

▶▶ EL IVA Y LA GESTIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR LOS REGISTRADORES

- Consulta de la Dirección General de Tributos de 24 de mayo de 2010 2

▶▶ TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- Donación de inmueble en Alemania por no residentes 4
- Fusiones de empresas 12

▶▶ RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

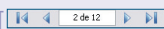

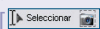
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Condición resolutoria en una liquidación de sociedad de gananciales.....	18	Ampliación de un préstamo hipotecario y distribución de la responsabilidad hipotecaria.....	20
Atribución a uno de los cónyuges con carácter privativo de un bien ganancial.....	18	Comprobación de valor en una segregación.....	21
Comprobación de valores.....	19	Compatibilidad entre el IVA y el IAJD en las escrituras de transmisión empresarial de inmuebles.....	21
Devolución de ingresos indebidos tras la sentencia de allanamiento en una transmisión inmobiliaria.....	19	Escritura de subsanación de igualación de rango de hipotecas.....	22
Escisión parcial.....	19	Renuncia a la exención del IVA en la transmisión de terrenos rústicos.....	22
Base imponible en una declaración de obra nueva.....	20		

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Ius transmissiones.....	22	Negocio jurídico con efectos lucrativos y onerosos. Incidencia en el IRPF.....	25
Titularidad de las cuentas bancarias.....	23		
Impuesto sobre el Patrimonio: aplicación de la exención del art. 4.8.dos en el supuesto de tenencia de participaciones en una SIMCAV.....	23		

BREVE GUÍA DE USO

Para navegar a través de este documento puede pulsar sobre los títulos del sumario y dirigirse así a los artículos publicados. También puede usar los controles de Acrobat []. Mediante la lupa [] puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección [].

EL IVA Y LA GESTIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR LOS REGISTRADORES

CONSULTA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE 24 DE MAYO DE 2010

La consulta cuya resolución incorporamos ofrece especial interés por cuanto establece la sujeción al IVA del conjunto de actividades de gestión tributaria desarrolladas por los Registradores en favor de Comunidades Autónomas y Entes Locales.

Cabe citar como supuestos principales a los que resulta de aplicación la doctrina las siguientes prestaciones de servicios tributarias efectuadas por los Registradores:

- gestión de tributos cedidos por las Oficinas Liquidadoras.
- gestión de tributos cedidos y municipales por las Oficinas Comarcales.
- gestión de tributos por las Oficinas desconcentradas.
- colaboración en la gestión tributaria local por los Registradores de la Propiedad.

TEXTO DE LA CONSULTA

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS

Los registradores de la propiedad prestan servicios a las Comunidades Autónomas de apoyo a la gestión tributaria, consistentes, básicamente, en la recepción de documentación e informatización. Asimismo, también prestan servicios a Entes Locales, a través de convenios de colaboración, para asistir en la gestión, liquidación y recaudación de un determinado impuesto local.

CUESTIÓN PLANTEADA

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios descritos anteriormente.

CONTESTACIÓN

1. El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...)

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.”

La letra c) del apartado dos del artículo 4 se introdujo en la Ley 37/1992 para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de noviembre de 2009, asunto 154/08. En esta sentencia, el Tribunal establecía lo siguiente:

“89. (...) una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación(...)

90. Habida cuenta de la extensión del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que los registradores-liquidadores, en cuanto que prestan a las Comunidades Autónomas, de forma permanente y a cambio de una remuneración, servicios relativos a la gestión, liquidación y recaudación de determinados impuestos, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.

91. *Dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que las actividades de los registradores-liquidadores consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público”.*

2. Los servicios prestados por registradores de la propiedad a que se refiere la consulta, tanto los de apoyo a la gestión tributaria de las Comunidades Autónomas, como los de asistencia en la gestión, liquidación y recaudación de un determinado impuesto local, forman parte de la realización de una actividad económica en el sentido descrito en la sentencia anterior del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En consecuencia, los mencionados servicios deben entenderse incluidos en la letra c) del apartado dos del artículo 4 de la Ley 37/1992, es decir, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Lo que comunico a Vd. Con efectos vinculantes conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

DONACIÓN DE INMUEBLE EN ALEMANIA POR NO RESIDENTES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 22 DE ABRIL DE 2010

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 39 CE, 43 CE, 56 CE y 58 CE relativos, respectivamente, a la libre circulación de los trabajadores, a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales.
2. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Mattner y el Finanzamt Velbert (en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con la liquidación del impuesto derivado de la donación de un terreno edificado situado en Alemania.

Marco jurídico

DERECHO DE LA UNIÓN

3. A tenor del artículo 1.º 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 Amsterdam] (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 enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en su rúbrica XI, los movimientos de capitales de carácter personal, que comprenden, en particular, las donaciones y dotaciones.

NORMATIVA NACIONAL

5. La Ley 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 en último lugar por la Ley de 10 de octubre de 2007 (BGBl. 2007I, p. 2332), que es la aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ErbStG»), dispone lo siguiente:
 - «Artículo 1.º: *Operaciones sujetas a imposición*
 1. Estarán sujetas al impuesto sobre sucesiones (o donaciones):
 - 1) Las transmisiones mortis causa.
 - 2) Las donaciones íter vivos.
 - 3) [...]
 2. Salvo disposición en contrario, las disposiciones de la presente Ley relativas a la transmisión de bienes mortis causa serán aplicables asimismo a las donaciones [...]
 - Artículo 2.º: *Obligación tributaria personal*
 1. La obligación tributaria alcanzará:
 - 1) En los casos contemplados en el artículo 1.º, 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 14: *Toma en consideración de transmisiones anteriores.*

En caso de transmisión de varios elementos patrimoniales por la misma persona en el espacio de diez años, se sumarán añadiendo al último bien transmitido el valor que

tenían los bienes transmitidos con anterioridad. Del impuesto sobre transmisiones patrimoniales sobre el importe total se deducirán los impuestos a cuyo pago resulte obligado, en virtud de la situación personal del beneficiario y sobre la base de las disposiciones aplicables en la fecha de la última transmisión de bienes, sobre los bienes transmitidos con anterioridad. En lugar de los impuestos mencionados en la segunda frase, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales se deducirá, siempre que sea más elevado, el impuesto a cuyo pago resulte efectivamente obligado sobre los bienes transmitidos con anterioridad y totalizado. [...]

• 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. [...]
 2. Los hijos y los hijos del cónyuge [...]
- [...]

• Artículo 16: *Reducciones.*

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

- 1) [...]
- 2) a los hijos comprendidos en la clase I, punto 2, por importe de 205.000 euros.

2. El importe de la reducción establecida en el apartado 1 será sustituido por el importe de 1.100 euros en los supuestos contemplados en el artículo 2.º, apartado 1, número 3.

[...]

• Artículo 19: *Tipos impositivos.*

1. Los tipos aplicables al impuesto serán los siguientes:

Valor del bien transmitido sujeto a imposición

Porcentaje de la clase impositiva

I [...] [...]

Hasta 52.000 euros 7 [...] [...]

Hasta 256.000 euros 11 [...] [...]

[...].»

6. El artículo 121 de la BewG, en su versión publicada el 1 de febrero de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 230), modificado por última vez por la Ley de 13 de diciembre de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2378), titulado «Bienes nacionales», dispone:

«Serán bienes nacionales:

[...]

2. Los inmuebles situados en Alemania.

4

[...].»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7. Mediante escritura pública de 23 de mayo de 2007, la Sra. Mattner, nacional alemana que reside en los Países Bajos desde hace más de 35 años, adquirió mediante donación realizada por su madre, asimismo

