

## RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

<b>IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS</b> .....	2
SUJECCIÓN A IVA DEL EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA.....	2
SUJECCIÓN A IVA DE TRANSMISIÓN EFECTUADA EN SUBASTA JUDICIAL.....	4
INEXISTENCIA DE EXCESO DE ADJUDICACIÓN.....	9
EXPEDIENTES DE DOMINIO.....	9
CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.....	9
EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA.....	10
VALORACIÓN DE UNA FINCA ADQUIRIDA POR UNA SOCIEDAD CIVIL.....	10
APORTACIÓN DE BIENES INMUEBLES GRAVADOS CON HIPOTECA.....	10
APORTACIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD.....	11
AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO.....	11
PACTO DE IGUALDAD DE RANGO.....	12
<b>IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES</b> .....	13
FALLECIMIENTO DEL HEREDERO SIN HABER ACEPTADO LA HERENCIA.....	13
IUS DELATIONIS.....	13
DEUDAS DEDUCIBLES.....	14
REDUCCIÓN POR MINUSVALÍA.....	14
DONACIÓN BAJO CONDICIÓN RESOLUTORIA DE PREMIERENCIA DE LA DONATARIA.....	15
CUANTIFICACIÓN DE LA PRINCIPAL FUENTE DE RENTA A EFECTOS DE LA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES.....	15
DONACIONES ONEROSAS Y REMUNERATORIAS.....	15
<b>IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA</b> .....	17
ASIGNACIÓN DEL USUFRUCTO A LOS HEREDEROS CONDICIONALES.....	17
TRANSMISIÓN DE UN BIEN QUE PERTENECÍA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES DISUELTA COMO CONSECUENCIA DEL FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS CÓNYUGES.....	17
APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO AL INSTITUTO DE LA VIVIENDA DE MADRID.....	17

### 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 [F4 < 2 de 12 > F5]. Mediante la lupa [F3] puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección [F6].

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Transcribimos los fundamentos de derecho íntegros de las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 14 de julio y 31 de mayo de 2010, en relación a sujeción a IVA del ejercicio anticipado de la opción a compra y de la posible sujeción a IVA de la adjudicación de inmueble en subasta judicial:

### TRIBUNAL SUPREMO: SUJECCIÓN A IVA DEL EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA (SENTENCIA DE 14 DE JULIO DE 2010)

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, estimatoria de la reclamación formulada por INMOBILIARIA URBIS S.A. frente a la liquidación que por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados practicó el Servicio de Gestión Tributaria de la citada Comunidad Autónoma.

*El hecho que da origen al debate es el contrato de arrendamiento financiero sobre diversos inmuebles celebrado el 12 de mayo de 1993 entre el Banco Español de Crédito e Inmobiliaria Urbis y sobre los que se ejercitó anticipadamente la opción de compra mediante escritura pública de fecha 26 de marzo de 1999.*

La cuestión litigiosa no es otra que la de determinar si la operación está sujeta al ITPAJD al estar exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 20.Uno.22 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, que establece la exención para “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada la construcción o rehabilitación”, que es la tesis que sostiene la Comunidad Autónoma recurrente, o si por el contrario le es de aplicación la excepción a la exención que contempla el propio precepto para los supuestos de “entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero”, que es la tesis que recoge la sentencia recurrida con base en los siguientes fundamentos:

«**A los efectos (sic) del IVA que aquí nos ocupan, no puede sostenerse, como hace el demandante, que el ejercicio anticipado de la opción de compra desnaturalice el arrendamiento financiero para convertirlo en una mera compraventa, por cuanto: 1º.- El requisito de duración mínima no se contempla a los efectos del IVA; 2º.- Tan inherente al contrato de arrendamiento financiero es el ejercicio de la opción de compra al término del contrato (previsión esta de carácter necesario) como su ejercicio anticipado si así lo convienen las partes, sin que en este caso haya quedado acreditado por la demandante que no se estipulase; 3º.- No efectuando el art. 20.Uno.22 la distinción que el recurrente pretende, no puede ampararse una interpretación amplia en materia de exenciones; 4º.- Si el propio art. 20.Uno.22 admite, por equiparación, el mero compromiso a ejercitar la opción de compra para que opere la excepción a la exención, no existe razón jurídica que impida que su efectivo ejercicio, aun anticipado, no pueda considerarse también como un supuesto de excepción a la exención.»**

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación por la representación de la Comunidad Autónoma de Madrid con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes, y que en síntesis hacen referencia a que: a) el contrato de arrendamiento financiero debe incluir una opción de compra a favor del usuario a ejercitar a su término, siendo por tanto dicho plazo esencial e inseparable en el ejercicio de dicha opción, b) en la escritura pública de 26 de marzo de 1999 se ejercita de forma anticipada una opción de

compra, hecho éste que supone que dicha opción no sea inherente al contrato de arrendamiento financiero y que por tanto no constituya una excepción a la exención del IVA, debiendo tributar por ITPAJD.

La casación debe admitirse, pese a la oposición que a ello formula la parte recurrida, pues en referencia a los inmuebles sitos en Madrid, el 6% aplicable a la operación del conjunto de estos bienes (471.539.625 -Manoteras- y 350.518.501 ptas. -Serrano-), que es por lo que se liquida el ITPAJD, supera suficientemente la suma de 25 millones de pesetas que fija el artículo 86.2 .b) para tener acceso a la casación.

**SEGUNDO.-** Para una adecuada resolución de la cuestión litigiosa se debe de partir del concepto que de arrendamiento financiero da la Disposición Adicional Séptima 1 de la Ley 26/1988 de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de la Entidades de Crédito, conforme a la cual “Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 2 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario”.

El apartado 2 de esta DA indicaba que “Los contratos a que se refiere la presente disposición tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de diez años, cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales”.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, estableció, en su artículo 128 el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, remitiendo en su conceptualización a lo dispuesto en la DA séptima anteriormente mencionada, estableciendo de forma expresa los plazos mínimos de duración de los contratos de dos y diez años, según fueran sobre bienes muebles o inmuebles. Ahora bien, la Disposición derogatoria única de dicha Ley, derogó entre otros, el apartado 2 de la repetida DA séptima de la Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, que, como se dijo anteriormente, contenía el requisito del plazo mínimo de los arrendamientos financieros.

**TERCERO.-** Con base en este marco normativo, en el caso presente se ha de partir del hecho de que en el momento en que se efectuó la opción de compra -26 de marzo de 1999-, no estaba vigente el requisito del plazo mínimo de los arrendamientos financieros, pues, aunque el mismo persistía para la toma en consideración del sistema de gastos fiscalmente deducibles y amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades, previstas en el artículo 128. 5 y 8 , y, por lo tanto, su incumplimiento determinaría la no aplicación de este régimen especial, sin embargo, en relación con otros tributos, será la propia regulación de cada uno, la que tendrá prevalencia, de tal forma que si en ellos no se establece plazo especial de duración de estos contratos, no podrá exigirse el plazo mínimo mencionado, ya que éste había desaparecido por mor de la Disposición Derogatoria de la Ley 43/1995 .

