

**INDICE GENERAL**

**2**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**3**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**43**



## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

3

### TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

- COMPRAVENTA DE ORO ..... 4

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

- CANARIAS: PRESENTACIÓN TELEMÁTICA ..... 9

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS .. 14
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 24

### TEMAS FISCALES

- ¿VULNERA LAS LIBERTADES COMUNITARIAS LA APLICACIÓN DE NUESTRO ISD A LOS NO RESIDENTES?  
Juan Carlos Vérguez. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.* ..... 32



## TRIBUTOS MUNICIPALES

43

### TRIBUNAL SUPREMO

- IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: IGLESIA CATÓLICA ..... 44

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 48

## Tributos Oficinas Liquidadoras

• <b>TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL</b>	
- <b>IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS</b>	
» Compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales: Resolución del 8 de abril de 2014 .....	4
• <b>CANARIAS: PRESENTACIÓN TELEMÁTICA</b>	
» Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 3 de abril de 2014 .....	9
• <b>CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS</b>	
- <b>IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS</b>	
» Disolución de comunidad de bienes sobre 14 inmuebles manteniendo dos en pro indiviso .....	14
» Disolución parcial de comunidad .....	14
» División horizontal de la finca y disolución de comunidad de bienes, bien extinguiendo totalmente el condominio o bien dejando un local en proindiviso .....	15
» Resolución del contrato de permuta de solar por obra futura .....	15
» Cesión de un local por la cooperativa a comunidad de propietarios. Afectación del referido bien por la comunidad de propietarios como elemento común .....	16
» Subrogación en la posición acreedora de préstamos hipotecarios de la Sareb y de los fondos de activos bancarios a favor de entidades financieras de las previstas en el artículo 1 de la ley 2/1994, de 30 de marzo .....	17
» Transmisiones de préstamos hipotecarios por parte de la Sareb o de un FAB a otros FAB .....	17
» Novación modificativa del préstamo, estableciendo un periodo de carencia y una ampliación del plazo de amortización .....	17
» Escritura de participación y adjudicación de herencia .....	18
» Condición de empresario a efectos de IVA .....	19
» Transmisión por un banco de parcelas calificadas como suelo urbano .....	19
» Escisión parcial financiera y canje de valores transmitiendo el conjunto de activos y de pasivos afectos a la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de naves industriales .....	20
» Transmisión de un solar por parte de un propietario que tiene la condición de empresario o profesional .....	21
» Adquisición de determinados bienes inmuebles destinados a la actividad de centros comerciales .....	21
» Aportación de inmuebles por titulares de comunidad de bienes a sociedad civil .....	21
» Transmisión a otra sociedad de las participaciones recibidas por la aportación de unos bienes inmuebles sin que hayan transcurrido más de tres años desde la aportación .....	22
» Compraventa de artículos de segunda mano a particulares .....	22
» Adquisición de una vivienda en construcción a una entidad de crédito .....	23
- <b>IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES</b>	
» Donación de la nuda propiedad de sus participaciones sociales a sus tres hijos .....	24
» Donación de la nuda propiedad de participaciones en entidad mercantil domiciliada en Galicia a no residente .....	24
» Grupo familiar titular de empresa de arrendamiento de inmuebles en el que el administrador es contratado laboral del mismo .....	25
» Aportación de un bien inmueble situado en España a sociedad británica para evitar el impuesto sobre sucesiones y donaciones en España .....	25
» Reinversión del importe de la enajenación de la vivienda adquirida "Mortis Causa" en el pago de los préstamos hipotecarios que gravan otros inmuebles .....	26
» Transmisión hereditaria de tierras a dos herederos con la finalidad de unir las tierras para completar una sola linde y constituir una explotación prioritaria .....	26
» Adquisición "Mortis Causa" por residente en España de causante con residencia habitual en Reino Unido .....	27
» Valoración de saldo bancario a efectos de adquisición "Mortis Causa" .....	27
» Persona residente en España que adquiere "Mortis Causa" de pariente residente en Italia .....	27
» Acreditación de la residencia habitual .....	28
» Transmisión de inmuebles a través de los pactos sucesorios regulados en la Ley 2/2006, de 14 de junio, del derecho civil de Galicia .....	28
» Compatibilidad de la percepción de una pensión parcial de jubilación con la exención de las participaciones en el impuesto sobre el patrimonio y, por ende, en el impuesto sobre sucesiones y donaciones .....	28
» Permuta por inmueble de acciones adquiridas "Mortis Causa" con aplicación de la reducción prevista en la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones .....	28
» Momento a que se ha de referir la certificación autonómica acreditativa de la titularidad de una explotación prioritaria .....	29
» Aplicabilidad de la reducción prevista en el artículo 9 de la ley de modernización de las explotaciones agrarias .....	29
» Micromecenazgo .....	29
» Donación a una hija del 20 por ciento de las participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo capital social les pertenece en su integridad a él, su mujer y sus hijos .....	29
• <b>TEMAS FISCALES</b>	
- <b>¿VULNERA LAS LIBERTADES COMUNITARIAS LA APLICACIÓN DE NUESTRO ISD A LOS NO RESIDENTES?</b>	
Juan Carlos Vérguez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura .....	32

## TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

COMPRAS A PARTICULARES DE OBJETOS USADOS DE ORO Y OTROS METALES: RESOLUCIÓN DE 8 DE ABRIL DE 2014

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Concurren los requisitos de competencia y plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 242 y de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

**Segundo.** Las cuestiones que se plantean consisten en dilucidar:

- 1º). Si las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional están sujetas o no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas".
- 2º). Si en estos supuestos de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional, es preciso o no iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas, a efectos de la determinación del impuesto indirecto aplicable, bien el Impuesto sobre el Valor Añadido, bien el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**Tercero.** La delimitación entre los Impuestos sobre el Valor Añadido (IVA en adelante) y la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados (TPO en adelante) parte del carácter subsidiario y complementario de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este carácter subsidiario y complementario se basa en la primacía del derecho comunitario, que regula el marco común del IVA en la Directiva 2006/112, dejando a la potestad tributaria de los distintos Estados la exigencia de otros tributos sobre el consumo siempre que no supongan una doble tributación respecto del ámbito imponible del IVA.