- nacional alemana y residente en los Países Bajos desde hace más de 50 años, un terreno edificado, situado en Dusseldorf (Alemania), valorado en 255.000 euros.
8. Mediante liquidación de fecha 24 de enero de 2008, el Finanzamt reclamó a la Sra. Mattner, por la donación de la que fue beneficiaria, 27.929 euros en concepto de impuesto sobre donaciones. Este importe se obtuvo deduciendo del valor del terreno la cantidad de 1.100 euros y aplicando a la base imponible resultante un tipo del 11%.
 9. Mediante resolución de 23 de mayo de 2008, el Finanzamt desestimó la reclamación presentada por la Sra. Mattner contra la citada liquidación.
 10. La Sra. Mattner interpuso ante el Finanzgericht Düsseldorf un recurso a fin de obtener la reducción de 205.000 euros prevista para las donaciones a los hijos cuando el donante o el donatario tienen su residencia en el territorio nacional en la fecha en que se realiza la donación.
 11. El órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG restringe la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, en la medida en que el importe de la reducción fiscal de que se trata depende del lugar de residencia del donante o del donatario. De este modo, en el asunto de que conoce este órgano jurisdiccional, si la Sra. Mattner o su madre hubieran tenido su residencia en Alemania, la primera habría podido aplicar la reducción de 205.000 euros establecida en dicho artículo 16, apartado 1, número 2, lo que hubiera tenido como consecuencia que la base imponible habría quedado limitada únicamente a 50.000 euros y que el impuesto sobre sucesiones reclamado habría ascendido a 3.500 euros en lugar de a 27.929 euros, habida cuenta del tipo del 7% aplicable conforme al artículo 19, apartado 1, de la ErbStG.
 12. El citado órgano jurisdiccional no está convencido de que la referida restricción a la libre circulación de capitales esté justificada, en la medida en que, en su opinión, la situación de una persona sujeta al impuesto en Alemania por obligación personal, a la que se cedió gratuitamente un terreno situado en territorio alemán, y la de una persona sujeta al impuesto en el mismo Estado miembro por obligación real, beneficiaria de una misma cesión a título gratuito, son objetivamente comparables.
 13. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que es cierto que, mediante sentencia de 21 de septiembre de 2005, el Bundesfinanzhof declaró que, en principio, existen diferencias tan importantes entre los contribuyentes sujetos por obligación personal al impuesto sobre sucesiones y los que lo están por obligación real que el legislador nacional no está obligado a tratar ambas categorías de sujetos de manera idéntica por lo que se refiere a la concesión de las reducciones a las que pueden acogerse los primeros. En efecto, mientras que los primeros están sujetos al impuesto de sucesiones por la totalidad del patrimonio transmitido, la obligación tributaria de los segundos sólo alcanza a los «bienes nacionales» tal y como se definen en el artículo 121 de la BewG. Por lo tanto, la base imponible a la que debe aplicarse la reducción es, en principio, muy distinta según se esté sujeto al impuesto por obligación personal o real.
 14. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente duda de que dichas consideraciones puedan aplicarse al impuesto sobre donaciones, toda vez que, en tal caso, únicamente están sujetos al impuesto los bienes dados con carácter de liberalidad y, por lo tanto, la base imponible no resulta diferente en función de que los sujetos pasivos lo sean por obligación personal o real. Dicho órgano jurisdiccional considera que el trato diferenciado de los contribuyentes según estén sujetos por obligación personal o real tampoco parece poder justificarse por una razón imperiosa de interés general.
 15. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 16, apartado 2, de la ErbStG es compatible con los artículos 39 CE y 43 CE, toda vez que las consecuencias de la legislación tributaria en materia de donaciones forman parte de las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede tener en cuenta para decidir hacer uso de la libertad que le reconoce el Tratado CE.
 16. En estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 39 CE y 43 CE, así como el artículo 56 CE en relación con el artículo 58 CE, en el sentido de que se oponen a la normativa nacional de un Estado miembro relativa al impuesto de donaciones que, en el caso de adquisición mediante donación realizada por un no residente de una finca situada en territorio nacional, establece una reducción de la base imponible de sólo 1.100 euros para el adquirente no residente, mientras que en caso de donación de la misma finca dicha reducción asciende a 205.000 euros cuando el donante o el donatario, en el momento de la donación, tengan su domicilio en el Estado miembro de que se trata?»

Sobre la cuestión prejudicial

17. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 39 CE, 43 CE, 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, 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 es 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.
18. Según reiterada jurisprudencia, el artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe de manera general las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros (sentencias de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 37; Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 28, y de 12 de febrero de 2009, Block, C-67/08, Rec. p. I-883, apartado 18).
19. Al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» a efectos del artículo 56 CE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido con anterioridad un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo de la Directiva 88/361, aunque ésta fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (que devinieron artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CE, artículos derogados por el Tratado de Amsterdam), entendiéndose que, conforme a la introducción de dicho anexo, la lista que incluye no tiene carácter exhaustivo (véanse, en particular, la sentencia de 23 de febrero de 2006, Van Hilten-van der Heijden, C- 513/03, Rec. p. I-1957, apartado 39, así como las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 38; Arens-Sikken, apartado 29, y Block, apartado 19, antes citadas). Pues bien, las donaciones y las dotaciones se recogen bajo la rúbrica XI, «Movimientos de capitales de carácter personal», que figura en el anexo I de la Directiva 88/361 (sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 24).
20. Por consiguiente, a semejanza del impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante y que están comprendidas también en esa misma rúbrica del citado anexo I (véanse, en particular, las sentencias de 17 de enero de 2008, Jäger, C-256/06, Rec. p. I-123, apartado 25; Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 39; Arens-Sikken, antes citada, apartado 30; Block, antes citada, apartado 20, y de 15 de octubre de 2009, Busley y Cibrián Fernández, C-35/08, Rec. p. I-0000, apartado 18), el trato fiscal dispensado a las donaciones, ya sean éstas cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Persche, antes citada, apartado 27).
21. Una situación en la que una persona residente en los Países Bajos realiza en favor de otra persona también residente en ese mismo Estado miembro una donación de un terreno situado en Alemania no puede ser considerada como una situación puramente interna.
22. En consecuencia, la donación de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida dentro del ámbito de los movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1.
23. En estas circunstancias, al no contener la resolución de remisión elemento alguno que pueda vincular el litigio principal a la libre circulación de los trabajadores o a la libertad de establecimiento, no resulta necesario examinar la aplicabilidad de los artículos 39 CE y 43 CE (véase, en este sentido, la sentencia Busley y Cibrián Fernández, antes citada, apartado 19).
24. Por consiguiente, procede examinar, en primer lugar, si, como alegan tanto la Sra. Mattner en el procedimiento principal como la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a los movimientos de capitales.
25. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las sucesiones se desprende que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición mediante donación pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, sino que pueden asimismo provocar la disminución del valor de la donación realizada por un residente en un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran tales bienes (véanse, en este sentido, las sentencias Jäger, apartado 30; Eckelkamp y otros, apartado 43, y Arens-Sikken, apartado 36, antes citadas).
26. En lo que atañe a las donaciones, de esta misma jurisprudencia resulta que 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 donación realizada por un residente de un Estado miembro distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que sujeta a tributación la donación de éstos (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas van Hilten-van der Heijden, apartado 44; Jäger, apartado 31; Eckelkamp y otros, apartado 44; Arens-Sikken, apartado 37, y Block, apartado 24).
27. En el caso de autos, disposiciones nacionales como las controvertidas en el litigio principal, en la medida en que establecen que una donación que comprenda un bien inmueble situado en el territorio de la República Federal de Alemania disfruta de una reducción de la base imponible menos elevada, si el donante y el donatario residen en otro Estado miembro, que aquella que se aplicaría si uno de ellos tuviera su residencia en territorio alemán, con lo que la primera categoría de donaciones está sujeta a un impuesto sobre donaciones más elevado que el que grava la segunda categoría de donaciones, producen el efecto de restringir los movimientos de capitales, disminuyendo el valor de la donación que incluya tal bien (véase, por analogía, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 45).
 28. Toda vez que dichas disposiciones hacen depender del lugar de residencia del donante y del donatario, en la fecha en que se realizó la donación, la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, la mayor carga fiscal que grava la donación entre no residentes constituye una restricción a la libre circulación de capitales (véase, por analogía, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 46).
 29. En segundo lugar, es preciso examinar si la restricción a la libre circulación de capitales así declarada puede justificarse con arreglo a las disposiciones del Tratado.
 30. El Finanzamt y el Gobierno alemán alegan, en esencia, que una donación efectuada entre un donante y un donatario no residentes y una en la que intervenga un residente, sea donante o donatario, corresponden a situaciones objetivamente diferentes. Mientras que, en la primera situación, el donatario estaría sujeto en Alemania por obligación real, tributando únicamente por los bienes situados en dicho Estado miembro, en la segunda situación estaría sujeto en éste por obligación personal, tributando por todos sus bienes, con independencia del lugar en que se sitúen. De conformidad con la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), tal trato diferente no constituye una discriminación a efectos de los artículos 56 CE y 58 CE, toda vez que, en principio, corresponde al Estado miembro en cuyo territorio nace la sujeción tributaria por obligación personal apreciar todas las características personales del sujeto pasivo.
 31. A este respecto, es preciso recordar que, a tenor del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), 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».
 32. 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 que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véanse las sentencias Jäger, apartado 40; Eckelkamp y otros, apartado 57, y Arens-Sikken, apartado 51, antes citadas).
 33. 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».
 34. Por consiguiente, procede distinguir entre los tratos desiguales 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 la 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 donaciones, 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 donante o el donatario 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 entre esas dos clases de donaciones no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véanse las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02,

Rec. p. I-7477, apartado 29; Eckelkamp y otros, antes citada, apartados 58 y 59, y Arens-Sikken, antes citada, apartados 52 y 53).

35. Sobre este particular, es preciso señalar que, contrariamente a lo que sostienen el Finanzamt y el Gobierno alemán, esta diferencia de trato no puede justificarse por el motivo de que se refiere a situaciones objetivamente diferentes.
36. En efecto, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que el importe del impuesto sobre donaciones 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 familiar que exista eventualmente entre el donante y el donatario. Pues bien, ninguno de estos dos criterios depende del lugar de residencia del donante o del donatario. Por consiguiente, por lo que respecta al importe que se ha de pagar en concepto de impuesto de donación por un bien inmueble situado en Alemania que es objeto de donación, no puede existir ninguna diferencia objetiva que justifique una desigualdad de trato fiscal entre, respectivamente, la situación de unas personas, ninguna de las cuales reside en dicho Estado miembro, y aquella en que al menos una de ellas reside en el referido Estado. Por lo tanto, la situación de la Sra. Mattner es comparable a la de cualquier donatario que adquiere mediante donación un bien inmueble sito en Alemania de una persona residente en el territorio alemán a la que le une un vínculo familiar, y a la de un donatario residente en dicho territorio que efectúe esta adquisición de una persona que no resida allí (véanse, en este sentido, las sentencias Jäger, apartado 44; Eckelkamp y otros, apartado 61, y Arens-Sikken, apartado 55, antes citadas).
37. La normativa alemana considera, en principio, sujetos pasivos a los efectos de la percepción del impuesto de donaciones correspondiente a los bienes inmuebles situados en Alemania tanto al beneficiario de una donación entre no residentes como al de una donación en que intervenga al menos un residente. Únicamente por lo que se refiere a la reducción aplicada a la base imponible realiza dicha normativa, a efectos del cálculo del impuesto sobre donaciones correspondiente a bienes inmuebles sitos en Alemania, una diferencia de trato entre las donaciones efectuadas entre no residentes y 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, se lleva a cabo según las mismas normas para ambas clases de donaciones (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 62, y Arens-Sikken, apartado 56).
38. Cuando, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido mediante donación y situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano por un lado, a los donatarios no residentes que adquirieron dicho bien de un donante no residente y, por otro lado, a los donatarios no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un donante residente y a los donatarios residentes que adquirieron ese mismo bien de un donante no residente, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a esos donatarios 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 donatario, las donaciones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas últimas no existen, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre donaciones, disparidad alguna objetiva que pueda justificar una diferencia de trato (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 63, y Arens-Sikken, apartado 57, antes citadas).
39. Por último, es preciso examinar si la restricción a los movimientos de capitales resultante de una normativa como la controvertida en el litigio principal puede resultar objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general.
40. En primer lugar, el Finanzamt sostiene que, si la ErbStG estableciese, en un asunto como el del litigio principal, la aplicación de una reducción idéntica para las donaciones entre no residentes y para aquellas en las que interviene un residente, la Sra. Mattner podría disfrutar de una acumulación de reducciones, aprovechándose de las mismas ventajas fiscales en el Estado miembro de residencia en donde está sujeta por obligación personal.
41. A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en el marco de su jurisprudencia relativa a la libre circulación de capitales y al impuesto sobre sucesiones, que un nacional de un Estado miembro no puede ser privado de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado por sacar provecho de las ventajas fiscales ofrecidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside (sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 71, y Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 66).