*Cuando el artículo 20.Uno.22, de la Ley del IVA establece la excepción a la exención no esta exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos, y, por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al ITPAJD. Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues este no sólo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. Y, aunque en el caso presente, pudiera pensarse que en el momento de celebración del contrato -12 de mayo de 1993- regía un mínimo de duración de estos arrendamientos, lo cierto es que, cuando se ejercita la opción este requisito ya no existía legalmente, y nada impedía que los contratantes, pudieran anticipar la opción por su propia voluntad. A ello no se opone el que la Disposición transitoria octava de la Ley 43/1995 entendiera aplicable la legislación anterior a los arrendamientos financieros celebrados con anterioridad a su entrada en vigor, pues ello será en cuanto a la aplicación del régimen propio del Impuesto sobre Sociedades, respecto a los límites de gastos y partidas deducibles que se introducen en el artículo 128 y que no se regulaban en la Ley 26/1988 .*

Por otra parte, no debe olvidarse que se está en presencia de operaciones realizadas entre empresarios, en que lo normal es la sujeción al IVA, y no al ITPAJD, de tal forma que el sistema de neutralidad, mediante la repercusión se vería afectado a través de una interpretación extensiva de la exención, cuyo carácter restrictivo viene impuesto por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria .

Es éste, por lo demás el criterio que se ha sustentado por el Tribunal de Justicia en reiteradas sentencias. Así en la de 26 de junio de 2003 se indica que:

**«55 Pues bien, procede recordar que el régimen de deducciones previsto en dicho artículo tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas**

sus actividades económicas, de manera que el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas sujetas al IVA, cualesquiera que sean sus fines o resultados...”.

**63** Además, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

**72** Por el contrario, como ya se ha señalado en el apartado 58 de la presente sentencia, a las excepciones a una norma que establece salvedades a la aplicación general del IVA debe dárseles un alcance extensivo”.»

**CUARTO.-** Procediendo la desestimación del recurso deben imponerse las costas al recurrente, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita los honorarios de los letrados actuantes a la cifra máxima de 1.500 euros cada uno.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

## FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 5415/2005, interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID, contra la sentencia nº 485/2005 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en fecha 27 de mayo de 2005, recaída en el recurso nº 807/2002, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

### TRIBUNAL SUPREMO: SUJECION A IVA. TRANSMISIÓN EFECTUADA EN SUBASTA JUDICIAL. (SENTENCIA DE 31 DE MAYO DE 2010)

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 22 de febrero de 2005 ( JUR 2005, 93832 ), dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso contencioso administrativo 2476/2001, interpuesto contra las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias de 20 de septiembre y 5 de octubre de 2001, desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas nº 33/987/00 y 33/986/00 contra la desestimación de sendas solicitudes de devolución de ingresos indebidos por cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y cuantía de 83.192,10 euros.

**SEGUNDO.-** El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción ( RCL 1998, 1741 ), se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. “Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino “sólo” cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales

homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir” ( S.15-7-2003 ( RJ 2003, 6291 ) ).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97 ).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004 ( RJ 2004, 3991 ) , “la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta.”

Sobre el alcance de la exigencia o carga procesal impuesta al recurrente de reflejar en el escrito de interposición la relación precisa y circunstanciada de las referidas identidades, se pronuncia la sentencia de 3 de marzo de 2005 ( RJ 2005, 3066 ) , señalando que “Como decían muy expresivamente las sentencias de 29 de septiembre de 2003 ( RJ 2003, 8911 ) (recurso núm. 312/2002) y 10 de febrero de 2004 ( RJ 2004, 991 ) (recurso núm. 25/2003 ) , no es la primera vez que nuestra Sala ha tenido ocasión de comprobar que quienes hacen uso de este recurso de casación excepcional centran su discurso casi exclusivamente en la demostración de que la doctrina de la sentencia impugnada está en contradicción con las sentencias de contraste y prestan, en cambio, muy escasa e incluso ninguna atención a los requisitos de identidad sustancial entre hechos, fundamentos y pretensiones de una y otra sentencia (art. 96.1 de la L.J.C.A .).

Y el art. 97.1 dispone imperativamente que el recurso de casación para la unificación de doctrina se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida. Y es que, precisamente porque ésta modalidad de recurso de casación es un recurso contra sentencias no susceptibles de recurso de casación ordinario y cuya cuantía sea superior a tres millones de pesetas (art. 96.3), ha de ponerse particular cuidado en razonar que esos presupuestos efectivamente se dan en el caso que se somete al Tribunal de casación.

Queremos decir con esto que, al conocer de este tipo de recursos, nuestra Sala tiene que empezar por determinar si existe igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones (art. 96.1 ) , para lo cual el Letrado de la parte recurrente ha de poner un exquisito cuidado en razonar, de forma “precisa y circunstanciada”, que se dan las tres clases de identidades sustanciales que exige ese precepto: en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones. Y esa argumentación demostrativa ha de someterla el Letrado a la Sala en su escrito de interposición del recurso (art. 97.1 ) , sin que basten meras afirmaciones genéricas de que esos presupuestos concurren en el caso. Y es éste Tribunal el que luego, y a la vista de esos razonamientos y de las sentencias de contraste que, testimoniadas con expresión de su firmeza, se acompañen, decidirá si, tal como dice la parte recurrente, se dan esas identidades en cuyo caso pasará a analizar si hay o no contradicción en la doctrina.

En resumen, en el recurso de casación para la unificación de doctrina es tan importante razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los arts. 96.1 y 97.1 (presupuestos de admisión) como la identidad de doctrina (cuestión de fondo). Sin la concurrencia de esas identidades sustanciales en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones no hay lugar a entrar a analizar el problema de fondo, o sea, la contradicción de doctrina. Y ésta doble exigencia vincula en primer lugar al Letrado de la parte recurrente, sin que éste Tribunal pueda suplir lo no hecho por aquél, y ello porque el principio de la tutela judicial efectiva protege tanto a la parte que recurre como a la que se opone”.

En el mismo sentido las sentencias de 21 y 28 de febrero y 23 de mayo de 2005 .

**TERCERO.-** El análisis de la Sentencia de 22 de febrero de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias , objeto de recurso, y de las sentencias de 18 de abril de 2000 ( JT 2000, 903 ) , dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares y de 31 de octubre de 2000 ( JUR 2000, 312498) de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , pone claramente de manifiesto que tanto los hechos como los razonamientos jurídicos que fundamentan el fallo en las citadas Sentencias son análogos y, por tanto, sería posible apreciar la contradicción de doctrinas denunciada, siempre y cuando se acredite que la doctrina de la sentencia combatida no es la correcta.

