos, una operación sujeta y no exenta del IVA.
- ❖ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, la entrega del terreno referida. Sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del IVA.

TRANSMISIÓN DE UN CONJUNTO DE BIENES INMUEBLES Y NO DE UNA ACTIVIDAD

ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO. (CONSULTA DGT V2493-12; 19/12/2012)

En el caso de que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios (artículo 7, número 1º, de la Ley 37/1992), la aportación de los bienes a la sociedad constituirá una transmisión no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pero si, como parece deducirse de la información suministrada en el escrito de consulta, los consultantes no van a transmitir una actividad económica de arrendamiento, sino directamente un conjunto de bienes inmuebles de su propiedad que constituyen segundas y posteriores transmisiones, dicha entrega podría estar sujeta a IVA pero exenta en aplicación de lo dispuesto en el número 20º del apartado uno del artículo 22 de la mencionada Ley 37/1992.

ESCRITURA DE SUBSANACIÓN DE UNA COMPRAVENTA SUSTITUYENDO UNA FINCA POR OTRA. (CONSULTA DGT V2495-12; 19/12/2012)

En el supuesto planteado no puede admitirse la existencia de un error en la cosa objeto del contrato, que podría originar la nulidad relativa o anulabilidad del acto, pues la escritura de subsanación planteada se limita a declarar la existencia del mismo pero sin que resulte probado tal extremo, máxime cuando además su existencia resulta de difícil admisión dado que a los cinco meses de realizarse la compraventa de la vivienda erróneamente seleccionada se llevó a cabo una subrogación del acreedor en la hipoteca garantizada con dicho inmueble, sin que se advirtiese entonces tal extremo.

Por otro lado, la compraventa realizada en 2008 se considera válida y eficaz y el impuesto satisfecho por ella procedente, entendiéndose que la operación ahora realizada no tiene por finalidad subsanar vicio alguno de la primera transmisión, sino la de realizar una nueva, que también debe ser objeto de la correspondiente tributación.

En consecuencia, la escritura de subsanación deberá tributar por el concepto de permuta de bienes inmuebles, conforme al artículo 23 del Reglamento del impuesto, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD al no tener el consultante la consideración de empresario o profesional y, en cuanto a la vivienda adquirida por él, porque, aún tratándose de una transmisión realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, constituye una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido pero exenta del mismo, por tratarse de la segunda transmisión de una edificación después de terminada su construcción o rehabilitación.

TRANSMISIÓN DE LAS CUOTAS DE PARTICIPACIÓN EN UNAS PARCELAS INDUSTRIALES A CAMBIO DE OTRA PARTICIPACIÓN EN PRO INDIVISO DE UN SOLAR. (CONSULTA DGT V2525-12; 20/12/2012)

Si los comuneros, individualmente considerados, no tienen la condición de empresario o profesional, tal como se determina en el artículo 5 de la Ley del Impuesto, la transmisión de las cuotas no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponder, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Por el contrario, cuando los comuneros tengan la condición de empresario o profesional, la transmisión de las cuotas de participación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo previsto en el artículo 8 de la Ley 37/1992.

En definitiva, nos encontramos ante una permuta en la que cada permutante tributará por los inmuebles adquiridos:

- ❖ En el caso de que las transmisiones de inmuebles no quedaran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o estando sujetas resultaran exentas, la transmisión de los inmuebles resultará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados pero no al concepto de actos jurídicos documentados dada su incompatibilidad.
- ❖ Por el contrario, si quedaran sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estarían sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas pero sí al concepto de Actos Jurídicos Documentados por la escritura que recoja la operación.

DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE UNA SOCIEDAD COOPERATIVA CON ADJUDICACIÓN A LOS SOCIOS DE LOS INMUEBLES QUE CONSTITUYEN SU ACTIVO. (CONSULTA DGT V2560-12; 26/12/2012)

Es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos.

La base imponible para cada socio será el valor real de los bienes y derechos adjudicados, que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y el tipo de gravamen será el 1 por 100.

No obstante, en caso de producirse un exceso de adjudicación, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación

que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, con arreglo al artículo 7.2.B), pues a pesar de la incompatibilidad entre las modalidades del impuesto en relación a la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos por un valor superior al que corresponda a su participación.

Por otro lado, la adjudicación de los bienes de la cooperativa a sus socios cooperativistas constituye una operación sujeta al IVA dentro del hecho imponible entrega de bienes.

Una vez determinada su sujeción al Impuesto corresponde valorar la posible exención del mismo.