42. En cualquier caso, el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de la donación no puede, para justificar una restricción a la libre circulación de capitales resultante de su propia normativa, ampararse en la posibilidad, independiente de su voluntad, de que el donatario disfrute de una reducción similar concedida por otro Estado miembro, como aquel en el que el donante y el donatario residían en la fecha de la donación, que podría compensar, total o parcialmente, el perjuicio sufrido por este último como consecuencia de la reducción al tipo reducido aplicada a la hora de calcular el impuesto sobre donaciones que se ha de pagar en el primer Estado miembro (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 68, y Arens-Sikken, apartado 65, antes citadas).
43. En efecto, un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja concedida de forma unilateral por otro Estado miembro, en el caso de autos el Estado miembro en el que residen el donante y el donatario, para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, en particular, en virtud de las disposiciones de éste relativas a la libre circulación de capitales (véanse las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 69, y Arens-Sikken, apartado 66, antes citadas).
44. Lo mismo cabe decir, con mayor razón, si, como alegó el Gobierno alemán en la vista, el Estado miembro en el que residen el donante y el donatario aplica una reducción menos elevada que la concedida por el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de la donación o establece el valor de dicho bien a un nivel superior al determinado por este último Estado.
45. Por lo demás, de la documentación remitida al Tribunal de Justicia se desprende que, a la hora de calcular el impuesto sobre donaciones, la normativa nacional controvertida en el litigio principal excluye pura y simplemente la reducción resultante de aplicar el tipo más elevado cuando el donante y el donatario no residen en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien objeto de la donación, sin tomar en consideración ni la concesión eventual de una reducción similar en otro Estado miembro, como aquel en el que residen el donante y el donatario, ni el modo de determinación del valor de dicho bien en este último Estado miembro.
46. En segundo lugar, el Finanzamt y el Gobierno alemán alegan que el objetivo de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, al tratar sustancialmente de modo idéntico las sucesiones y las donaciones, es evitar que las personas interesadas tengan la posibilidad de eludir las disposiciones fiscales sobre sucesiones mediante la realización de varias donaciones simultáneas o la transmisión de todo el patrimonio de una persona mediante donaciones sucesivas escalonadas en el tiempo. Tal sería, en particular, el objeto de lo dispuesto en el artículo 14 de la ErbStG, que establece, esencialmente, que las donaciones efectuadas entre las mismas personas a lo largo de un período de diez años deben sumarse a efectos de la aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.
47. Por consiguiente, el Finanzamt y el Gobierno alemán sostienen que, incluso admitiendo que, en el caso de autos, la donación sólo se refiere a un único bien inmueble, es legítimo que dicha normativa, para determinar la reducción aplicable a una donación entre no residentes, se base en el principio de que la donante dispone también, en su Estado miembro de residencia o en otros Estados, de activos que transmitió al mismo tiempo a la Sra. Mattner o que le podría transmitir ulteriormente sin que pudieran estar sujetos al impuesto sobre donaciones en Alemania. Ahora bien, nada justifica que un Estado miembro como la República Federal de Alemania, que invoca su derecho a sujetar al impuesto en relación sólo con determinados activos aislados, conceda una reducción adaptada a la transmisión de todo el patrimonio. Por lo tanto, no corresponde a este Estado miembro, sino a aquel en el que reside la donante la Sra. Mattner, tener en cuenta, en el marco de la sujeción por obligación personal, la situación personal de esta última.
48. A este respecto, de la documentación remitida al Tribunal de Justicia no se desprende que, en el caso de autos, la Sra. Mattner haya recibido por donación, a lo largo de los diez años anteriores a la donación controvertida en el litigio principal, otros bienes del mismo donante, de modo que el riesgo de elusión que podría resultar de la existencia de donaciones anteriores, o incluso simultáneas, entre las mismas partes resulta meramente hipotético y, por lo tanto, no puede justificar, en un asunto como el controvertido en el litigio principal, una limitación de la reducción aplicable a la base imponible.
49. Por otra parte, por lo que respecta a la posibilidad de ulteriores donaciones, procede señalar que si bien es cierto que el Estado miembro en cuyo territorio está situado un bien inmueble que es objeto de donación puede asegurarse de que las normas tributarias en materia de sucesiones no se eluden mediante donaciones fraccionadas realizadas por las mismas personas, el riesgo de elusión invocado en el caso de autos en relación con las donaciones efectuadas entre personas que no residen en dicho Estado miembro existe asimismo en relación con las donaciones en las que interviene un residente.

- 50.** Pues bien, a este respecto procede señalar que el artículo 14 de la ErbStG, que tiene por objeto impedir tales donaciones fraccionadas mediante la suma, a efectos del cálculo del impuesto debido, de las donaciones efectuadas a lo largo de un período de diez años, no establece, por lo que respecta a las donaciones en las que interviene un residente, la aplicación de una reducción calculada al tipo reducido, sino a lo sumo que la reducción calculada al tipo superior en lo que se refiere a tales donaciones únicamente se aplique una sola vez sobre la base imponible resultante de la suma de las donaciones de que se trate.
- 51.** De lo anterior resulta que no cabe considerar que la aplicación de una reducción calculada al tipo reducido, como la establecida en la normativa nacional controvertida en el litigio principal si la donación tiene lugar entre personas que no residen en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien objeto de la donación, constituya un medio adecuado para alcanzar el objetivo que dicha normativa persigue.
- 52.** En tercer lugar, en la vista, el Gobierno alemán invocó la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema fiscal alemán, y alegó, al respecto, que sería lógico reservar la ventaja fiscal resultante de aplicar a la base imponible de una donación la reducción calculada al tipo más elevado únicamente a los sujetos pasivos por obligación personal en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien objeto de la donación, toda vez que dicho régimen, en la medida en que implica la tributación de todo el patrimonio del sujeto pasivo, es globalmente menos ventajoso que el aplicable a los sujetos pasivos por obligación real en ese mismo Estado.
- 53.** Sobre este particular, hay que 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-0000, apartados 77 y 78).
- 54.** Pues bien, en el caso de autos, basta señalar que la ventaja fiscal resultante, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de donación, de la aplicación a la base imponible de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta donación interviene al menos un residente de dicho Estado, no está compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre donaciones.
- 55.** De lo anterior se desprende que no cabe justificar la normativa controvertida en el litigio principal por la necesidad de preservar la coherencia alemana.
- 56.** Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse conjuntamente en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, 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 es 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.

Costas

- 57.** 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 efectuados 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 Segunda) declara:

Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse conjuntamente en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, 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 es 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.

FUSIONES DE EMPRESAS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 20 DE MAYO DE 2010

Motivación de la sentencia

1. La petición de decisión prejudicial se refiere a la interpretación del artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p. 1).
2. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Modehuis A. Zwijenburg BV (en lo sucesivo, «Zwijenburg») y el Staatssecretaris van Financiën respecto a una solicitud de devolución del impuesto sobre transmisiones de bienes abonado formulada sobre la base de una exención prevista por la ley en caso de fusiones de empresas.

Marco jurídico

NORMATIVA DE LA UNIÓN

3. Según el primer considerando de la Directiva 90/434, ésta tiene por objeto garantizar que las operaciones de reestructuración de sociedades de diferentes Estados miembros, como las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, no se vean obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros.
4. Del cuarto considerando de esta Directiva se desprende que el régimen fiscal común debe evitar una imposición con ocasión de una fusión, de una escisión, de una aportación de activos o de un canje de acciones, al tiempo que salvaguarda los intereses financieros del Estado de la sociedad transmitente o dominada.
5. A tenor del artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva «la fusión o escisión no implicará gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y de pasivo transferidos y su valor fiscal.»
6. Según el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 90/434, «la atribución, con motivo de una fusión, de una escisión o de un canje de acciones, de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada, a cambio de títulos representativos del capital social de esta última sociedad, no deberá ocasionar por sí misma la aplicación de un impuesto sobre la renta, los beneficios o las plusvalías de dicho socio.»
7. El artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 980/343 está redactado en los siguientes términos:
 - «1. Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones:
 - a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal».