Así, como hemos señalado, la Sentencia recurrida de 22 de febrero de 2005 , asumiendo íntegramente la tesis mantenida en la vía económico-administrativa, fundamenta el fallo desestimatorio de la pretensión de la recurrente, que consistía en la no sujeción de la adjudicación del bien inmueble adjudicado mediante subasta pública judicial al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sino al Impuesto sobre el Valor Añadido, argumentando al respecto que:

“aun cuando se estimase que la transmisión del bien producida por razón de la ejecución hipotecaria pueda entenderse como entrega hecha por empresario en el ejercicio actividad empresarial pues en todo caso no se cumple el requisito de primera entrega que, siendo bienes inmuebles, es preciso para que dicha transmisión quede sometida al IVA. En efecto, atendiendo al tiempo de producirse las transmisiones resulta ciertamente cuestionable el que se pueda entender se trataba de entrega hecha por empresario en el ejercicio actividad empresarial pues de hecho la entrega en este caso la hace el juzgado y no es actividad empresarial sino la ejecución de bienes para hacerse pago los acreedores de las deudas”

Ahora bien, del examen de las sentencias invocadas de contraste, se evidencia la concurrencia de pronunciamientos contradictorios entre éstas y la ahora recurrida. Los fundamentos que las referidas sentencias articulan para estimar el recurso y, por ende, la misma pretensión que ahora nos ocupa, son los siguientes:

“El hechos de que la entrega se efectúe mediante subasta judicial no desvirtúa en absoluto la consideración de que quien hace la entrega es la sociedad, pues esta forma especial de transmisión esta especialmente prevista en el artículo 8.2.3º de la Ley del IVA ( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) que, en cuanto al concepto de entrega de bienes, dice que lo serán “las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional”.

En el presente caso, concurren la totalidad de los requisitos para la sujeción de la adjudicación de los inmuebles realizada en virtud de subasta judicial al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que se trata, indudablemente, de una entrega de bienes, que constituyen parte del patrimonio empresarial de la sociedad transmitente, realizada por empresario a título oneroso y con carácter ocasional en el ejercicio de su actividad empresarial.

Mediante la certificación registral de 1ª inscripción de división horizontal (1989) 2ª inscripción de hipoteca y 3ª de la adjudicación judicial, queda acreditado la inexistencia de previas o intermedias transmisiones entre la promotora ejecutada y la demandante.

Mediante las diligencias de entrega de posesión de 1 de octubre de 1993 y 29 de noviembre de 1995, practicada por la Comisión Judicial, queda acreditado que las fincas se hallaban sin ocupante alguno.

Según el informe de tasación, aportado, las obras terminaron en diciembre de 1991 y en enero de 1997 se encontraban sin ocupante alguno y que los locales se encontraban en bruto, con acabados, instalaciones y elementos polivalentes recuperables “inexistentes”.

De lo expuesto se deduce, teniendo en cuenta que la adjudicación judicial tuvo lugar en 1995, la procedencia de estimar el recurso, ya que el artículo 20.22 párrafo 3º , antes citado, al introducir una excepción (“no obstante, no tendrá la consideración de primera entrega”), hace recaer en la Administración la carga de probar la utilización por plazo igual o superior a dos años por arrendatarios, titulares de derechos de goce o disfrute o por su propietario, lo que no se ha acreditado en el caso de autos” ( SAN de 31 de octubre de 2000 )

“CUARTO. Como acertadamente apunta la Administración demandante, la discusión no es tanto de si la transmisión está o no exenta de IVA, como de si está o no sujeta a dicho impuesto.

El art. 4. de la Ley 37/1992 sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido dispone: “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, ...”.

En nuestro caso y por lo arriba explicado, parece claro que nos encontramos con una entrega de bienes realizada por empresario a título oneroso, la duda radica en si se puede entender que la venta en subasta derivada de un proceso de ejecución de deudas puede entenderse como venta “en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional”.

Sin desconocer que la STS de 10.03.94 ( RJ 1994, 1925) interpreta que a la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas, no puede atribuírsele la condición de venta en el desarrollo de la actividad empresarial, no es menos cierto que no se ha hallado otra sentencia que se pronuncie en los mismos términos, por lo que falta el requisito de la reiteración para que pueda hablarse de “Jurisprudencia”. No se trata de eludir la interpretación del T.S. en base al cambio de legislación aplicable (en aquel caso era una transmisión realizada en 1.986, antes de la vigente Ley 37/92 ) por cuanto debe reconocerse que, para el caso, la redacción de los preceptos implicados es prácticamente idéntica.

Si se entendiese que la intermediación judicial priva a la venta su condición de transmisión realizada en el desarrollo de actividad empresarial, quedaría vacío de contenido el art. 8.dos.3º de la Ley 37/92 que a la hora de definir el concepto de “entrega de bienes” a efectos de la sujeción al IVA, indica que también se considerarán entregas de bienes: 3º) las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa”. Pues bien, si conforme a la tesis de la parte demandante, la entrega de bienes por subasta judicial no está sujeta al impuesto porque la intervención judicial desnaturaliza el requisito de que se efectúe en el desarrollo de la actividad empresarial, cabe preguntarse en qué supuestos se aplicaría el art. 8.dos.3º de la Ley , ya que en tales casos de transmisiones en virtud de resoluciones administrativas o judiciales, nunca habría acto propio de actividad empresarial, haciendo inaplicable dicho precepto.

Por ello, debe entenderse que la actividad empresarial (en este caso de promotor inmobiliario) está integrada tanto por la típica venta voluntaria de pisos para obtener la rentabilidad propia de este negocio, como por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas derivadas de esta misma actividad empresarial ya que esta actividad no se limita a obtener ingresos, sino también conlleva la obligación de pagar deudas y en caso de no poderlas atender voluntariamente, debe soportarse la enajenación forzosa del patrimonio, por lo que ventas “voluntarias” y ventas “forzosa” no son sino las dos caras de la misma actividad empresarial.

Por todo ello, debe desestimarse el recurso.” ( STSJ Baleares de 18 de abril de 2000 ).

Lo que evidentemente refleja una contradicción con el pronunciamiento de la Audiencia Nacional que se combate, en cuanto a la consideración del órgano jurisdiccional subastador como transmitente en las adjudicaciones judiciales de bienes o, por el contrario, entender que la transmisión se perfecciona por el propietario ejecutado de manera mediata y por tanto en el marco del desarrollo de la actividad empresarial del deudor transmitente, con la consecuencia tributaria de quedar la operación sujeta al IVA y no al gravamen sobre las transmisiones patrimoniales.