Los hechos imponibles, de acuerdo con la normativa comunitaria (artículo 2 de la Directiva 2006/112), de la que es trasunto la norma nacional (Ley 37/1992 de 28 de diciembre), son cuatro: importación, adquisición intracomunitaria de bienes, entrega de bienes y prestación de servicios.

En concreto, en cuanto a la delimitación del hecho imponible entregas de bienes y prestaciones de servicios, el artículo 4 de la LIVA dispone que "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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen".

Por su parte, el apartado Tres de este mismo precepto advierte de forma expresa que "La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular", añadiendo además el apartado Cuatro que "Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos".

De acuerdo con el artículo 5 Uno a) y Dos de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, es decir, aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores

de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Por lo que se refiere a la modalidad de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del ITPAJD, este impuesto se exigirá "por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España", de conformidad con el artículo 6 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD), siendo transmisiones patrimoniales sujetas, según el artículo 7.1 A) "Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas", estando obligado a su pago, a título de contribuyente, el adquirente, de acuerdo con el artículo 8 de la citada norma legal.

Así las cosas, difieren los conceptos de entrega de bienes en IVA y transmisión en TPO en cuanto al alcance, pero coinciden en la perspectiva desde la que se deben contemplar e interpretar: ambos hechos impositivos parten de quien tiene el poder de disposición sobre el bien y decide transmitirlo, desprendiéndose de él o de alguna de las facultades que acompañan a su poder de disposición, enajenándolo, cediéndolo o dejando la cosa o el derecho a otro. En definitiva es la perspectiva del transmitente, el que realiza la acción de transmitir, la que configura el hecho imponible, con independencia de la condición de la persona que sea la destinataria o adquirente, todo ello basado tanto en una interpretación inspirada en la literalidad de la norma, así como en la sistemática y en la evolución histórica de la configuración de ambos impuestos (artículos 96 de la Constitución y 3 del Código Civil).

La delimitación entre IVA y TPO se regula en los artículos 4 Cuatro de la Ley 37/1992, ya citado, así como en los artículos 7.5, 17 y 18 del TRLITPAJD, en cuya redacción se aprecia claramente el carácter subsidiario y complementario de TPO respecto de IVA.

Dispone el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 que:

"5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido."

Señala el citado artículo en su primer inciso los supuestos de no sujeción a TPO para, a continuación, completar el cuadro de incompatibilidades con una serie de excepciones "coordinadas" con la existencia o no de obligación de pago en IVA. Así se consideran no sujetas las transmisiones:

- ❖ realizadas por empresario o profesional, en ejercicio de su actividad,
- ❖ y las transmisiones sujetas a IVA como entrega de bienes o prestación de servicios.

Parte este primer inciso de la primacía de la sujeción al IVA determinante de la incompatibilidad y la no exigencia de TPO.

El segundo inciso del artículo 7.5 contempla una serie de excepciones relativas a inmuebles, con el fin de que si estando sujeta a IVA no existe obligación de pago, por estar la operación exenta de IVA, o no sujeta por el artículo 7.1 a de la Ley 37/1992, se sujete a TPO. Estas excepciones completan el cuadro de incompatibilidades, si bien no son de aplicación en este caso.

Por tanto, la realización por parte de empresarios o profesionales de transmisiones supone que la operación queda fuera del ámbito de TPO salvo las excepciones tasadas en los artículos citados.

**En el caso aquí contemplado, que origina el criterio puesto en entredicho, la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada ésta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad.**

No desconoce este Tribunal Central la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (Rec. nº 3646/1991).

En esta sentencia, que se refiere a un supuesto en el que se debatía el régimen jurídico aplicable durante los años 1982 a 1986 (sólo el último de ellos afectado por la normativa del IVA, pues al resto de los años considerados le resultaba aún de aplicación el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas), el Alto Tribunal equiparó el supuesto de las compras de oro a particulares por empresarios dedicados a ese tráfico con el de las compras de bienes usados por empresarios revendedores, señalando que se trataba de un tráfico empresarial que excede del ámbito del IVA puesto que en ambos casos se compran bienes a particulares por empresarios en el ejercicio de su actividad. Añadió que estando las citadas compras no sujetas a IVA sólo en el caso de bienes

usados se establece un régimen especial de tributación de las entregas subsiguientes, como medida para compensar la doble tributación en IVA que se produce al salir del circuito comercial de producción y distribución (con IVA soportado por el particular) y volver a entrar sin posibilidad para el empresario de deducir el impuesto por no estar sujeta la transmisión por el particular al empresario. Concluye el Tribunal Supremo que no estando sujeta a IVA la entrega de oro por realizarse la transmisión por un particular, tampoco está sujeta a TPO por realizarse (la compra) por un empresario en ejercicio de su actividad.