NORMATIVA NACIONAL

8. El artículo 14 de la Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Ley del impuesto sobre sociedades de 1969), en su versión aplicable al asunto principal, dispone:
 - «1. El sujeto pasivo que ceda la totalidad o una parte autónoma de su empresa (cedente) a otra entidad que ya es sujeto pasivo o adquiere esta condición por razón de la cesión (cesionario) contra la emisión de acciones del cesionario (fusión de empresas) no podrá computar los beneficios obtenidos por la cesión o con ocasión de ésta [...]. Si no se computan los beneficios, el cesionario se subroga en la posición del cedente respecto a todos los elementos patrimoniales adquiridos en el marco de la fusión de empresas. [...]
 4. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados 1 y 2, el beneficio se computará en el supuesto de que la fusión de empresas tenga fundamentalmente el objeto de eludir o diferir la tributación. Salvo prueba en contrario, se considera que la fusión de empresas tiene por objeto eludir o diferir la

tributación cuando no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades del cedente y del cesionario. Si en los tres años siguientes a la cesión se ceden directa o indirectamente, total o parcialmente las acciones del cedente o del cesionario a una entidad no vinculada al cedente o al cesionario, se considerará que no existen motivos económicos válidos, salvo prueba en contrario.

[...]

8. El cedente que desee cerciorarse de que no va a considerarse que la fusión de empresas tiene fundamentalmente por objeto eludir o diferir la tributación podrá formular una consulta previa a la cesión al inspector, que resolverá mediante decisión contra la que cabe una reclamación.»
9. En virtud del artículo 2 de la *Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970* (Ley de 1970 relativa al impuesto sobre transmisiones), en su versión aplicable al asunto principal, por impuesto de transmisiones se entiende «los impuestos recaudados en caso de adquisición de bienes inmuebles sitos en los Países Bajos o de los impuestos a los que están sometidos dichos bienes.»
10. El artículo 4 de esta ley precisa:

«Por “bienes” en el sentido del artículo 2, se entiende, en particular (bienes inmuebles ficticios):

 - a. las acciones en entidades cuyo capital esté dividido en acciones y cuyos activos, en el momento de la adquisición o en cualquier momento del año anterior a la adquisición, consistan o hayan consistido principalmente en bienes inmuebles sitos en los Países Bajos, siempre que estos bienes inmuebles, considerados en conjunto, sirvan o hayan servido, total o principalmente, para la adquisición, la cesión o la explotación de estos bienes inmuebles;

[...].»
11. Conforme al artículo 14 de dicha Ley, «el tipo del impuesto será del 6 %».
12. El artículo 15, apartado 1, letra h), de la misma Ley establece:
 - «1. Estarán exentas de impuesto en las condiciones que se establezcan mediante decreto del Gobierno, la adquisición [...]
 - h. en caso de fusión, de escisión y de reorganización interna [...].»
13. El artículo 5a del *Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer* (Decreto de aplicación de la Ley relativa al impuesto de transmisiones), en su versión aplicable al asunto principal, dispone lo siguiente:
 - «1. La exención en caso de fusiones contemplada en el artículo 15, apartado 1, letra h), de la Ley se aplicará cuando una sociedad adquiera la totalidad o una parte autónoma de la misma a otra sociedad a cambio de la entrega de acciones.
 2. Por entrega de acciones se entiende el supuesto en el que, además de la entrega de acciones, se abona un importe en metálico equivalente al 10 % como máximo del valor de lo que se ha abonado por las acciones.

[...]

 7. A los efectos de aplicación de este artículo se entiende por sociedad las sociedades anónimas, las sociedades privadas de responsabilidad limitada, las sociedades comanditarias por acciones u otras sociedades cuyo capital se encuentre dividido total o parcialmente en acciones [...].»

ANTECEDENTES DE HECHO Y CUESTIÓN PREJUDICIAL

14. Zwijnenburg explotaba un comercio de moda en dos edificios sitos en Tolstraat 17 y Tolstraat 19, en Meerbeek (Países Bajos). Era propietaria del edificio sito en Tolstraat 19 y alquilaba el edificio sito en Tolstraat 17 a su propietaria, A. Zwijnenburg Beheer B.V. (en lo sucesivo, «Beheer BV»), cuya única actividad era la administración de bienes inmuebles.
15. Las acciones de Beheer eran propiedad del Sr. A.J. Zwijnenburg y de su esposa (en lo sucesivo, «progenitores»).
16. Las acciones en Zwijnenburg pertenecían, a través de una sociedad holding, al Sr. L.E. Zwijnenburg (en lo sucesivo, «hijo») y a su esposa.
17. Con objeto de concluir una transmisión progresiva de la empresa de padre a hijo ya iniciada en diciembre de 1990, se decidió que Zwijnenburg aportaría su negocio de moda y el inmueble sito en Tolstraat 19 a cambio de acciones en Beheer. Conforme al artículo 14, apartado 1, de la Ley de 1969 relativa al impuesto de sociedades, esta fusión de empresas estaba exenta de impuestos.
18. En una fase posterior, Zwijnenburg debía adquirir las demás acciones de Beheer, que pertenecían a los padres y que incluían una opción de compra. Esta operación quedaría exenta de impuesto de transmisiones por aplicación del artículo 15, apartado 1, letra h), de la Ley de 1970, relativa al

impuesto sobre transmisiones, en relación con el artículo 5a, apartado 1, del Decreto de aplicación de esta Ley.

19. Mediante escrito de 13 de enero de 2004, Zwijnenburg solicitó a la administración tributaria que confirmase que la fusión de empresas proyectada entre Zwijnenburg y Beheer y la posterior adquisición de acciones de Beheer por Zwijnenburg podían realizarse libres de impuestos, y en particular sin tener que abonar el impuesto sobre transmisiones.
20. Sin embargo, mediante decisión de 19 de enero de 2004, el inspector de la agencia tributaria desestimó esta solicitud por entender que la fusión de empresas proyectada estaba incluida en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 4, de la ley de 1969 relativa al Impuesto de sociedades en la medida en que tenía fundamentalmente por objeto eludir o diferir la tributación.
21. Dicho inspector, ante el que se había presentado una reclamación, confirmó su decisión. En apelación, el Gerechtshof te 's-Gravenhage declaró infundado el recurso interpuesto por Zwijnenburg contra dicha decisión.
22. Según este órgano jurisdiccional, la intención de reunir los inmuebles sitos en Tolstraat 17 y 19 en una sola empresa cuyas ventajas corresponderían en definitiva al hijo obedecía a motivos económicos válidos. Sin embargo, consideró que la vía empleada para esta fusión de empresas para la reunión de ambos edificios no respondía a consideraciones económicas, puesto que Zwijnenburg debía aportar su empresa a Beheer y adquirir posteriormente las acciones emitidas por ésta.
23. El Gerechtshof te 's-Gravenhage consideró que Zwijnenburg no había acreditado suficientemente que el fraude o la evasión fiscal no era el principal objetivo o uno de los principales objetivos de la fusión de empresas proyectada. El único motivo para la elección de la vía indirecta de la fusión de empresas era, en su opinión, evitar el devengo del impuesto sobre transmisiones que grava la cesión directa del edificio sito en Tolstraat 17 a Zwijnenburg, así como diferir el devengo del impuesto de sociedades que grava la plusvalía determinada por la diferencia entre el valor contable de dicho edificio y su valor de mercado en el momento de la cesión.
24. El Gerechtshof te 's-Gravenhage llegó a la conclusión de que, aunque el objetivo final de la operación obedeciera a consideraciones económicas, la construcción financiera empleada a tal fin no era más que un artefacto para beneficiarse de las ventajas fiscales reservadas a las fusiones de empresas.
25. Contra dicha sentencia Zwijnenburg interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden.
26. Este órgano jurisdiccional constató que, mediante la operación controvertida, los progenitores podrían tener interés en la empresa de la recurrente, aun cuando la intención manifiesta era retirarse de ésta en beneficio del hijo y de su esposa. De ello dedujo que uno de los objetivos principales de la fusión de empresas controvertida era la elusión de determinadas consecuencias fiscales, en concreto, el devengo del impuesto sobre transmisiones a cargo de Zwijnenburg que se habría producido si el inmueble sito en Tolstraat 17 hubiera sido adquirido por ésta o si se le hubieran cedido las acciones de Beheer.
27. El Hoge Raad der Nederlanden señala que el artículo 14 de la Ley de 1969 relativa al impuesto de sociedades reproduce lo dispuesto en el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 para aplicarlo también a situaciones puramente internas. Afirma, no obstante, que el impuesto sobre transmisiones no forma parte de los impuestos cuya recaudación debe evitarse con arreglo a esta Directiva.
28. En estas circunstancias el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
 «¿Debe interpretarse el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 [...] en el sentido de que cabe denegar al sujeto pasivo las ventajas reguladas en dicha Directiva en el supuesto de que un conjunto de actos jurídicos tenga por objeto evitar el devengo de un impuesto distinto de aquéllos a los que se refieren las ventajas que establece dicha Directiva?»

Sobre la cuestión prejudicial

OBSERVACIONES PRELIMINARES

29. Todos cuantos han presentado observaciones escritas, excepto Zwijnenburg, llegan a la conclusión de que el Tribunal de Justicia debe declararse competente para responder a la cuestión prejudicial.
30. A este respecto procede recordar que, en virtud del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia es competente para pronunciarse con carácter prejudicial sobre la interpretación de dicho Tratado y sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Unión.