No obstante, y como también se avanzaba anteriormente, la concurrencia de la contradicción resulta necesaria pero no suficiente para estimar la pretensión casacional de la recurrente, pues debe asimismo acreditarse que la doctrina de la sentencia impugnada es incorrecta. Y en este sentido, se advierte que la doctrina de la Sala de lo contencioso administrativo de Asturias en su sentencia de 22 de febrero de 2005 no es la correcta. Y ello porque en las Sentencias de esta Sala y Sección de 18 de noviembre de 2009 ( RJ 2009, 8069) (rec. 2073/2004 ) recogiendo una consolidada doctrina jurisprudencial, se analiza y resuelve esta cuestión de manera inequívoca:

“SEGUNDO.- La cuestión litigiosa, que se centra en determinar si la venta efectuada mediante subasta judicial de bienes de una entidad empresarial, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya ha sido resuelta en la sentencia de esta Sala de 3 de julio de 2007 ( RJ 2007, 4956) , dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, favorable a la tesis del ahora recurrente en el sentido de considerarla sujeta a IVA. Se razonó en aquella sentencia lo siguientes:

<<”Como dato básico para la resolución de esta cuestión interesa subrayar que la sentencia de esta Sala de 20 de Noviembre de 2000 ( RJ 2001, 957) afirmó en los apartados b) y c) de su Fundamento Jurídico Segundo lo siguiente: “... b.- La Comunidad Autónoma recurrente entiende que, en la adjudicación inmobiliaria derivada de una subasta judicial, es el órgano judicial quien realiza la transmisión (como acto integrado de título -la aprobación del remate- y modo -la adjudicación al rematante del inmueble subastado-), y no el ejecutado, por lo que no existe la <<entrega de venta efectuada por empresario>>, premisa básica de la aplicación del IVA.

Pero, a pesar de la corrección del criterio apuntado sobre la naturaleza jurídica del proceso de ejecución, debe discreparse de la conclusión, pues, en una transmisión de derechos reales, como la propiedad, la condición de transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo en que se efectúe la transmisión, ya que, sea la misma voluntaria o forzosa (caso de la subasta judicial), el transmitente es el titular del derecho real que se cede, abstracción hecha de quien sea el órgano que formalice o documente dicha transmisión. En realidad,

el Juez se limita a encauzar la venta, impuesta forzosamente al propietario-deudor, pero no lo suplanta si no es, exclusivamente, en el plano instrumental, ya que, en el plano de los derechos reales, la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, sin que tal propiedad haya pasado de aquél al Juez y de éste al adjudicatario; y es que el Juez, en la suplantación que hace del deudor, se limita a dictar el auto de adjudicación (en lugar de la escritura de venta que en su caso debería realizar el propio deudor -según los antiguos artículos 1514 y 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil ( RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) , LEC , ahora reformados por la Ley 10/1992, que los ha adecuados al sistema imperante en el artículo 131 de la Ley Hipotecaria ( RCL 1946, 886) , LH, en el que el auto judicial aprobatorio de la adjudicación es, por sí solo, el título y el modo transmisivo-).

c.- Según el artículo 4 de la Ley 37/1992 del IVA , <<están sujetas al IVA las entregas de bienes ... realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional ... >>, y lo especialmente dudoso, en el caso de autos, es si puede entenderse que la venta forzosa o adjudicación derivada de una subasta judicial, celebrada en un proceso de ejecución de deudas, puede conceptuarse como entrega en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Sin desconocer que la sentencia de esta Sección y Sala de 10 de marzo de 1994 declara que, en tal caso, no puede hablarse de una entrega en desarrollo de la actividad empresarial, no es menos cierto que no se ha hallado otra sentencia que se pronuncie en los mismos términos y, por tanto, falta el requisito de la reiteración propia de la jurisprudencia.”.

[...] Llegados a este estado de cosas es preciso señalar que pese a que la sentencia de esta Sala de 10 de Enero(sic) de 1994 sostiene que “la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas garantizadas con hipoteca no puede atribuirse a la actividad empresarial”, lo cierto es que no consta que la deuda originaria lo fuera en el ejercicio de la actividad empresarial del deudor.

También ha de señalarse que el apartado d) del fundamento segundo de la sentencia de 20 de Noviembre de 2000 sostiene: “... d.- Además, si se interpretara que la intermediación judicial priva a la entrega de su condición de transmisión en el ejercicio de la actividad empresarial, quedaría vacío de contenido el artículo 8.Dos.3 de la Ley 37/1992 (que conceptúa como entrega de bienes sujeta al IVA la transmisión en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa) y cabría preguntarse en qué supuestos se aplicaría entonces tal precepto, pues en dichos casos de transmisiones por resoluciones judiciales nunca habría acto propio de actividad empresarial (quedando inaplicable el artículo).

Debe reputarse, por tanto, que la actividad empresarial de un promotor inmobiliario está integrada tanto por la típica venta voluntaria de pisos para obtener la rentabilidad propia de tal negocio, como por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas generadas en dicha actividad (pues la misma implica no sólo la obtención de ingresos sino también la obligación de pagar las deudas, soportando, en su caso, cuando no se pueda atenderlas voluntariamente, la ejecución forzosa del patrimonio -de modo que venta voluntaria y venta forzosa no son sino las dos caras de la misma actividad empresarial-).”.

[...] Ha de concluirse, por tanto, que la sentencia de esta Sala de 10 de Enero(sic) de 1994 , no presta suficiente cobertura fáctica a la pretensión del recurrente; que la doctrina no ha sido reiterada; y, que en la sentencia de 20 de Noviembre de 2000 , después de tomar en consideración la sentencia de 10 de Enero(sic) de 1994 , y sin que la solución del pleito lo requiriera, se dan razones suficientes, que compartimos y asumimos, para mantener la tesis contraria a la sostenida por la entidad recurrente. Todo ello nos lleva, por tanto, a la desestimación del recurso”.>>

Con base en la anterior sentencia, que, aunque aplica los preceptos de la Ley 37/92 , éstos no difieren, en lo que aquí interesa, de los contenidos en la Ley 30/1985 ( RCL 1985, 1984, 2463) (artículos 3.1.2 y 3 , y 6.2.3º ) , procede estimar el recurso de casación, sin que sea necesario entrar a examinar el segundo de los motivos, ya que se formulan con el carácter de subsidiario, para el caso de desestimación del primero. Consecuencia lógica es, además, la desestimación del recurso contencioso-administrativo, al ser válido el acto del TEAR impugnado, que concluye con la sujeción de la operación al IVA y no a TPO. “

**CUARTO.-** Procede, por tanto, la estimación del recurso casando la sentencia recurrida con la anulación de los actos administrativos denegatorios de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos en concepto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sin hacer imposición de costas ni en casación, ni en la instancia.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,



## FALLAMOS

1. Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación para unificación de doctrina formulado por la entidad CAJA DE AHORROS DE ASTURIAS.
2. Que debemos anular y anulamos la sentencia impugnada 22 de febrero de 2005, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias.
3. Que estimamos el recurso contencioso-administrativo número 2476/01, ordenando la anulación de los actos administrativos denegatorios de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos dictados por la Oficina Liquidadora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en Cangas de Narcea de 28 de abril de 1999 y confirmadas por otras de 31 de marzo de 2000, por importes de 39.234,22 y 18.43.867,87 euros, respectivamente, con devolución de las cantidades que en virtud de lo razonado resulten procedentes con los intereses legales que correspondan.
4. No hacemos imposición de las costas causadas ni en casación ni en la instancia.