**Entiende este Tribunal Central que la sentencia invocada de 1996 responde a una circunstancia particular de tránsito de régimen jurídico y de novedad en la aplicación del IVA, y que su conclusión no se puede sostener ya, teniendo en cuenta la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, que exigen la concurrencia de varios requisitos en materia de sujeción de las entregas de bienes, siendo uno de ellos que el transmitente, como persona que realiza la transmisión, sea empresario o profesional y lo transmita en ejercicio de tal, quedando además dentro de la potestad tributaria de los Estados miembros el sujetar a otros impuestos indirectos las entregas no sujetas a IVA, como es el caso de las transmisiones realizadas por particulares.**

Por último cabe señalar una particularidad en el caso español, en relación con transmisiones realizadas por particulares a empresarios en el ejercicio de su actividad. Así, cuando los bienes transmitidos sean vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, el artículo 45 I B 17 del TRLITPAJD exime del pago de TPO al adquirente empresario o profesional dedicado a su compra para su reventa. Se trata de una exención, y de conformidad con el artículo 14 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no cabría entenderla aplicable a un caso como el aquí discutido, pues no cabe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales.

Consecuentemente, este Tribunal Central, a la vista de la normativa aplicable, considera no ajustada a derecho la interpretación extensiva de la no sujeción a TPO de operaciones realizadas por particulares con empresarios aunque éstos últimos lo hagan en el ejercicio de su actividad, por cuanto esta interpretación no responde a la regla de delimitación IVA-TPO que ha fijado nuestro legislador, parte indubitadamente de la condición del transmitente como empresario o no, siendo la condición del adquirente irrelevante para determinar la sujeción a TPO.

La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1º.a) y 4º.1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 del IVA que grava hechos imponibles iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP. Consecuentemente, la no sujeción a la modalidad de TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que un empresario o profesional pueda hacer de particulares.

En sentido similar se han pronunciado los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón (baste citar, por todas, sentencia de 1 de junio de 2010, Rec. nº 278/2007) y de La Rioja (sentencia de 23 de octubre de 1998, Rec. nº 759/1997).

Sin perjuicio de todas las conclusiones anteriores, obligadas para este Tribunal Central a la vista de la redacción de los artículos 4 y 5 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y 7.5 y 45 I B 17 del TRLITPAJD, este Tribunal no quiere dejar de subrayar que en este supuesto el legislador no ha pretendido neutralidad fiscal. En efecto, en esta actividad de venta por los particulares de objetos usados de oro y otros metales, estos bienes habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo, con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al consumidor final, y vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor es un particular no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente un empresario. Esta entrega ulterior, como hemos visto, no está sujeta al IVA, porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares, pero sí queda gravada por TPO. El particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el IVA que soportó. En algunos otros supuestos el legislador sí ha arbitrado medidas para conseguir la neutralidad fiscal en la reintroducción de bienes en el proceso productivo, lo que no ocurre en el presente caso: así, se han previsto reglas especiales para los bienes inmuebles, para la chatarra, para los vehículos usados adquiridos por un empresario revendedor e incluso un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, del que de modo expreso están excluidos los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas).

**Cuarto.** Respecto a la segunda cuestión planteada, hay que tener en cuenta que es criterio reiterado de este Tribunal Central, recogido entre otras en Resolución RG 663/2010, de 24 de mayo de 2012, que en caso de tributos incompatibles, como IVA y TPO, y cuya competencia de liquidación corresponde al Estado y a las Comunidades Autónomas respectivamente, al tratarse de tributos distintos y de Administraciones distintas, no es aplicable la doctrina de los actos propios, reconociéndose el derecho a liquidar a ambas Administraciones, de tal forma que liquidado uno de los impuestos cabe la liquidación del otro, y la firmeza de una liquidación de un tributo no afecta a la del otro. El hecho de que exista una liquidación anterior de la AEAT no puede suponer que la Comunidad Autónoma no pueda liquidar, pues supondría dejar en manos de una Administración el ejercicio de una potestad liquidatoria que también corresponde a la otra.

En estos casos las leyes prevén la existencia de un órgano de composición mixta de la Comunidad Autónoma y la AEAT que dirima cual es el impuesto aplicable en las operaciones en que resulte controvertida la tributación por IVA o por ITP.

Dado el principio de coordinación que debe exigirse entre Administraciones tributarias en tributos como los que estamos examinando, que son incompatibles entre sí si bien pueden recaer de facto sobre las mismas operaciones, y existiendo suficientes cauces de comunicación entre ambas Administraciones para evitar que se produzcan situaciones de doble imposición, es deseable que la primera de las Administraciones que advierta de la posible tributación por uno u otro impuesto, acuda a estos órganos de coordinación a fin de determinar el tributo aplicable sin llegar a practicar liquidación por los dos.

Así, se establecen tanto en la LGT como en el Reglamento General de Recaudación las actuaciones necesarias a fin de que, en el supuesto de ambas Administraciones procediesen a regularizar, cada una en el ejercicio de su competencia, se determine el tributo que recae sobre las operaciones y se proceda entre ambas Administraciones a la recaudación, y en su caso compensación, procurando así evitar mayores perjuicios a los interesados que aquellos que deriven de la impugnación de los actos administrativos a fin de que los órganos revisores determinen el tributo aplicable.

**Quinto.** En este caso el planteamiento realizado por la resolución recurrida del TEAR es que, en razón de las particulares relaciones que se dan entre el IVA y el ITP, en la medida en que uno y otro impuesto pueden alternativamente recaer sobre unos mismos actos jurídicos y que su gestión está atribuida a diferentes Administraciones tributarias, a lo que se añade el que son distintas las personas definidas como obligados tributarios en uno y otro, lo que también tiene su importancia en cuanto a la intervención de estos en los procedimientos de gestión, lo procedente era anular el acto impugnado, retrotrayendo las actuaciones al momento de solicitar la intervención del Consejo Territorial, tal y como prevé el citado artículo 65 in fine de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre. La decisión adoptada por el TEAR tiene por fundamento el incumplimiento del trámite procedimental previsto en la citada Ley. Además añade que este es, a su vez, el criterio seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 30 de noviembre de 2010 (Reclamación número 00-00930-2009).