31. Pues bien, ha quedado acreditado que el litigio principal versa sobre una disposición de Derecho nacional que se aplica en un contexto puramente nacional.
32. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que el legislador neerlandés, al adaptar el Derecho interno a lo dispuesto en la Directiva 90/434, decidió aplicar el tratamiento fiscal previsto por esta Directiva también a situaciones puramente internas, de forma que las reestructuraciones nacionales y transfronterizas quedaran sometidas al mismo régimen fiscal que las fusiones.
33. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho de la Unión con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones en contra de los propios nacionales o de eventuales distorsiones de la competencia, existe un interés manifiesto de la Unión en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho de la Unión reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse (véanse las sentencias de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Rec. p. I-4161, apartado 32, y de 15 de enero de 2002, *Andersen og Jensen*, C-43/00, Rec. p. I-379, apartado 18).
34. Procede añadir que corresponde únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar el alcance exacto de esa remisión al Derecho de la Unión, puesto que la competencia del Tribunal de Justicia se limita únicamente al examen de las disposiciones de este Derecho (sentencia *Leur-Bloem*, antes citada, apartado 33).
35. De las consideraciones que preceden se desprende que el Tribunal de Justicia es competente para interpretar las disposiciones de la Directiva 90/434 aunque éstas no rijan directamente la situación controvertida en el asunto principal. Por lo tanto, procede responder a las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden.

SOBRE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

36. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que las ventajas que regula pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, en concreto, el impuesto sobre transmisiones, aunque la Directiva no se refiera a dicho impuesto.
37. De los autos se desprende que, a falta de disposición nacional expresa que permita a las autoridades tributarias neerlandesas denegar la ventaja de la exención del impuesto sobre transmisiones en caso de fusión de empresas cuando consta que la elusión de dicho impuesto constituye el motivo esencial del sujeto pasivo para proceder a la fusión, éstas pretenden aplicar el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 con el fin de recaudar el impuesto de sociedades en compensación del impuesto sobre transmisiones eludidos.
38. Respecto al objetivo perseguido por dicha Directiva, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que, según su primer considerando, ésta tiene como objetivo establecer normas fiscales neutras respecto a la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional. Este mismo considerando señala también que las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros (sentencia *Leer-Bloem*, antes citada, apartado 45).
39. Más concretamente, la Directiva 90/434 tiene por objeto eliminar los obstáculos fiscales para las reestructuraciones transfronterizas de sociedades al garantizar que los posibles aumentos de valor de las participaciones sociales no sean gravados antes de que sean llevados a cabo efectivamente (sentencias de 5 de julio de 2007, *Kofoed*, C-321/05, Rec. p. I-5795, apartado 32, y de 11 de diciembre de 2008, *A.T.*, C-285/07, Rec. p. I-9329, apartado 28).
40. A tal fin, la Directiva 90/434 dispone, en particular, en su artículo 4, que la fusión o escisión no implicará gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y de pasivo transferidos y su valor fiscal y, en su artículo 8, que la atribución, con motivo de una fusión, de una escisión o de un canje de acciones, de títulos representativos del capital social de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada, a cambio de títulos representativos del capital social de esta última sociedad, no deberá ocasionar por sí misma la aplicación de un impuesto sobre la renta, los beneficios o las plusvalías de dicho socio.

41. El Tribunal de Justicia también ha declarado que el régimen fiscal común establecido por la Directiva 90/434, que comprende diferentes ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales (sentencias, antes citadas, Leur-Bloem, apartado 36, y Kofoed, apartado 30).
42. De ello se desprende que la determinación de las operaciones que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 no depende de consideraciones financieras, económicas o fiscales. En cambio, los motivos de la operación proyectada vuelven a tener importancia al hacer uso de la facultad conferida por el artículo 11, apartado 1, de dicha Directiva.
43. Así, con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo (sentencias, antes citadas, Leur-Bloem, apartados 38 y 39, y Kofoed, apartado 37).
44. Para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma (sentencia Leur-Bloem, antes citada, apartado 41).
45. En efecto, en virtud del artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas sólo excepcionalmente y en casos particulares (sentencias, antes citadas, Kofoed, apartado 37, y A.T., apartado 31).
46. Por consiguiente, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, como disposición que establece una excepción, debe interpretarse de manera estricta y teniendo en cuenta su tenor, su finalidad y el contexto en el que se inscribe.
47. Al mencionar, por lo que se refiere a los motivos económicos válidos, la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, que, de concurrir, desvirtúan la presunción de fraude o de evasión fiscal, la citada disposición se circunscribe claramente a la materia de fusiones de sociedades y de las demás operaciones de reorganización de sociedades y se aplica únicamente a los impuestos devengados con ocasión de estas operaciones.
48. Las constataciones precedentes se ven corroboradas además por el hecho de que, en el estado actual del Derecho de la Unión, la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en su ámbito de competencia.
49. En efecto, como ha señalado la Abogado General en el punto 52 de sus conclusiones, la Directiva 90/434 no implica una completa armonización de los impuestos y tributos que pueden devengarse con ocasión de una fusión o de una operación similar entre sociedades de Estados miembros diferentes. Al establecer normas fiscales neutras desde el punto de vista de la competencia, esta Directiva se limita a eliminar algunas desventajas fiscales que afectan a la reestructuración transfronteriza de empresas.
50. De ello se desprende que los únicos impuestos que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 y, consiguientemente, entrar en el ámbito de aplicación de la excepción prevista por el artículo 11, apartado 1, letra a), de la misma son los expresamente contemplados por ella.
51. Pues bien, en el marco de las ventajas establecidas, la Directiva 90/434, aun reconociendo una posición particular a la tributación de las plusvalías, se refiere esencialmente a los impuestos que gravan las sociedades y a los adeudados por los socios.
52. En cambio, no existe indicio alguno en dicha Directiva que permita afirmar que ésta quiso extender las ventajas a otros impuestos, como el controvertido en el asunto principal, que constituye un impuesto recaudado con ocasión de la adquisición de un inmueble sito en el Estado miembro de que se trate.
53. En efecto, ha de considerarse que en dicho supuesto, la competencia tributaria sigue correspondiendo a los Estados miembros.
54. En estas circunstancias, las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 no pueden denegarse invocando su artículo 11, apartado 1, letra a), para compensar el no pago de un impuesto, como el controvertido

en el procedimiento principal, cuya base impositiva y tipo difieren necesariamente de los aplicables a las fusiones y a las demás operaciones de reorganización de sociedades.

55. Aplicar otro criterio no sólo comprometería la interpretación uniforme y coherente de la Directiva 90/434, sino que también iría más allá de lo necesario para salvaguardar los intereses financieros del Estado miembro de que se trata, tal como se establece en el cuarto considerando de esta Directiva. Como ha señalado la Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, si el principal objetivo de la operación de fusión es eludir un impuesto sobre transmisiones, el interés financiero del Estado miembro de que se trate se limita precisamente al cobro de este impuesto sobre transmisiones y, por tanto, no está incluido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.
56. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que las ventajas que establece no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, en concreto, el impuesto sobre transmisiones, dado que este impuesto no está incluido en el ámbito de aplicación de la citada Directiva.

Costas

57. 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 efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, debe interpretarse en el sentido de que las ventajas que establece no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, en concreto, el impuesto sobre transmisiones, dado que este impuesto no está incluido en el ámbito de aplicación de la citada Directiva.

RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CONDICIÓN RESOLUTORIA EN UNA LIQUIDACIÓN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES. (S.T.S.J. DE CANARIAS, 4 DE JUNIO DE 2009)

En escritura pública se realizó liquidación de la sociedad de gananciales, por la que se adjudicó a la ex-mujer del actor el único bien inmueble perteneciente a aquélla, quedando (la ex-mujer) sujeta a una condición resolutoria de carácter personal. Tiempo después se produce la meritada condición, por tanto los efectos de la obligación condicional introducida en la liquidación de la sociedad de gananciales se retrotrajeron al momento de la constitución de dicha obligación, trayendo consigo que el contrato de liquidación de gananciales antedicho, quedara resuelto y anulado, viniendo asimismo obligados los contratantes a restituirse recíprocamente las cosas que hubiesen sido materia del contrato.

El bien de carácter ganancial (vivienda unifamiliar) existente en el haber conyugal volvió a recobrar el carácter de tal, que tenía antes del otorgamiento de la escritura pública de liquidación de la sociedad de gananciales, sin perjuicio de que se procediera seguidamente a una nueva y segunda liquidación de gananciales, con adjudicación esta vez al recurrente de la vivienda unifamiliar ganancial que hasta ese instante detentaba su mujer, previa compensación en metálico a esta última de la parte correspondiente a su haber en el caudal partible neto, negocio jurídico éste que al haber implicado la adjudicación del inmueble a uno de los cónyuges por extinción de la sociedad de gananciales, previa compensación en metálico a quien no resultó adjudicatario de la referida finca urbana, tiene cabida, abstracción de la inaplicabilidad al caso de lo establecido en los apartados 1 y 3 del art. 32 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en la exención prevista en el art. 45.1.B)3, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al haberse operado una adjudicación que aunque posterior a la disolución de la sociedad de gananciales, se produjo con ocasión de dicho acto extintivo, realizándose aquélla a favor de uno de los cónyuges en pago de su haber de gananciales, acto de adjudicación que está exento.

ATRIBUCIÓN A UNO DE LOS CÓNYUGES CON CARÁCTER PRIVATIVO DE UN BIEN GANANCIAL. (S.T.S.J. DE EXTREMADURA, 14 DE MAYO DE 2009)

Un matrimonio dueño, con carácter ganancial de una finca urbana, mediante escritura pública, atribuye al bien ganancial el carácter de privativo, pasando a ser propiedad del esposo señalando que la causa de atribución de privaticidad es onerosa y que esta atribución se hace a título oneroso, con lo que su valor será tenido en cuenta al liquidar la sociedad de gananciales. Esta aportación del bien inmueble motiva la práctica de la liquidación por parte de la Administración Tributaria.