### **INEXISTENCIA DE EXCESO DE ADJUDICACIÓN. (S.T.S.J. DE VALENCIA, 22 DE OCTUBRE DE 2009)**

No existe de exceso de adjudicación como consecuencia en la extinción de condominio, en una situación en el que hay tres comuneros, uno de ellos fallecido, y donde los repartos son del 66,66% para los comuneros vivos y el 33,33% restante se reparte entre los sucesores del tercer comunero: para la viuda, la mitad de la propiedad en pleno dominio (por liquidación de la sociedad de gananciales) y sobre la otra mitad, el usufructo; y para el hijo, la otra mitad de la nuda propiedad.

### **EXPEDIENTES DE DOMINIO. (S.T.S.J. DE MADRID, 1 DE SEPTIEMBRE DE 2009)**

La cuestión que se plantea es la relativa a la incidencia que a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados tiene que tener el expediente de dominio que inician los recurrentes, para conseguir restablecer el tracto sucesivo de la propiedad inmobiliaria y que no tuvo virtualidad por la oposición del Registrador de la Propiedad a su inscripción, por resultar incompatible con el tracto establecido a favor de los herederos de la persona que vendió en documento privado.

La Sala considera que el hecho imponible es la realización del expediente de dominio con independencia del resultado final de la inscripción del mismo. Este hecho imponible únicamente resulta enervado por las causas generales de exención o no sujeción que no concurren ni se plantean en el presente supuesto. Debe considerarse que el hecho imponible se produce con su expedición y sin referencia, por tanto, a que efectivamente se produzca la transmisión cuyas vicisitudes son puramente privadas y ajenas al título en cuestión.

### **CONCESIONES ADMINISTRATIVAS. (S.T.S. 17 DE MAYO DE 2010)**

El objeto de controversia, se reduce a determinar si el contrato suscrito entre un Ayuntamiento y una mercantil, por el que la Corporación local adjudicaba a esta compañía la prestación del servicio público municipal de abastecimiento de agua potable, así como el de saneamiento y depuración de agua, por un plazo de cuarenta años, se encuentra sometido al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, o si por el contrario, se entiende que el contrato pactado con el Ayuntamiento constituye un arrendamiento de servicios.

El Tribunal señala que, la clave para despejar la incógnita se sitúa en saber si el contrato en cuestión comportaba un desplazamiento patrimonial, pues de ser así, aun cuando no se tratase de una concesión, el negocio quedaría sujeto al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas. La Sala de instancia, no ha afirmado que nos encontremos ante una concesión administrativa, sino que se trata de un contrato para la gestión de un servicio público que implica un desplazamiento patrimonial. Y esta conclusión no ha sido debidamente combatida ante el Tribunal Supremo, que recuerda que la interpretación y la calificación jurídica de los contratos es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que este de casación deba inter-

venir, salvo que, al desarrollarla, aquellos hayan incurrido en arbitrariedad, ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal.

En cualquiera caso, se ha de tener presente que, como con rotundidad proclaman los jueces a quo, el contrato comporta la cesión de las instalaciones que conforman la estructura de los servicios, determinándose la retribución del contratista y pactándose el pago anticipado del canon y por tanto evidencia la procedencia de la liquidación por el Impuesto.

**EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA. (S.T.S.J. DE MADRID, 29 DE OCTUBRE DE 2009)**

La cuestión controvertida, se circunscribe a determinar la sujeción al IVA o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de “transmisión patrimonial onerosa” de la entrega de un inmueble en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, cuando se ha ejercido anticipadamente la opción de compra, esto es, si se está ante un supuesto de exención previsto en el art. 20. Uno. 22º de la Ley del IVA.

Ha de considerarse que la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20.uno.22º de la ley del IVA resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero, de forma que, en caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término previsto, incluso cuando ya no existe un plazo mínimo para dichos contratos en su normativa sustantiva, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no será aplicable, por lo que el ejercicio se efectuará de forma anticipada a su término previsto, por lo que el ejercicio anticipado de la opción de compra constituirá una entrega de bienes sujeta pero exenta del Impuesto.

De acuerdo con esta postura, que por otro lado se desprende claramente de lo dispuesto en la Disposición Adicional Séptima de la ley 26/88, la operación está sometida conforme al art.20.1.22 de la ley del IVA, al régimen general y por lo tanto sujeta y exenta del IVA.

**VALORACIÓN DE UNA FINCA ADQUIRIDA POR UNA SOCIEDAD CIVIL. (S.T.S.J. DE CATALUÑA, 29 DE OCTUBRE DE 2009)**

Se constituye una sociedad civil y a los pocos meses adquiere una finca. La Administración actuante liquida a la sociedad por el concepto comunidad de bienes equiparada a sociedad, por el valor declarado de la finca.

La parte codemandada está disconforme con la liquidación practicada, señalando que, en el caso presente, no se ha producido ningún aumento de capital pues el patrimonio no se ha incrementado como consecuencia de la operación de compra de una parcela ya que, se ha comprado un elemento que se pagará con el producto que se obtenga de la venta de las viviendas promocionales, no produciéndose, a entender del codemandado, el hecho imponible a efectos del impuesto.

En el expediente objeto de litispendencia, existe una escritura de diciembre de 1999 que documenta la adquisición de un inmueble por un precio determinado, del cual se han entregado una parte y el resto se difiere en dos pagos con vencimientos en diciembre de 2000 y diciembre de 2001. Consta, por otro lado, la existencia de un crédito, sin que pueda deducirse que dicho crédito esté total o parcialmente dedicado a la adquisición de la finca pues figuran anotados abundantes operaciones con fechas e importes que en absoluto coinciden con los de la escritura, por lo que no puede deducirse un valor neto diferente del valor de adquisición del inmueble. Por tanto, ha de declararse ajustada a derecho la liquidación de que se trata.