En primer lugar, debe señalarse que en la resolución invocada, este Tribunal Central analizaba un supuesto de la transmisión de un inmueble sobre la que existían dos actuaciones administrativas distintas, una de denegación de la devolución de IVA y otra posterior, la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En segundo lugar, lo cierto es que de los datos del expediente se deduce que la liquidación por TPO tiene su causa en las operaciones de compra de objetos usados de oro y otros metales por parte de la entidad a particulares, sin haber presentado autoliquidación alguna por este impuesto y sin que de los dos libros registros que presentó la entidad de las compras efectuadas a particulares, con numeración 2378 y 2857 diligenciados en la correspondiente comisaría de Policía, en los que constan, entre otras cuestiones, la fecha de cada compra, el particular que realizó la entrega y el importe satisfecho, se pueda deducir que la entidad hubiere soportado por las mismas operaciones la repercusión del IVA. Tampoco consta la presentación de declaración tributaria por IVA correspondiente a esas operaciones de compra de objetos usados de oro y otros metales. El propio TEAR reconoce este último extremo cuando señala que: "...el acto recurrido puede producir un resultado improcedente e injustificadamente dañoso para el contribuyente, como es la posibilidad de que hubiese soportado la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, hecho, no obstante, que no se deduce del expediente enviado...".

Sobre esta cuestión, es necesario hacer referencia a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En esta Ley, se prevé la existencia de diversos órganos de relación entre las Comunidades Autónomas y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en particular en materia de IVA e ITP y AJD se contempla la existencia de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria en el artículo 65 de la Ley, al disponer:

"1. En el seno de la estructura de la correspondiente Delegación Especial o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria desarrollarán las siguientes funciones:

- a) Adopción de acuerdos en materia de intercambio de información entre las Administraciones estatal y autonómica.
- b) Coordinación y colaboración en la gestión tributaria.
- c) Diseño y planificación de la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control.
- d) Decidir la aplicación, dentro de sus respectivos ámbitos, de los actos susceptibles de encomienda de gestión entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

(...)

3. Los Consejos estarán compuestos por cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y tres de la respectiva Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía.

(...)

Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido -Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla- y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se precisará, igualmente, acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien lo resolverá con carácter vinculante”.

La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, bajo cuyas directrices han de actuar los Consejos Territoriales, parece ser que aprobó en sesión de 17 de abril de 2008 un documento, al que alude la Directora recurrente en sus alegaciones, sobre adaptación del documento sobre coordinación entre la AEAT y la Administración Tributaria de las Comunidades Autónomas para casos de doble imposición material entre el IVA e ITPO a la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo. Este documento no se ha publicado en boletín oficial alguno, por lo que este Tribunal Central no lo toma en consideración.

Sin perjuicio de lo anterior, la doble imposición material sólo se produce cuando la misma persona que ha soportado la repercusión del IVA, no sólo en sentido jurídico, sino en sentido económico, es decir, sin poder deducir las cuotas soportadas, ha de satisfacer por la misma operación el concepto TPO del ITP y AJD o, por el contrario, habiendo pagado este último concepto, se ve obligado al pago del primero, siendo estos supuestos en los que deben adoptarse medidas de coordinación que impidan que se produzca la doble imposición; supuestos cuya concurrencia, según lo expuesto, no se aprecia en el presente caso.

En definitiva, no se aprecian las premisas necesarias para acudir al procedimiento de solución de conflictos entre las Administraciones estatal y autonómica a que se refiere la resolución recurrida.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, ACUERDA ESTIMARLO **fijando como criterio que:**

**En el caso de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, al no tener los transmitentes tal condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando sujeta y no exenta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.**

En estos casos, no resulta necesario iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas, para la determinación del tributo indirecto aplicable, previsto en el artículo 65 de la Ley 21/2001.



## CANARIAS: PRESENTACIÓN TELEMÁTICA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 3 DE ABRIL DE 2014

### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**Primero.** La pretensión de la Corporación demandante va dirigida a la declaración de nulidad de la Orden de 7 de diciembre de 2.010, de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento para la presentación electrónica por Internet de los modelos 411 ( Régimen general de devolución mensual del Impuesto General Indirecto Canario) y 600 ( Autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), a cuyo fin plantea, como único motivo de nulidad, la omisión, en el curso del procedimiento de elaboración del reglamento, del trámite de solicitud de informe al Colegio Notarial de Canarias, trámite que se califica de preceptivo al versar sobre una materia que afecta directamente a las funciones encomendadas a los Notarios radicados o con plaza demarcada en Canarias.

Al respecto, tras dedicar una parte de la demanda a poner de relieve la legitimación activa del Colegio Notarial para el ejercicio de la acción, se denuncia que en el procedimiento formal y solemne de elaboración de la disposición general se vulneraron, bien los artículos 129 y ss de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1.958, bien el artículo 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre del Gobierno, en relación con el artículo 5 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, y artículos 314 y ss del Reglamento Notarial, situando la nulidad radical de la norma en la falta del trámite de audiencia de los Notarios a través de su Colegio Profesional y ello por cuanto el Colegio Notarial de Canarias es de obligada adscripción para los Notarios que ejercen su función en Canarias, y la Orden recurrida incide directamente en el núcleo esencial de la función pública notarial.

Al recurso se oponen las partes codemandadas que rechazan la legitimación del Colegio Notarial para la impugnación de una norma tributaria, referida a la presentación de documentos administrativos de naturaleza tributaria, en cuanto materia que no incide en el estatuto notarial ni en las funciones propias de los Notarios.