Para el Tribunal, estamos ante una transmisión que lo que hace es adelantar los efectos de la futura disolución de la sociedad de gananciales desde el momento en que adjudica un bien a uno de los cónyuges, pero esta adjudicación no es ajena al proceso de adjudicación de bienes que se producirá en su momento puesto que, como recoge la escritura pública, será tenida en cuenta al liquidar la sociedad de gananciales, teniendo encaje en la exención del artículo 45,I,B),3 que incluye entre los supuestos exentos no sólo las aportaciones de bienes y derechos a la sociedad conyugal sino también las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

Una interpretación literal y lógica del precepto permite la inclusión del supuesto de hecho examinado, ya que si dispone la exención de las adjudicaciones que a favor de un cónyuge y en pago de sus aportaciones se verifiquen a la disolución y se admite la exención de la cantidad recibida en pago de la aportación, debe considerarse también, por este motivo, exenta la atribución de un bien a uno de los cónyuges aunque sea con causa onerosa, lo que hace precisamente que sea tenido en cuenta en el momento en que se liquide la socie-

dad de gananciales. En este caso, se trata de una verdadera adjudicación en pago de la cuota de la parte que al esposo corresponda en la sociedad de gananciales pues no de otra manera puede entenderse lo manifestado en la escritura pública al señalar que su valor será tenido en cuenta al liquidar la sociedad de gananciales.

COMPROBACIÓN DE VALORES. (S.T.S.J. DE CASTILLA LA MANCHA, DE 5 DE MARZO DE 2010)

La Administración en una compraventa de un inmueble, realizó una comprobación de valor sobre la base de aplicar el valor catastral y multiplicarlo por el coeficiente 2, sobre la base de que la resolución del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria de 15 de enero de 1993, y Orden de 14 de octubre de 1998, que establecen que el coeficiente de relación entre el valor catastral y el valor de mercado es 0,5, de modo que la restauración del valor de mercado supone multiplicar el catastral por el coeficiente 2. No obstante en el caso planteado, se aplicó más bien el coeficiente de 1,80.

El actor cuestiona el método pero no que, una vez decidida su aplicación, se aplicase de forma internamente incorrecta. Con lo cual el hecho de que se aplicase el 1,80 en lugar del 2 no ha de dar lugar a consecuencia alguna. Señala que el método de valoración aplicado es un método legalmente previsto, pero que no es el único existente, y que no es adecuado al caso, por su carácter abstracto, no atemperado a las circunstancias propias e individuales del inmueble valorado.

El Tribunal considera que la mera invocación de que el método no atiende a las circunstancias concretas del bien, sea suficiente para invalidar la valoración, cuando resulta que se trata de un método legal, previsto sin distinciones para bienes inmuebles de naturaleza urbana y cuyo proceso de aplicación se explica debidamente. Por otro lado, y aunque no sea aplicable al caso, resulta de interés indicar que la Ley 58/2003, General Tributaria, tras su modificación la Ley 36/2006, anuncia la posibilidad de aplicación del método en su artículo 57.1 .b, cuando permite la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS TRAS LA SENTENCIA DE ALLANAMIENTO EN UNA TRANSMISIÓN INMOBILIARIA. (S.T.S.J. DE CATALUÑA, 8 DE JUNIO DE 2009)

El presente recurso trae causa en solicitud de devolución de ingresos indebidos solicitado por el recurrente, tras el allanamiento de la vendedora al escrito de demanda.

La transmisión patrimonial que causó la liquidación fue una compraventa de una finca que debía ser entregada sin cargas y, efectuadas las comprobaciones posteriores, resultó que se hallaba ubicada en una zona de desarrollo industrial, por lo que no era susceptible de ser rehabilitada como vivienda, lo que provocó que la parte compradora ejercitara acción de resolución y solicitara la declaración judicial de nulidad relativa, mediante procedimiento que concluyó por sentencia de allanamiento.

La Sala considera que la compraventa llegó a consumarse, si bien fue posteriormente declarada nula, con nulidad relativa, como consecuencia de que la ubicación de la finca transmitida no resultó acorde con lo querido por la parte compradora, lo que tuvo lugar mediante sentencia dictada tras el allanamiento de la vendedora al escrito de demanda. Concorre, por consiguiente, la excepción a la devolución del impuesto satisfecho en los casos de declaración judicial de nulidad, consistente en el simple allanamiento a la demanda, que prevé el art. 57.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, sin que la claridad de los términos que se contienen en la indicada norma autorice a llevar a cabo una interpretación restrictiva de los supuestos de resolución del contrato por mutuo acuerdo de las partes, con los que se equipara el simple allanamiento.

ESCISIÓN PARCIAL.(S.T.S.J. DE GALICIA, DE 3 DE JUNIO DE 2009)

La cuestión planteada en el recurso se circunscribe a determinar si la operación de escisión parcial acordada en Junta Universal de la entidad E, SL, se encuentra exenta de tributación por ser de aplicación el régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades .

Resulta del expediente administrativo que los activos a escindir consistieron en los diversos bienes inmuebles que inicialmente pertenecían a E, SL. En diciembre de 2000 se iniciaba la operación de escisión parcial con la ampliación de capital en E, SL, con cargo a reservas voluntarias, y luego para ceder los activos a Promociones A, SL, se minoraba el capital. Promociones A, SL., para hacer frente a la recepción del activo parcial escindido de E, SL, ampliaba capital. Promociones A, SL, recibía bienes inmuebles de E, SL y acciones de la mercantil LC, SL, que representan el 55 % del capital social de la misma.

La Administración tributaria considera que no se cumplen los requisitos exigidos para que opere la exención al considerar que los valores representativos del capital de las entidades adquirentes fueron atribuidos a los socios en distinta proporción a la que tenían en la sociedad que se escinde, lo que obligaba a que los patrimonios adquiridos por las entidades adquirentes constituyeran ramas de actividad, que tampoco estimó apreciable, sin que se haya acreditado por la recurrente, que se hayan respetado los porcentajes de participación exigidos.

Pues bien, a la vista del expediente administrativo, la Sala concluye que no ha resultado acreditado que el patrimonio social escindido y transmitido a Promociones A, S.L, ya existente, y a LC, SL, de nueva creación, formen ramas de actividad, por cuanto, existe una mera aportación de parte de bienes inmuebles con el pasivo correspondiente únicamente a las deudas garantizadas con las hipotecas constituidas sobre dichos inmuebles, lo cual, no constituyen, respecto a esta sociedad transmitente, una rama de su actividad que pueda configurarse como una unidad económica autónoma, máxime cuando, tal y como ha comprobado la Administración, la segregación de E, SL, no abarcó todos los activos ligados a la promoción inmobiliaria, continuando dicha entidad con posterioridad a la segregación en el ejercicio de dicha actividad económica, pese a lo señalado en el proyecto de escisión en el sentido de escindir todos los activos y pasivos ligados a la promoción de forma que E, SL, se dedicaría solo a la construcción, lo que excluye necesariamente, la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una unidad determinante de una explotación económica autónoma. A mayor abundamiento, tampoco se ha acreditado que en las sociedades adquirentes exista una organización empresarial que permita el desarrollo de una actividad autónoma.

BASE IMPONIBLE EN UNA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA. (S.T.S.J. DE CASTILLA LA MANCHA, 5 DE MARZO DE 2010)

El valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento IAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Así entendido, nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva. Y el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, establece que la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

AMPLIACIÓN DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO Y DISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA. (RESOLUCIÓN T.E.A.C. 2 DE DICIEMBRE DE 2009)

La cuestión que se plantea en esta reclamación consiste en determinar cuál debe ser la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad Actos Jurídicos Documentados, en los casos de ampliación del préstamo hipotecario y distribución de la responsabilidad hipotecaria.

En lo que respecta a la distribución de la responsabilidad hipotecaria, su tributación por la cuota gradual del concepto actos jurídicos documentos notariales ha sido refrendada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 24/10/2003 dictada al resolver un recurso de casación en interés de ley, que fija la doctrina legal.

En el presente supuesto, en la ampliación del crédito con garantía hipotecaria la base imponible estaría constituida por el incremento patrimonial que se deriva de la ampliación, si bien está exento. En cuanto a la tributación de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria, debería haberse practicado liquidación por la redistribución de la inicial hipoteca constituida sobre las primitivas parcelas, sobre las que posteriormente, tras ser agrupadas, se realiza la obra nueva y la división horizontal, es decir la liquidación estará integrada, exclusivamente por el importe total garantizado por la hipoteca constituida en escritura

pública (crédito hipotecario inicialmente concedido), pues la redistribución de la responsabilidad hipotecaria se limita a la cantidad inicialmente garantizada sobre las fincas que posteriormente se agregaron en una, siendo el resto una ampliación de la hipoteca (modificación que produce un incremento patrimonial en el acreedor hipotecario y que, por tanto, debería tributar como ampliación de derecho) ampliación que recae sobre el único objeto existente en el momento en que se produce, cual es el resultado de la declaración de obra nueva y división horizontal del edificio construido sobre el solar que resultó de la agregación de las fincas primitivas, siendo absolutamente necesario e imprescindible, en lo que respecta a la ampliación de la hipoteca, de conformidad con los artículos 119 de la Ley Hipotecaria y 216 del Reglamento, determinar la cantidad o parte de gravamen de que cada una de las fincas debe responder, por lo que no se está ante un supuesto de distribución voluntaria y no cabe hablar de negocio jurídico autónomo, pues dicha responsabilidad nace necesariamente distribuida, no existiendo más que un hecho imponible que es la ampliación del préstamo hipotecario.