**APORTACIÓN DE BIENES INMUEBLES GRAVADOS CON HIPOTECA. (S.T.S.J. DE VALENCIA, 17 DE DICIEMBRE DE 2009)**

El motivo de discrepancia, versa sobre una ampliación de capital de sociedad limitada consistente en la aportación de bienes inmuebles, algunos de los cuales estaban gravados con hipoteca. La sociedad se subrogaba en la condición de deudor en relación al préstamo hipotecario y asumía la deuda. Liquidado el ITP en la moda-

lidad de operaciones societarias, la Administración practicó liquidación provisional en concepto ITP transmisiones onerosas “hecho imponible no autoliquidado, asunción de deuda”. En la pretensión impugnativa de la Administración actora, se alega e insiste en que existen dos convenciones susceptibles de ser gravadas: ampliación de capital sujeta a la modalidad de operaciones societarias y asunción de deuda por los inmuebles que recibe la sociedad, que amplía el capital, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Para el Tribunal, la aportación realizada forma parte de una operación societaria de aumento de capital de la que no es posible desligarla y no puede quedar sujeta a la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», dada la incompatibilidad de ésta con la de «operaciones societarias», como así lo establece el artículo 1.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1993, al señalar que en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.

#### **APORTACIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD. (S.T.S. 21 DE JUNIO DE 2010)**

El objeto del recurso de casación, viene determinado como consecuencia de una operación de ampliación de su capital, suscrita y desembolsada en su totalidad por un banco, mediante la aportación de un conjunto de bienes inmuebles adquiridos a través de la ejecución de garantías hipotecarias o de préstamos fallidos, en donde la Sala de instancia entendió que, ante la falta de prueba, no podía concluirse que los elementos patrimoniales y personales aportados por el banco, constituyesen una unidad productiva autónoma.

El Tribunal entiende que para hablar de «rama de actividad» se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios. (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.

Teniendo en cuenta lo anterior, sólo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. De este modo, si se aplicase la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no sólo a las transmisiones que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial.

La conclusión del Tribunal, supone que en el supuesto analizado las acciones emitidas para ampliar el capital fueron suscritas por una entidad de crédito que aportó fincas urbanas, en la mayoría de los casos procedentes de la ejecución de garantías hipotecarias o de préstamos otorgados a clientes y fallidos. No se desprende de las actuaciones que los elementos patrimoniales aportados constituyesen una unidad económica independiente. Lo único que consta en la transmisión de una serie de elementos patrimoniales aislados y dispersos por varias partes del territorio nacional, que, en modo alguno, conforman una unidad económica autónoma con los medios personales y materiales necesarios para constituir una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad, de forma que permita su continuidad en la entidad adquirente.

#### **AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO. (S.T.S.J. DE MADRID, 14 DE DICIEMBRE DE 2009)**

La parte demandante sostiene que la escritura pública de ampliación del préstamo hipotecario inicialmente concedido no debe tributar por AJD por el total importe del crédito hipotecario, pues al haber satisfecho ya el referido impuesto por el importe del préstamo concedido en un principio, ahora ya no procede exigir el impuesto sino por la cantidad en que se amplió.

La Administración considera que existen dos hechos imponibles diferentes, ampliación del préstamo hipotecario y distribución de aquél entre nuevas y distintas fincas.

La Sala entiende que en el caso de autos se ha de desestimar el recurso, pues la escritura pública objeto de controversia, no se limitaba a la ampliación del crédito hipotecario sino que también modificaba el importe de la garantía hipotecaria y lo distribuía entre determinadas fincas resultantes de la previa declaración de obra nueva y división horizontal, quedando otras liberadas de la citada carga.

**PACTO DE IGUALDAD DE RANGO. (S.T.S.J. DE MADRID, 14 DE DICIEMBRE DE 2009)**

La circunstancia objeto de litispendencia versa sobre la liquidación practicada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con el otorgamiento de una escritura pública formalizando un préstamo hipotecario sobre una finca previamente hipotecada a favor del mismo acreedor y más en concreto con su cláusula adicional incluyendo un pacto de igualación de rango hipotecario de ambas hipotecas.

La Sala considera que, la cuantificación de la base imponible, debe estar basada en la consecuencia económica derivada del pacto de igualación de rango por la preferencia que para el cobro obtiene la segunda hipoteca al situarse en la misma posición que la primera. Se trata de un criterio jurídico de cuantificación de la base imponible consecuente con la afirmación que el pacto de igualación de rango es evaluable económicamente, y esa evaluación debe estar basada no en el importe de la segunda hipoteca, aisladamente considerada, sino, en la consecuencia económica que del pacto se deriva, lo que obliga a cuantificar la base imponible en el importe de la primera hipoteca.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### **FALLECIMIENTO DEL HEREDERO SIN HABER ACEPTADO LA HERENCIA. (S.T.S.J. DE MADRID, 26 DE OCTUBRE DE 2009)**

La cuestión litigiosa a resolver se centra en determinar si a efectos fiscales existe una sola transmisión o dos transmisiones, cuando el heredero del causante fallece sin haber aceptado o repudiado su herencia. La tesis de la Administración es que existen dos transmisiones, mientras que las partes interesadas afirman que, al haber fallecido sin aceptar la herencia de su madre, solo se adquirió el derecho a aceptar o repudiar dicha herencia.

La Sala considera que en el presente caso, no ha sido desvirtuada mediante prueba alguna en contrario, como sería un acto expreso de repudiación en instrumento público o auténtico o por escrito presentado ante el Juez competente, y que en otro caso se entiende tácitamente aceptada la legítima, aceptación y consiguiente adquisición de la misma que ha de considerarse producida el día del fallecimiento del causante.

Frente a la alegación de que los descendientes no son herederos (por no haber aceptado la herencia ni expresa ni tácitamente y porque, si bien no la han repudiado, ello no implica su aceptación) y, por tanto, no ostentan la condición de sujetos pasivos o contribuyentes del IS, ha de destacarse que, en el ámbito de los tributos, los preceptos de Derecho Común tienen carácter supletorio, y debe tenerse en cuenta que el pago del IS es un deber jurídico que impone una Ley fiscal y no puede entenderse, como un acto libre, sino, por definición, como un acto debido.

Por otro lado, que el que la norma tributaria establezca que el sujeto pasivo del IS es el heredero tampoco significa que su pago por un llamado, con delación, implique una aceptación tácita de la herencia, al ser un acto debido que se realiza para evitar una sanción, sin dejar de destacar, que la legislación fiscal parece responder al sistema «germánico» de adquisición de la herencia, que se produce por la mera muerte del causante, al exigir al «heredero» el pago del Impuesto, so pena de sanción económica, a partir del instante de la muerte, como si en tal momento fuera ya heredero.

### **IUS DELATIONIS. (S.T.S.J. DE BALEARES, 10 DE NOVIEMBRE DE 2009)**

En el presente caso, se produce el fallecimiento de la tía del recurrente, que había instituido heredera a su hermana, por sustitución simple al recurrente y por sustitución de éste a su hija. Posteriormente fallece la madre del recurrente, a la sazón, hermana de la primera fallecida, sin que hubiera aceptado ni repudiado la herencia de su hermana y que instituyó heredero al recurrente.