**Segundo.** Pues bien, el punto de partida es que la Orden, como explica en su Preámbulo, constituye un primer paso en la regulación de la presentación electrónica por Internet ante la Administración Tributaria Canaria de las autoliquidaciones y declaraciones tributarias, a cuyo fin aborda la regulación de las condiciones y el procedimiento para la presentación del modelo de devolución mensual del Impuesto general Indirecto Canario (modelo 411) y de la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modelo 600).

La competencia del Consejero de Economía y Hacienda para su aprobación deriva de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma, que le atribuye la función de determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria, tratándose del ejercicio de una competencia normativa en relación a la gestión de impuestos cedidos que corresponden, en ese concepto, a la Comunidad Autónoma de Canarias, que ejerce a través de los órganos correspondientes.

En relación con esa atribución competencial, se aborda, pues, la regulación de dos supuestos concretos referidos a la relación jurídico tributaria entre los ciudadanos y la Administración Tributaria Canaria a través de medios electrónicos en relación tanto al modelos de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos, como al de devolución mensual del IGIC, si bien la impugnación del Colegio Notarial va unida a los preceptos que regulan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación electrónica por internet de las autoliquidaciones del modelo 600 ( relativas al ITPyAJD).

A partir de aquí, situándonos en un plano conceptual, y dado el modo en el que la parte demandante articula el único motivo de impugnación, por falta del informe preceptivo del Colegio Notarial, resulta sumamente difícil separar lo que es el examen de la legitimación activa de la Corporación demandante para el ejercicio de la acción, entendida como requisito de admisibilidad del recurso del artículo 69 b) de la ley jurisdiccional, en cuanto titular de un interés unido a la defensa de los intereses legítimos de quienes se adscriben al Colegio de forma obligatoria (arts 19.1 b) LJCA), de lo que es la cuestión de fondo, de examen de la posible nulidad de la norma derivada de la omisión del trámite de audiencia del Colegio recurrente en cuanto trámite que la parte insiste en que era

preceptivo, y ello por cuanto ambas cuestiones van íntimamente unidas hasta el punto que entender que se vulneró el trámite de audiencia supondría dar por acreditada, no previa, sino simultáneamente, la legitimación del Colegio Notarial.

**Tercero.** En cualquier caso, en lo que respecta a la legitimación hay que distinguir lo que es el cumplimiento de dicho requisito en vía administrativa o en la procesal.

Desde el punto de vista del procedimiento administrativo, el art. 31.1.c) de la Ley 30/1992 modificada por la Ley 4/1999 dispone que se consideran interesados *“aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva”*, mientras que el apdo 2º también establece la legitimación de *“las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca”*.

Desde el prisma del proceso contencioso-administrativo, el artículo 19.1 b) de la LJCA establece la legitimación en el proceso de las corporaciones, asociaciones, sindicatos y grupos y entidades a que se refiere el artículo 18 que resulten afectados o estén legalmente habilitados para la defensa de los derechos e intereses legítimos colectivos.

Precisamente, sobre la legitimación procesal, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 3 de enero de 2.013, a propósito de la legitimación ha explicado que *“(..) el interés legítimo necesario para tener por existente el presupuesto procesal en que consiste la denominada legitimación activa, requiere la titularidad potencial de una ventaja o utilidad jurídica, no necesariamente de contenido patrimonial, en quien ejercita la pretensión, que se materializaría de prosperar ésta. O lo que es igual, que aquélla presupone una relación material unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados), en la que se integra, formando parte de ella, de su contenido, un interés en sentido propio, cualificado y específico, actual y real (no potencial o hipotético), de suerte que debe reconocerse si la anulación de ese acto o disposición produce automáticamente en aquel sujeto un efecto positivo (beneficio) actual o futuro pero cierto”*.

Desde este punto de vista, en tanto en cuanto el Colegio Notarial recurrente pretende la declaración de nulidad de la Orden impugnada por entender que incide en las funciones públicas que desempeñan los Notarios, en cuanto excluye cualquier intervención en el procedimiento de presentación electrónica por internet del modelo 600, debe entenderse, siempre desde el punto de vista procesal, que el Colegio está legitimado y que no concurre la causa de inadmisión invocada por las partes codemandadas, siendo otra cosa la cuestión de fondo, esto es, si dicha legitimación procesal supone también que hubiese tenido que ser convocada para emitir informe preceptivo en el procedimiento de elaboración de la disposición general, esto es, en el procedimiento administrativo.

**Cuarto.** Así pues, en lo que se refiere al trámite de audiencia en el procedimiento de elaboración de disposiciones generales con rango reglamentario, el artículo 24 de la Ley 50/1997, del Gobierno, exige en su apdo b) que *“deberán recabarse”* a lo largo del proceso de elaboración, *“además de los informes, dictámenes y aprobaciones previas preceptivos, cuantos estudios y consultas se estimen convenientes para garantizar el acierto y la legalidad del texto”*.

Por su parte, el apdo c) añade que *“Elaborado el texto de una disposición que afecte a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, se les dará audiencia, durante un plazo razonable y no inferior a quince días hábiles, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley que los agrupen o los representen y cuyos fines guarden relación directa con el objeto de la disposición”*.

En el caso de Canarias, Ley 1/1983, de 14 de abril, del Gobierno y de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias aborda la regulación del procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general y de los anteproyectos de Ley en el artículo 44 de la Ley del Gobierno conforme al cual se iniciará por el Centro Directivo correspondiente, con los estudios e informes que garanticen la legalidad, acierto y oportunidad de aquéllos, si bien la Disposición Final Primera establece expresamente que *“Para lo no previsto en esta Ley, serán de aplicación las disposiciones legales del Estado en la materia, equiparándose los órganos por analogía de sus funciones”*.