COMPROBACIÓN DE VALOR EN UNA SEGREGACIÓN. (S.T.S.J. DE CASTILLA LA MANCHA, 5 DE MARZO DE 2010)

El motivo de la impugnación se refiere a la motivación de la comprobación de valor realizada en una segregación. Por regla general el valor se determinará a través del de repercusión, salvo en los casos excepcionales en que el art. 9 del Real Decreto 1020/1993 permite valorarlo por unitario. En el presente caso, no se explica por qué se hace una valoración por unitario, recurriendo a la aplicación de un módulo determinado en atención a una instrucción del Catastro, no publicada oficialmente, y que se dice extrapolar para el año del devengo, sin que se aclare en qué consiste esta extrapolación exactamente.

Para el Tribunal, se observa cómo la utilización por la Administración de formularios opera como un obstáculo a la debida explicación, por el técnico, sencillamente, de los motivos y procesos, técnicos o apreciativos, que le han llevado a una determinada conclusión. La utilización del modelo no es en sí reprochable siempre que al mismo se añadan cuantos comentarios y explicaciones hagan al caso, cosa que no sucede, resultando en una aplicación de coeficientes sin la debida aclaración de las razones de su aplicación. La Administración ha demostrado en otras ocasiones que es capaz de emitir informes con las explicaciones suficientes para ser comprendidos, y que han sido ratificados como correctos por la Sala; pero este no es el caso.

COMPATIBILIDAD ENTRE EL IVA Y EL IAJD EN LAS ESCRITURAS DE TRANSMISIÓN EMPRESARIAL DE INMUEBLES. (RESOLUCIÓN DEL T.E.A.C. 3 DE NOVIEMBRE DE 2009)

El objeto de la reclamación se funda en la incompatibilidad que el contribuyente sostiene entre el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las transmisiones empresariales de bienes inmuebles y el gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados que recae sobre las escrituras que formalizan esas transmisiones.

No existe contradicción alguna entre la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las transmisiones empresariales de inmuebles y el gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados, que recae sobre las escrituras que formalicen esas transmisiones, con respecto a la previsión de la Sexta Directiva del Consejo en su artículo 33, por entender, ésta última, que no cabe atribuir al gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados la naturaleza de impuesto sobre el volumen de negocios.

En primer lugar, porque el hecho imponible del IAJD recae sobre el documento y no sobre el acto contenido en el mismo. En este Impuesto lo que se grava es la formalización de ciertos documentos notariales, mercantiles y administrativos y no los contratos o, en general, operaciones que el mismo pueda reflejar.

En segundo término, porque siendo el sujeto pasivo el que adquiere el bien o derecho (o, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan), para que el Impuesto aquí controvertido mereciera la consideración de impuesto sobre el volumen de negocios tendría que venir referido a unas actividades negociales de ese sujeto pasivo que consistieran en ser receptor de préstamos.

Y, por último, y en tercer lugar, porque la misma jurisprudencia comunitaria, Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 3 de Marzo de 1988 (asunto 252/86), a propósito de la interpretación del antes citado art. 33 de la Directiva 77/388/CEE y con referencia a un tributo establecido sobre máquinas automáticas instaladas en lugares públicos en que se contemplaban importes diferentes según las características del bien imponible, entendió que no existía gravamen sobre el volumen de negocios porque no estaba establecido en consideración a los ingresos que podían derivarse de la utilización del bien por el público. Del propio modo, el IAJD, documentos notariales, no tiene en cuenta los ingresos que para la actividad empresarial del prestario pueden derivarse del préstamo concertado.

Si consideramos que el ITP y AJD en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados no es un impuesto que recaiga sobre el volumen de negocios, habrá que concluir que el mismo es compatible con el IVA. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas mediante un Auto de fecha 27 de noviembre de 2008 (asunto C-151/08).

ESCRITURA DE SUBSANACIÓN DE IGUALACIÓN DE RANGO DE HIPOTECAS. (S.T.S.J. DE GALICIA, 1 DE ABRIL DE 2009)

La entidad reclamante presentó escritura pública otorgada el 6 de mayo 2004, de préstamo con garantía hipotecaria sobre una finca que, en dicho documento, se describe hipotecada a favor de la hoy recurrente en escritura autorizada el 9 de julio de 2002, en la que se hacía constar que, ambas partes (titulares registrales y prestataria de ambas operaciones garantizadas con las hipotecas) y la entidad bancaria (como acreedora) acuerdan expresamente que las dos hipotecas constituidas tengan el mismo rango hipotecario, y solicitan del Señor Registrador que así lo haga constar. La recurrente no formuló autoliquidación por igualación de rango de hipotecas porque por escritura de 26 de mayo de 2004 se elimina la citada cláusula consignando que, en dicha escritura, por error, ambas partes acordaron la constitución de hipoteca y que esta tuviera el mismo rango hipotecario que la anterior.

El Órgano de Gestión practicó liquidación dado que no consta que se hubiere intentado sin éxito la inscripción registral, por tanto, aunque no se hubiere inscrito se cumplen las condiciones del artículo 31.2 de la Ley del Impuesto y está sujeta a gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

Para el Tribunal, es claro que la primera copia de una escritura que contenga cláusula de igualación de hipotecas ha de tributar por el gravamen gradual de actos jurídicos documentados. Pero lo que aquí se cuestiona es si persiste la obligación de tributar aún cuando dicha cláusula se suprime en escritura posterior al haberse incluido por error. En el presente caso la respuesta ha de ser negativa pues la escritura de subsanación, que constata expresamente el equívoco sufrido por los otorgantes, se otorga pocos días después de la primera, el 26 de mayo, presentándose ambas en el Registro de la Propiedad el 23 de junio de 2004, al que no tuvo acceso la cláusula de igualación de rango por inexistente, inscribiéndose ambas escrituras con el mismo número y fecha, como segunda hipoteca, y la de 9 de julio de 2002, como primera.

RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA EN LA TRANSMISIÓN DE TERRENOS RÚSTICOS. (S.T.S.J. DE VALENCIA, 27 DE FEBRERO DE 2009)

El motivo de la liquidación es que una entidad adquirió diversas fincas rústicas por las que le repercutieron IVA, deduciendo dicho IVA soportado. La Administración Tributaria consideró que el IVA soportado no era deducible porque se soportó indebidamente al no tener la condición de empresarios los vendedores, y por tanto no cabía la renuncia a la exención contemplada en el artículo 20.uno 20 en relación al artículo 20.Dos de la Ley del IVA.

La Administración, requirió a los vendedores, para que manifestaran si los terrenos rústicos enajenados estaban afectos a alguna actividad empresarial, rústica o de otro tipo, ejercidas por ellos, para determinar si dichas transmisiones estaban sujetas a IVA, se obtuvo por respuesta que los terrenos estaban siendo explotados por otras personas que no eran ellos, y que ellos no ejercían ninguna actividad empresarial ni rústica ni de otro tipo al tiempo de la transmisión, por lo que si bien en dichos terrenos se cultivaban cítricos, en ningún caso resultaba que dicho cultivo se hiciera por los titulares del terreno, es decir que no eran empresarios o profesionales a efectos del IVA.

No obstante la actora alegó que algunos titulares los eran en calidad de nudos propietarios, siendo estos los empresarios y los usufructuarios quienes recibían los resultados de los frutos cultivados, y en todo caso, que existía una comunidad empresarial entre ambos. En este sentido, la Sala señala que no puede admitirse la comunidad por los nudos propietarios y el usufructuario en cuanto titulares de derechos no homogéneos y en consecuencia la transmisión de la nuda propiedad del inmueble estaría no sujeta al IVA.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

IUS TRANSMISIONIS. (S.T.S.J. DE MADRID, 16 DE JUNIO DE 2009)

La cuestión objeto de debate, es saber si, respecto a los bienes de la herencia de la causante, existen dos transmisiones: una de esta a su hermano, y otra de este a los contribuyentes. La controversia es estrictamente jurídica y consiste en determinar si hereda directamente de la tía, o bien, existen dos transmisiones “mortis causa”.

La resolución recurrida defiende que existe una sola transmisión y la Administración tributaria defiende que existen dos, máxime porque existe una aceptación tácita de la herencia de por parte del hermano de la causante. La cuestión anterior está íntimamente relacionada con el momento en que se entiende adquirida la herencia y la polémica existente sobre la misma, en torno a si nuestro Ordenamiento acoge el sistema romano de adquisición de la herencia (necesidad de previa aceptación) o el sistema germánico (adquisición automática).

La Sala estima que, tanto desde el punto de vista del derecho positivo, como desde el práctico, la integración de los bienes de la primera herencia en la segunda, para que los adquiera el transmisario es una solución más rigurosa que soluciona mejor la problemática del Derecho de Transmisión. Por tanto se producen dos transmisiones, puesto que aceptada la herencia por los herederos del segundo causante, los bienes que conformaban el patrimonio hereditario del primer causante e integran en la herencia de este los reciben sus herederos. Por tanto se estima el recurso contencioso-administrativo sin necesidad de evaluar si el hermano de la causante aceptó expresa o tácitamente la herencia de su hermana, pues esto no es determinante para entender que se han producido dos transmisiones o una sola.

TITULARIDAD DE CUENTAS BANCARIAS. (S.T.S.J. DE GALICIA, 27 DE MAYO DE 2009)

La cuestión litigiosa versa sobre los saldos bancarios de la fallecida, la madre del recurrente, que constaban tanto en dólares como en pesetas y activos financieros. Se practica liquidación por la Administración tributaria, realizando la conversión de dólares en atención 1 Dólar Usa = 1 euro, e incluyendo el saldo total de las cuentas bancarias.

El interesado alega que los saldos declarados sólo deben imputarse en la mitad por su origen ganancial, y debería tenerse en cuenta la cantidad de dinero existente en el momento del fallecimiento de su padre en 1985 (366.030,34 dólares), que el cambio a utilizar debe ser el que figura en certificación bancaria cambio fixing Dólar Usa= 189,2658 pesetas del día 7 de agosto de 2001, fecha de fallecimiento de la madre.