En este sentido, el número 22º del artículo 20.º de la Ley del Impuesto establece la exención de:

“las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Del escrito presentado, parece desprenderse que la consultante tiene la consideración de promotor y, por tanto, las adjudicaciones del local y las plazas de garaje estarán, en todo caso, sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TITULARES EN PRO INDIVISO DE UN TERRENO QUE VAN A PROMOVER EN EL MISMO LA CONSTRUCCIÓN DE UN EDIFICIO DE DOS VIVIENDAS PARA DESTINARLAS POSTERIORMENTE A SU VIVIENDA HABITUAL. (CONSULTA DGT V0031-13; 03/01/2013)

La adquisición en pro indiviso del solar por varios sujetos determina la constitución de una comunidad de bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 392 del Código Civil.

En la medida en que esta comunidad de bienes, en tanto que sujeto diferenciado de sus propios miembros, lleve a cabo la promoción inmobiliaria en dicho terreno, asumiendo por sí misma el riesgo y ventura derivados de la citada actividad, dicha comunidad adquirirá la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La adjudicación de los inmuebles por la comunidad de bienes a los comuneros en proporción a su cuota de participación, una vez finalizada su construcción, tiene la consideración de entrega de bienes, operación que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la comunidad repercutir sobre los comuneros la cuota correspondiente.

DISOLUCIÓN PARCIAL DE COMUNIDAD. (CONSULTA DGT V0218-13; 28/01/2013)

Los consultantes son propietarios con carácter ganancial, por mitad y pro indiviso de diversas fincas urbanas y rústicas. Se va a proceder a la disolución de la comunidad de bienes entre ambos matrimonios, de forma que a un matrimonio le va a corresponder dos inmuebles y al otro matrimonio cuatro inmuebles, aunque a efectos del valor de los mismos cada lote representa el 50 por 100 del patrimonio de la comunidad de bienes.

El artículo 2.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre determina que “El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia”.

De acuerdo con el artículo 2.1 transcrito, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar; de la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone una disolución de la comunidad de bienes- que claramente se mantiene en todos los inmuebles que van a continuar en común- produciéndose, en todo caso, lo a veces se denomina una “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos

del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La operación que van a realizar consiste en una redistribución de las participaciones de los cuatro comuneros que antes ostentaban el 25 por 100 de la participación sobre todos los inmuebles y ahora van a pasar a tener un 50 por 100 sobre alguno de ellos. Al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no se puede entender que existe una disolución de condominio y los inmuebles quedan en poder de la comunidad de gananciales, sino que quedan en poder de las dos personas que componen el matrimonio. Precisamente el hecho de que los dos consultantes sigan participando en la propiedad de los inmuebles con sus mujeres es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre los inmuebles. La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de cuatro a dos.

Dada la escueta descripción de los hechos, partimos de la premisa que la comunidad de bienes no ha realizado actividades empresariales. En consecuencia, la operación que se va a realizar es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la propiedad de los inmuebles que efectúan dos de los copropietarios (uno de los consultantes y su mujer) a favor de los otros dos (el otro consultante y su mujer), que también son copropietarios, y viceversa, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre los inmuebles por el concepto de transmisión onerosa de bienes.

NOVEDADES NORMATIVAS

LEY 16/2003, DE 29 DE OCTUBRE, POR LA QUE SE ESTABLECEN DETERMINADAS MEDIDAS EN MATERIA DE FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL Y SE ADOPTAN OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y FINANCIERAS.

Artículo 7. *Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.*

Primero. Se modifican los apartados 3 y 4 del artículo 108 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y se añaden a dicho artículo dos nuevos apartados, 5 y 6, quedando redactados de la siguiente forma:

- «3. La cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los apartados siguientes.
4. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.
5. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.
6. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los apartados anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal.»

Disposición final segunda. *Modificación de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.*

Con efectos a partir de 1 de enero de 2013, se añade una disposición adicional vigésima primera en la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional vigésima primera. Régimen fiscal de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria.

1. A efectos de lo previsto en el artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria tendrá la consideración de entidad de crédito.

La misma consideración tendrá la Sociedad, a efectos de los intereses y comisiones de préstamos que constituyan ingreso y que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

2. Estarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles a la Sociedad de

Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión o como consecuencia de la misma o a los Fondos de Activos Bancarios, mientras se mantenga la exposición a dichas entidades por parte del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria.

Asimismo, se aplicarán los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, a las novaciones modificativas de los préstamos pactados de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, cuando la condición de acreedor recaiga en la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, en las entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada, o en los Fondos de Activos Bancarios, y se cumplan los restantes requisitos y condiciones establecidos en la citada Ley.

3. Las aportaciones o transmisiones de inmuebles que realice la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, no se tendrán en cuenta para el cálculo de la cuota de los epígrafes 833.1 y 833.2 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.»