Por tanto, hay que estar en cuanto al procedimiento, y en particular en lo que se refiere a los informes preceptivos, a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 50/1997, que el propio legislador canario, en ejercicio de sus competencias, sitúa como supletoria de su propia regulación en la materia.

En relación con lo anterior, jurisprudencia reiterada ha advertido que la audiencia previa del artículo 24.1.c) de la Ley 50/1997 sólo es preceptiva respecto de las corporaciones y asociaciones que no sean de carácter voluntario, requisito que concurre en el Colegio recurrente.

**Quinto.** Así las cosas, sostiene el Colegio Notarial de Canarias el informe a emitir por dicho Colegio era preceptivo, no solo por el carácter obligatorio de la adscripción, sino también por cuanto la materia cuya regulación aborda la disposición impugnada afecta directamente al ejercicio de la función pública notarial, pues uno de los documentos donde constan los hechos imponderables

sujetos a tributación por el concepto Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el documento público notarial, correspondiendo a los Notarios, en cuanto fedatarios públicos, velar por la regularidad material y formal del acto o negocio jurídico que se documenta, y dicho juicio de legalidad se extiende también al control de la legalidad tributaria tal y como resulta del artículo 24 de la Ley del Notariado, modificado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, que en la parte reformada, literalmente dice:

*“(..) Los notarios en su consideración de funcionarios públicos deberán velar por la regularidad no sólo formal sino material de los actos o negocios jurídicos que autorice o intervenga, por lo que están sujetos a un deber especial de colaboración con las autoridades judiciales y administrativas. En consecuencia, este deber especial exige del Notario el cumplimiento de aquellas obligaciones que en el ámbito de su competencia establezcan dichas autoridades. En las escrituras relativas a actos o contratos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles se identificarán, cuando la contraprestación consistiere en todo o en parte en dinero o signo que lo represente, los medios de pago empleados por las partes. A tal fin, y sin perjuicio de su ulterior desarrollo reglamentario, deberá identificarse si el precio se recibió con anterioridad o en el momento del otorgamiento de la escritura, su cuantía, así como si se efectuó en metálico, cheque, bancario o no, y, en su caso, nominativo o al portador, otro instrumento de giro o bien mediante transferencia bancaria. Igualmente, en las escrituras públicas citadas el Notario deberá incorporar la declaración previa del movimiento de los medios de pago aportadas por los comparecientes cuando proceda presentar ésta en los términos previstos en la legislación de prevención del blanqueo de capitales.*

*Si no se aportase dicha declaración por el obligado a ello, el Notario hará constar esta circunstancia en la escritura y lo comunicará al órgano correspondiente del Consejo General del Notariado. En las escrituras públicas a las que se refieren este artículo y el art. 23 de esta Ley, el Consejo General del Notariado suministrará a la Administración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17 de esta Ley, la información relativa a las operaciones en las que se hubiera incumplido la obligación de comunicar al Notario el número de identificación fiscal para su constancia en la escritura, así como los medios de pago empleados y, en su caso, la negativa a identificar los medios de pago. Estos datos deberán constar en los índices informatizados”.*

Explica también que uno de los medios a través de los cuales los Notarios cumplen su obligación de colaboración con la Administración Tributaria es el de la presentación de las autoliquidaciones si así lo requiere el sujeto pasivo, y sobre todo el de recepción de todas y cada una de las diligencias de pago del impuesto para que la presentación del título en el Registro de la Propiedad a efectos del artículo 254 de la Ley Hipotecaria.

Ello lo une a la obligación de los Notarios de presentación telemática en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de Bienes Muebles, de los títulos que documenten hechos, actos o negocios inscribibles, tal y como resulta del artículo 112 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, reformado por la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, que solo se exceptiona previa manifestación expresa del otorgante, de forma que, una vez presentado el documento, el Registrador comunicará al Notario autorizante, o a su sucesor en el protocolo, también por vía telemática, tanto la práctica del asiento de presentación, como, en su caso, la denegación del mismo, la nota de calificación y la realización de la inscripción, anotación preventiva, cancelación o nota marginal que corresponda con arreglo a los principios de la legislación registral.

A partir de aquí, considera el Colegio que la Orden recurrida, a diferencia de lo que sucede en otras normativas autonómicas, al ignorar al Notario, le impide cumplir con su función pública en el particular referido al control de la legalidad tributaria del documento, lo cual repercute, a su vez, en el ciudadano, ya que el fedatario no tiene medio alguno de conocer y controlar que el acto o negocio jurídico documentado ha sido liquidado y, por ende, incorporar la acreditación de ello a la copia autorizada electrónica y remitirla al Registrador dicha liquidación.

De ello también deduce que la Orden esta avocada al fracaso, e incluso puede llegar a producir resultados ilegales al omitirse cualquier regulación sobre la participación de los Notarios en lo relativo a la presentación de las autoliquidaciones al no serle permitido ser destinatario de la diligencia de pago del impuesto para incorporarla a la matriz y ulteriormente a la copia autorizada electrónica y poder remitirla al Registro de la Propiedad y, de esta manera, evitar el que título no se calificó por el Registrador o lo sea negativamente.

Por último, advierte que con la norma se impide a quien pretenda inscribir un título en el Registro de la Propiedad que lo pueda hacer por medios telemáticos pues el Notario carece de cualquier medio de recepción de la diligencia acreditativa de pago para su incorporación a la copia autorizada electrónica y ulterior remisión al Registro.