La tesis de las Administraciones Públicas demandada considera que, la madre del recurrente, instituida heredera por su hermana, fallecería después de ésta, sin que hubiera repudiado la herencia y sin que fuera incapaz de recibirla, de manera que el recurrente no sustituyó a su madre, con lo que los derechos de su madre, que pasaron al recurrente, lo hicieron no en virtud de la sustitución prevista en el artículo 774 del Código Civil sino por el derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil, de modo que el recurrente deberá tributar acumuladamente por el conjunto del caudal relicto resultante según las normas del impuesto.

La Sala entiende que, toda vez que la causante fallece después de su hermana sin que hubiese repudiado la herencia ni tampoco concurriera imposibilidad o incapacidad para aceptarla, no se ha producido el llamamiento y delación de herencia a favor del sustituto puesto que, abierta la sucesión de la hermana fallecida en primer término y posteriormente de la causante, llamada ésta en primer lugar no ha aceptado ni repudiado la herencia. En conclusión, el llamamiento de la causante pasó a sus causahabientes y no al sustituto dispuesto por la hermana de aquella.

Puestas así las cosas, no llamado el aquí recurrente en tanto que sustituto, tampoco podía en tal concepto aceptar o repudiar la herencia de la hermana fallecida en primer lugar; y, además, no podía renunciar a la herencia de aquella en ejercicio del derecho de transmisión, por lo que la Sala desestima la pretensión del recurrente.

#### **DEUDAS DEDUCIBLES. (S.T.S.J. DE MADRID, 26 DE OCTUBRE DE 2009)**

El causante disponía de una deuda pendiente con un banco en el momento de fallecer consistente en una póliza de crédito otorgada a título personal, con un principal que se aportó a una sociedad en concepto de préstamo, y que figura como “activos créditos” en la herencia, activo que se distribuyó asimismo al 50% en las adjudicaciones de bienes entre los coherederos, convirtiéndose, por tal concepto estos, en acreedores de la entidad.

En el momento del fallecimiento, la deuda contraída por el causante con el banco, había sido abonada por su hijo por lo que éste último se había subrogado en la posición acreedora del banco respecto a su padre, y al ser una deuda contraída con el padre con su hijo no es susceptible de deducción, de conformidad con el artículo 32.1 del Real Decreto 1629/1991.

Respecto a su alegación de que dicha excepción es solo aplicable a las deudas no garantizadas con documento público, en primer lugar la deuda del padre con el hijo no está sustentada en póliza alguna sino que al abonar el hijo la deuda del padre, éste último se convierte en acreedor de su padre, pero aún aceptando que estuviera sustentada en póliza suscrita ante corredor de comercio la excepción seguiría operando dado que el artículo no distingue entre una y otra y solo sería aplicable a las reconocidas en sentencia judicial firme que no es el caso.

La cuestión por tanto esta constituida por determinar si el acreedor en el momento del fallecimiento del causante, era interesado en la herencia, en los términos del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece que en las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 CC o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia.

Para la Sala, resulta indubitado que el día del fallecimiento del causante el acreedor era su hijo y heredero. La argumentación de la parte se sustenta en interpretar la norma en el sentido de que si la misma emplea la expresión “contraída” el acreedor al que la misma se refiere es aquél con el que originariamente se constituyó la obligación pero esta interpretación es incorrecta al tiempo de la apertura de la sucesión la deuda no se encontraba contraída con el acreedor originario, sino que habiéndose subrogado el hijo en la posición de aquél, la deuda se encontraba contraída con este que tiene la cualidad de heredero y descendiente del causante, por lo que dicha deuda no puede constituir pasivo de la masa hereditaria.

#### **REDUCCIÓN POR MINUSVALÍA. (S.T.S.J. DE MADRID, 1 DE OCTUBRE DE 2009)**

La discrepancia estriba en la procedencia de la reducción por minusvalía, pues mientras la actora sostiene que lo importante es que exista ésta, la Administración exige que la minusvalía se encuentre declarada por los órganos administrativos competentes.

La consideración legal de minusválida se produjo mediante resolución de la Dirección General de Servicios Sociales en junio de 2002, mientras que la fecha de devengo del Impuesto fue en diciembre de 2000.

La actora sostiene que antes de fallecer el causante, ya se padecía la enfermedad de Alzheimer, origen de la discapacidad, como lo prueba el informe médico aportado al expediente.

La Sala desestima el presente recurso por entender que, si bien es posible que el padecimiento mental fuese anterior de 2002, lo cierto es que hasta la resolución administrativa de junio de 2002, no existe la consideración legal de minusválido, pues es la Administración la que debe hacer formalmente esa declaración, como dispone el Real Decreto 1723/1981, sobre reconocimiento, declaración y calificación de las condiciones de Subnormal y Minusválido y el Real Decreto 1971/1999.

**DONACIÓN BAJO CONDICIÓN RESOLUTORIA DE PREMIERENCIA DE LA DONATARIA.  
(S.T.S.J. DE CATALUÑA, 19 DE NOVIEMBRE DE 2009)**

El acto sujeto a tributación versa sobre una donación mortis causa bajo la condición resolutoria de premerencia de la donataria, de una cierta cantidad de dinero. A los efectos fiscales lo esencial es determinar si la adquisición es inter vivos o mortis causa, entendiéndose como tal que la adquisición tenga lugar en vida del donante o solo tras su muerte.

La donación mortis causa es un título sucesorio conforme a la normativa fiscal, que como tal lo contempla en atención a su inclusión en las normas específicas del impuesto sobre sucesiones aún cuando la forma no sea la testamentaria, y otras previstas en los Derechos especiales, y se otorga en atención y como motivo último del fallecimiento del donante.

Se trata de someter a las normas del Impuesto sobre sucesiones las atribuciones mortis causa aun cuando no sean por herencia o legado y por tanto dispuestas en testamento o, en el primer caso, abintestato. Pero ello no excluye el presupuesto de atribución de la propiedad solo tras el fallecimiento del disponente, aparte de la aceptación. Presupuesto para la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones que se manifiesta en el art. 24 de la Ley, conforme al cual en las adquisiciones por causa de muerte el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante.

De manera que el supuesto que se considera aparece incluido en el art. 8 del Reglamento, es decir se trata de un contrato de inmediata atribución patrimonial sujeto a la condición resolutoria de premerencia de la donataria, debiendo ser calificado a los efectos fiscales como donación inter vivos, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición.

**CUANTIFICACIÓN DE LA PRINCIPAL FUENTE DE RENTA A EFECTOS DE LA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES. (S.T.S.J DE MADRID, 24 DE SEPTIEMBRE DE 2009)**

La Administración sostiene que no se cumple con la exigencia, para aplicar la reducción del 95% en la donación de participaciones sociales, de la percepción de una suma como administrador de la sociedad que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, toda vez que la donataria percibió cantidades como: administradora, por pensión de viudedad y en concepto de ingresos derivados de actividades agrícolas.