El demandante insiste en que son bienes gananciales y por tanto sólo puede imputarse a su madre la mitad. Aporta en prueba de su alegación la declaración extemporánea del Impuesto sobre sucesiones en relación a la herencia de su padre en la que incluye la mitad de dichos saldos; en el presente proceso se practicó prueba documental que escasa luz arroja al asunto, pues las entidades bancarias no conservan archivos de la fecha del fallecimiento del progenitor; lo que sí confirman es la titularidad exclusiva de la madre fallecida de la totalidad de las cuentas. En todo caso, el Tribunal advierte que aún habiéndose certificado por las entidades bancarias sobre la titularidad conjunta de dichas cuentas de ambos progenitores a la fecha de fallecimiento del padre, la presunción de que les pertenecían por mitad habría quedado desvirtuada por razón de los actos posteriores de la causante (se supone que incluye la totalidad de las cuentas en sus declaraciones de IRPF...) y de la propia actora que nunca declaró a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la mitad que le correspondía. Por todo ello, el Tribunal desestima el recurso planteado.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL ART. 4.8.DOS EN EL SUPUESTO DE TENENCIA DE PARTICIPACIONES EN UNA SIMCAV. (RESOLUCIÓN DEL T.E.A.C. 8 DE OCTUBRE DE 2009)

La situación de partida en el presente supuesto es la siguiente: los obligados tributarios D. A y su cónyuge Doña B colocan buena parte de los recursos financieros obtenidos por la venta de las acciones de W, S.A. tras su salida a bolsa en el año 2001 a través de Z, S.A. SIMCAV (Sociedad de Inversión Mobiliaria de Capital Variable), constituida en fecha 25/05/01, SIMCAV de la que el matrimonio posee el 98,98 %. Constituida la SIMCAV proceden a la creación de la siguiente estructura patrimonial:

- Una sociedad holding de primer nivel X, S.L. de la que son socios cada uno los cónyuges y reclamantes al 50%, D. A y Doña B.
- Una segunda sociedad holding Y, S.L. íntegramente participada por la anterior, X, S.L. y que constituye la totalidad del activo de ésta.
- Ambas sociedades Y, S.L. y X, S.L. tienen el mismo Consejo de Administración, la misma Consejera Delegada, están dadas de alta en el mismo epígrafe del IAE 849.7 servicios de gestión administrativa, el mismo domicilio social y el mismo objeto social.
- Y, S.L. tiene más de la mitad de su activo representado en participaciones en diversas entidades, V, S.A., T, S.L., V, S.A. La participación que tiene en cada una de estas entidades es superior al 5% y a éstas no les resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal.
- El resto del activo de Y, S.L. está colocado en participaciones en SIMCAV (Z, S.A.) representando menos del 50% de su activo.

Para la Administración tributaria, no resulta procedente la exención del art. 4.8.dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para el Tribunal, la aplicación de la exención contenida en el artículo 4.8.dos a las participaciones de una entidad suponen dos pasos: primero, acceso a la exención, es decir, determinar si dada la composición del activo de la sociedad participada a ésta le resulta aplicable la exención. Segundo, importe de la exención, concluido que sí resulta aplicable la exención hay que determinar en qué proporción sobre el valor de la participación se va a aplicar.

De la anterior estructura y en cuanto al acceso a la exención prevista en el artículo 4.8.dos de la LIP, la constitución de Y, S.L. y las aportación no dineraria determinan que las participaciones en Y, S.L. pueden beneficiarse del acceso a la exención, pues concurren todos los requisitos legales: ya que cumple los requisitos para que la sociedad no sea considerada transparente en cuanto sociedad de valores de acuerdo con el artículo 75.1.a) de la LIS.

Concluido pues que las participaciones en Y, S.L. pueden gozar de la exención hay que ir al 2º paso para determinar el importe de la misma, que viene establecido por la parte del valor de las participaciones que se corresponda con los elementos afectos a una actividad económica y tratándose en este caso de sociedades cuyo activo está constituido por valores, el porcentaje al que le resulte aplicable la exención vendrá determinado por los valores que puedan considerarse afectos a la actividad económica.

En este caso Y, S.L. tiene su activo constituido por participaciones en diversas entidades que se considera que realizan actividad empresarial y que por lo tanto se pueden considerar valores afectos, y por otro lado una parte importante de su activo aunque inferior al 50% está invertida en participaciones en la SIMCAV Z, S.A. A estas participaciones en SIMCAV no les resulta aplicable la exención, porque las participaciones en la SIMCAV se configuran como una inversión financiera que no puede estar afecto a la actividad de la sociedad, además y por su propia naturaleza las SIMCAV son entidades en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores.

Por tanto las participaciones en Y, S.L. permitirían a los obligados tributarios gozar de la exención en la proporción que representa el activo afecto sobre el total del valor de la participación. La cuestión que ahora se ha de discutir es si el hecho de incluir una sociedad holding interpuesta, X, S.L. entre las personas físicas y la holding de segundo nivel, Y, S.L. y tenedora de las participaciones tanto en SIMCAV como en sociedades que se considera que realizan actividad económica, va a afectar o no al cálculo de la exención de las participaciones de los obligados tributarios, D. A y su cónyuge Doña B.

Lo cierto es que la norma tanto en sus diversas redacciones tiene por finalidad no someter a gravamen en el Impuesto sobre el Patrimonio el patrimonio productivo del sujeto pasivo. No obstante la propia redacción de la norma abre el abanico de la exención, admitiendo la posibilidad de que aún tratándose de una sociedad de cartera, dedicada por tanto a la gestión de valores, éstos puedan entenderse afectos a la actividad económica, siendo valores necesarios para el ejercicio de la propia actividad empresarial de la entidad los que con unos requisitos otorgan a su titular una participación superior al 5% de su capital y permiten la dirección y gestión de la misma. Es esta previsión contenida en la norma la que va a permitir que una sociedad holding de tenencia de valores realice una actividad empresarial y se beneficie de la exención, lo que no deja de ser una ficción legal. Ahora bien la norma (artículo 5 del RD 1704/1999) deja muy claro que esta exención en ningún caso va a resultar aplicable a las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva.

No existe motivación distinta en todas las operaciones reflejadas en los antecedentes y que suponen la constitución de Y, S.L. sociedad holding de segundo nivel y la inmediata constitución de la sociedad X, S.L. sociedad holding de primer nivel, cuyo activo está constituido en su totalidad por las participaciones en la anterior y que está íntegramente participada por los obligados tributarios que la de permitir al obligado, vía colocación de una sociedad interpuesta X, S.L., “formalmente” cumplir los requisitos pero colocar una parte importante de su patrimonio en participaciones en una SIMCAV, las cuales están expresamente excluidas de la posibilidad de quedar exentas pues es claro que no es un patrimonio productivo del sujeto pasivo.

Esta estructura patrimonial artificiosa no responde a otra finalidad que la de evitar el pago del tributo (tanto del Impuesto sobre el Patrimonio como en las transmisiones mortis causa o inter vivos, artículos 20.2.c) y 20.6 de la Ley 29/1987): las características propias de las sociedades que intervienen en la operación, así las sociedades Y, S.L. y X, S.L. tienen el mismo Consejo de Administración, la misma Consejera Delegada, están dadas de alta en el mismo epígrafe del IAE, el mismo domicilio social y el mismo objeto social.

NEGOCIO JURÍDICO CON EFECTOS LUCRATIVOS Y ONEROSOS. INCIDENCIA EN EL IRPF. (S.T.S. 11 DE FEBRERO DE 2010)

La cuestión fundamental no es otra que determinar la naturaleza de una operación, en la que el marido donó a su esposa, acciones de una sociedad que habían sido gravadas con una garantía pignoratícia del préstamo otorgado al esposo por un Banco. La donataria se subroga en la deuda garantizada por las acciones recibidas en donación, procediendo, a vender las acciones, recibiendo la esposa un cheque por importe igual al préstamo, que es cancelado, más otro por importe del valor restante. Los hechos consignados constituyen a juicio de la Inspección un incremento patrimonial oneroso, y un incremento patrimonial neto lucrativo.

La parte recurrente considera que se trata de una donación modal. Por el contrario, la Administración, los Tribunales Económico-Administrativos, y la sentencia recurrida entienden que se trata de una operación compleja, con una parte onerosa correspondiente al importe del préstamo que se amortiza, y una parte lucrativa.

Esta Sala, en su sentencia de 22 de marzo de 2005, al examinar una operación similar a la presente, consideró que se trataba de un contrato mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil que se remite a las reglas de los contratos hasta la concurrencia del gravamen y a las de las donaciones en cuanto al exceso de valor del gravamen impuesto. Concluyendo que el art. 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa.

En el presente caso, la operación realizada llevaba aparejada la liberación de la deuda pignoratícia que el recurrente tenía contraída con una entidad de crédito, lo que implicaba un incremento patrimonial en un importe igual al de la deuda pignoratícia de la que se liberaba, y, además, realizaba una donación en cuanto al exceso. Se está en presencia de un negocio jurídico que produce efectos diversos, lucrativos y onerosos, los primeros en cuanto al exceso de valor de lo donado sobre la deuda asumida y los segundos por la parte concurrente, porque con la transmisión de acciones el donante se liberaba de su deuda. Esta fundamentación se complementa si se tiene en cuenta que la liberación de la deuda es hecho imponible del Impuesto de la Renta, conforme al artículo 77.d del Reglamento de 1981, vigente en el momento de los hechos, según el cual constituía alteración patrimonial la cancelación de obligaciones con contenido económico, que debe ser gravado por el régimen de las transmisiones onerosas.