**Sexto.** Vemos pues que, en realidad, se mezclan referencias sobre el carácter preceptivo del informe con cuestiones sobre la oportunidad de la Orden y, en particular, sobre la oportunidad de su contenido, e incluso sobre la posibilidad de su aplicación al margen de la colaboración notarial.

Sin embargo, cuando la ley se refiere a informes preceptivos solo puede entenderse como aquellos informes que son exigidos por una norma de remisión al procedimiento de elaboración, por tanto, informes preceptivos son aquellos que es obligado emitir en el procedimiento de elaboración de forma clara, es decir, aquellos que la ley prevé expresamente como preceptivos y no aquellos cuya condición puede resultar de una operación interpretativa del ordenamiento jurídico mas o menos compleja, que es lo que hace el Colegio recurrente, que sitúa el carácter preceptivo del informe en lo que considera necesaria intervención del Notario en el curso del procedimiento de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En este sentido, la necesidad de recabar los informes preceptivos, se configura como una obligación o mandato publico dirigido al redactor de la norma que no se da en el caso pues ninguna norma de remisión exige dicho informe del Colegio Notarial del territorio para la aprobación de normas tributarias relativas a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones por los sujetos pasivos del impuesto por medios telemáticos.

Y es que estamos ante una norma tributaria que regula las relaciones de los ciudadanos con la Administración en relación a la obligación de los primeros de presentación de documentos tributarios. Y, además, ante una norma reguladora de la gestión del pago de los tributos lo cual, en principio, es ajeno a la función notarial sin perjuicio de los sistemas de colaboración que puedan establecerse, pero sin que de la propia Orden pueda deducirse que se excluya la colaboración notarial en la gestión del impuesto a través de los correspondientes Convenios de colaboración, y, lo que es decisivo, sin que precepto alguno permita deducir que hubiese tenido que existir un trámite de informe preceptivo del Colegio Notarial para la aprobación, por el órgano competente autonómico, de una norma tributaria, que se sitúa entre aquellas que tratan de dar cumplimiento al mandato genérico del artículo 96 de la LGT 03 de promover la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan, y de regular las relaciones de los ciudadanos con dicha Administración para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

En realidad subyace en los motivos de impugnación de la Orden una crítica a la dinámica elegida en la regulación de esa relación y en la omisión de cualquier referencia a la intervención del Notario, si bien la propia norma, en el artículo 4, sobre las condiciones generales para la presentación electrónica por internet de la autoliquidación correspondiente al modelo 600 ( la del ITPyAJD) dice en su apdo 5 que *“Los colegiados, asociados o miembros de instituciones u organismos representativos de sectores, o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, que hayan adherido al Colegio, Asociación o Institución con la Administración Tributaria Canarias, están autorizados a presentar por vía electrónica la autoliquidación del modelo 600 en representación de terceras personas. La adhesión al acuerdo de colaboración y el propio acuerdo de colaboración con la Administración Tributaria Canaria no son necesarios cuando la entidad tenga suscrito un convenio en el mismo sentido con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y se haya aceptado que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ceda los daños de los autorización a la Administración Tributaria Canaria”*.

Desde otro punto de vista, no incide la norma, ni puede incidir, en las competencias Notariales para la presentación telemática de documentos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de Bienes Muebles, sino que se limita a regular, insistimos en ello, lo que es la presentación por internet de autoliquidaciones, y lo decisivo al respecto es que se diseña un procedimiento por el órgano competente en materia tributaria sin que , dadas las funciones relacionadas con el examen de la regularidad formal y material del acto o negocio documentado en Escritura Pública, que tienen los Notarios, y de presentación al Registro de la Propiedad a efectos de su inscripción, pueda decirse que en el procedimiento de elaboración de la norma hubiese tenido que emitirse informe preceptivo del Colegio Notarial, que , reiteramos, es el único motivo de impugnación de la Orden.

A partir de aquí, no entra la Sala en el examen si hubiese sido conveniente dar audiencia a dicho Colegio, pues ello no deja de ser una opción que, en principio, no conlleva vicio invalidante de la Orden, ni cabe entrar en el examen de la legalidad del contenido de la Orden, que tampoco ha sido impugnado, hasta el punto que no se cita ni un solo precepto que pudiese ser contrario a la legalidad ni se hace referencia alguna a la supuesta norma legal de contraste de esa ilegalidad.

Por último cabe añadir que la presentación de los documentos notariales al Registro de la Propiedad lo es a los efectos de los títulos inscribibles, pero la norma aquí cuestionada no regula ni la fe pública ni la actividad notarial tal y como viene configurada en las normas que la disciplinan, ni la función calificadora de los Registradores, ni puede regular estas materias, sino que regula, simplemente, la presentación electrónica por internet de los modelos normalizados de determinados modelos tributarios de devolución o de autoliquidación, de forma que los Notarios, en el ejercicio de sus funciones, autorizan documentos públicos en los que se contienen hechos, actos o negocios jurídicos que determinan el nacimiento de obligaciones tributarias , pero —al margen de su obligación de suministrar información con trascendencia tributaria a que se refiere el artículo 13 de la Ley tributaria autonómica—son los otorgantes los obligados, desde el punto de vista tributario, a realizar una serie de trámites en el ámbito de los procedimientos de gestión tributaria para cuya regulación es competente la Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad, por lo que la norma tributaria despliega sus efectos para el obligado tributario, sin perjuicio, de que los instrumentos de colaboración social



en la aplicación de los tributos a que se refiere el artículo 92 de la Ley General Tributaria permita dar protagonismo a los Notarios en relación a trámites fiscales relacionados con el hecho, acto o negocio jurídico documentado en Escritura Pública, lo cual no es mas que una opción o posibilidad que tiene la Administración Tributaria Canarias, dando la impresión que podría incluso hacerse efectiva en el futuro a través del instrumento jurídico que constituyen los Convenios de Colaboración.