A juicio de la Administración, los ingresos por administración de la sociedad limitada no superan el 50% del resto de los ingresos, por lo que no tiene derecho a la reducción.

El sujeto pasivo, sostiene que la donataria percibió ingresos derivados de actividades agrícolas no en concepto de "agricultora" (pues había donado sus participaciones) sino con el consentimiento de dicha mercantil. Consentimiento que sólo podía producirse retribuyendo la administración de la sociedad. Ello sin perjuicio, de la corrección del error consistente en declarar como rendimiento de actividad agrícola lo que, en verdad, era rendimiento del trabajo, que tendrá su repercusión en la inspección derivada del IRPF, pero no en la inspección derivada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Sala viene a entender que la donataria actuó con corrección presentando sus declaraciones tributarias de manera adecuada y correspondiendo las mismas a los negocios jurídicos en que había intervenido y que, cuando se ha visto denegada la reducción de la base imponible del impuesto de sucesiones y donaciones, se ha pretendido dar una versión artificial de los hechos que no tiene reflejo en la realidad.

**DONACIONES ONEROSAS Y REMUNERATORIAS. (S.T.S. 15 DE JULIO DE 2010)**

El tema de fondo versa, sobre el tratamiento, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los incrementos de patrimonio derivadas de donaciones de acciones pignoras, en las que el donatario se subroga en la deuda garantizada. Para el donante, el incremento de patrimonio derivado de la donación, con o sin cargas, es lucrativo. Por el contrario, el criterio de la Administración, es distinto, al entender que las donaciones con subrogación de deudas generan dos tipos de incrementos, uno lucrativo, y otro oneroso.

Para el Tribunal, nos encontramos ante un negocio jurídico complejo, pues en esta clase de donaciones el ánimo de liberalidad no afecta a todo el importe donado, por lo que difícilmente se puede afirmar el carácter

de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso. Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento de patrimonio se le aplique simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo.

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 de su patrimonio en un importe igual al de la deuda pignoratícia de la que se liberaba, y además, realizaba una donación en cuanto al exceso. Nos encontramos, pues, con 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 las acciones el donante se liberaba de su deuda. Resulta, por tanto, evidente que en este caso la donación tenía un elemento oneroso, por la transmisión de la deuda al donatario, así como otro lucrativo.



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

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

### **ASIGNACIÓN DEL USUFRUCTO A LOS HEREDEROS CONDICIONALES.**

**(S.T.S.J. DE MADRID, 4 DE FEBRERO DE 2010)**

El motivo de controversia versa sobre la transmisión por los causahabientes del pleno dominio de una finca a un tercero, pero que en la autoliquidación del impuesto lo hicieron cada uno de ellos sólo por el 10% de la propiedad que les correspondía. Ante ello el Ayuntamiento giró una liquidación individual a aquéllos por el 20,95% del dominio, comprensivo del 10% del pleno dominio más el porcentaje que correspondía sobre la nuda propiedad del 60%.

En el presente caso resulta absolutamente necesario decidir, a los efectos tributarios, a quién se asigna la nuda propiedad del 60% usufructuado, ya que dicha nuda propiedad había sido transmitida en unión del resto de los derechos que recaían sobre el inmueble. El criterio del Ayuntamiento de atribuirle a los herederos condicionales parece plenamente adecuado, más aun a causa de lo probable del cumplimiento de la condición que los convertiría en plenos propietarios, eventualidad que apreció el auto del Juzgado de lo Civil para autorizar la enajenación de la finca.

### **TRANSMISIÓN DE UN BIEN QUE PERTENECÍA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES DISUELTA COMO CONSECUENCIA DEL FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS CÓNYUGES.**

**(S.T.S.J. DE ASTURIAS, 28 DE DICIEMBRE DE 2009)**

La Sala entiende debe estarse a lo prevenido en el artículo 104.3 del R.D.L. 2/2004, vigente a la fecha del devengo, en el que se contempla como un supuesto de no sujeción, antes de exención artículo 106 de la Ley 39/1988, con los distintos efectos que suponen una y otra posición, la aportación de bienes o derechos realizados por los cónyuges a la sociedad ganancial, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. La claridad del precepto, con independencia de la concepción que se tenga de la sociedad de gananciales, no permite otra interpretación que la de considerar exentos del I.I.V.T.N.U. los bienes que perciben los cónyuges en concepto de adjudicación por la disolución de la sociedad legal de gananciales. En este punto resulta indiferente que la sociedad de gananciales se disolviera por el fallecimiento de uno de los cónyuges o tuviera lugar por cualquier otra causa, separación, divorcio, nulidad del matrimonio o acuerdo de los cónyuges, art. 1392 del Código Civil, pues lo que aquí interesa es determinar el régimen aplicable a la adjudicación íntegra de un bien perteneciente a la sociedad de gananciales o uno solo de los cónyuges.

No puede entenderse existencia de fraude de ley, sino una opción que autoriza la ley en cuanto que deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar el régimen económico matrimonial, aunque en el supuesto examinado tuviera lugar por la muerte de uno de los cónyuges, y declara no sujetos al impuesto el incremento del valor de los bienes adjudicados a la sociedad de gananciales, resultando de este modo no sujetos a tributación las plusvalías del bien adjudicado a la esposa por la disolución de la sociedad de gananciales al fallecimiento del su esposo.

### **APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO AL INSTITUTO DE LA VIVIENDA DE MADRID. (S.T.S.J. DE MADRID, 18 DE FEBRERO DE 2010)**

La cuestión litigiosa se centra en concretar la naturaleza del IVIMA a los efectos del art. 105.2.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas

Locales, a cuyo tenor estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.

Mientras que el IVIMA sostiene su carácter público, la Administración Local apelante lo niega y mantiene la procedencia de la liquidación.

Para el Tribunal, se desprende que el IVIMA es una entidad de Derecho Público que, debido a su carácter mercantil, comercial y financiero, actúa en el tráfico jurídico privado, pero ello no le priva de su naturaleza jurídica pública. Confluyen, por tanto, en el IVIMA una forma de personificación jurídico pública, junto con una actuación, básica aunque no exclusivamente, en el marco del tráfico jurídico privado como instrumento más adecuado para la consecución de sus fines de carácter público. Además, en materia de contratación, está sometido a la legislación del Estado en la que se prevén, expresamente, supuestos como el presente en el que una Entidad de Derecho Público, un Organismo Autónomo, realiza contratos de carácter jurídico privado. Y así el art. 1 de la Ley 13/1995, de Contratos de las Administraciones Públicas (vigente respecto del supuesto enjuiciado), incluye a los Organismos Autónomos como es el IVIMA, dentro de su ámbito subjetivo de aplicación. Por ello, les resulta de plena aplicación el art. 9 de dicha Ley que regula el régimen de los contratos privados celebrados por las Administraciones públicas.