**Séptimo.** La desestimación del recurso contencioso-administrativo se hace sin pronunciamiento sobre las costas del proceso al no apreciarse temeridad o mala fe procesal en la parte demandante (art 139.1 LJCA)

Vistos los artículos citados y demás de general aplicación:

#### FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Oscar Muñoz Correa, en nombre y representación del Colegio Notarial de Canarias, contra la Orden Departamental mencionada en el Antecedente Primero, que declaramos ajustada a derecho

Sin pronunciamiento sobre las costas del proceso.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos por la presente sentencia, de la que se unirá certificación al rollo de la Sala, y contra la que cabe recurso de casación que deberá prepararse por escrito dirigido a esta Sala en el plazo de diez días contar desde el siguiente al de notificación, con cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 89 de la LJCA.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### **DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES SOBRE 14 INMUEBLES MANTENIENDO DOS EN PRO INDIVISO. (CONSULTA DGT V3233-13 DE 04/11/2013)**

En el supuesto planteado, en que lo único que queda claro es que pretenden dejar dos inmuebles en pro indiviso y el resto de los inmuebles adjudicarlos individualmente, de la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes, -que claramente se mantiene en cuanto a dos de los bienes inmuebles que van a continuar en común, produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), sino que se produce la redistribución de las participaciones entre los comuneros, mediante la cual cada comunero transmitirá su cuota en determinados inmuebles al otro u otros comuneros, circunstancia que no queda clara en el planteamiento de la consulta, y en la cual cada comunero pasará a ostentar el 100% de la propiedad de algún inmueble, y esa operación debe calificarse jurídicamente como permuta y cada comunero tributará por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

#### **DISOLUCIÓN PARCIAL DE COMUNIDAD. (CONSULTA DGT V3363-13 DE 14/11/2013)**

El artículo 392 del Código Civil dispone que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.” De acuerdo con este precepto, para que exista comunidad de bienes, se requiere que una cosa o un derecho pertenezca pro indiviso a varias personas, por lo que, a sensu contrario, no existirá comunidad de bienes cuando falte esa unidad de cosa o de derecho, sobre la que confluya la titularidad de varias personas.

En cuanto a la tributación de la operación descrita, el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que regula el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, dispone en su apartado 1.A) lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.”

El artículo 23 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995), establece lo siguiente sobre la tributación de las permutas:

“En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos”.

De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes, - que claramente se mantiene en las dos fincas, que van a continuar en común- produciéndose en todo caso, lo que a veces se denomina “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En realidad nos encontramos ante la redistribución de las participaciones entre los nueve comuneros, mediante la

cual cuatro comuneros transmitirán su parte en la finca A a favor de los otros cinco comuneros y éstos cinco comuneros transmitirán su parte en la finca B a favor de los otros cuatro comuneros; como consecuencia de dicha operación cuatro comuneros pasarán a ostentar el 100 por 100 de la propiedad de la finca A y los otros cinco comuneros pasarán a ostentar el 100 por 100 de la finca B, por lo que la operación debe calificarse jurídicamente como permuta.

Según recoge el artículo 8.a) del TRLITPAJD: “Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.....”, por lo que será sujeto pasivo del impuesto cada comunero por la cuota parte que adquiere, estableciendo asimismo el artículo 10.1 mismo texto legal, con carácter general para todas las transmisiones patrimoniales onerosas que “La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.”.

(.....)

**DIVISIÓN HORIZONTAL DE LA FINCA Y DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES, BIEN EXTINGUIENDO TOTALMENTE EL CONDOMINIO O BIEN DEJANDO UN LOCAL EN PROINDIVISO.  
(CONSULTA DGT V3521-13 DE 04/12/2013)**

De los hechos expuestos se deriva claramente que si quieren dejar algún inmueble en proindiviso, la operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes, - que claramente se mantiene en la finca que va a continuar en común- produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En realidad nos encontraríamos ante la redistribución de las participaciones entre los comuneros, mediante la cual cada comunero transmitiría su cuota de participación en determinados inmuebles a los otros comuneros y cada comunero pasaría a ostentar el 100% de la propiedad de algún inmueble, y esa operación debe calificarse jurídicamente como permuta tributando cada comunero por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

Partiendo de que la comunidad de bienes no ha realizado actividades empresariales, al no tener un local y una persona dedicados exclusivamente a la actividad de arrendamiento, en el caso que no quedara ningún inmueble en proindiviso sí que se produciría la disolución de la comunidad de bienes y dicha disolución únicamente tributaría por el concepto de actos jurídicos documentados, siempre que se adjudicara a cada comunero los inmuebles que le correspondan en proporción a su cuota de participación, sin que se produzcan excesos de adjudicación con respecto a dicha cuota, o, si se producen excesos, estos deberán ser inevitables y compensarse con dinero; en caso contrario, si los excesos son evitables o siendo inevitables no se compensan con dinero, dichos excesos de adjudicación tributarán por el concepto de transmisión patrimonial onerosa, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

**RESOLUCIÓN DEL CONTRATO DE PERMUTA DE SOLAR POR OBRA FUTURA.  
(CONSULTA DGT V3599-13 DE 12/12/2013)**

En el supuesto planteado, la resolución del contrato de permuta celebrado en el año 2006 se va a producir por mutuo acuerdo de las partes, sin mediar resolución firme, ni judicial ni administrativa, que haya declarado tal resolución - o la nulidad o rescisión del contrato-. Tampoco se ha producido la resolución por el cumplimiento de alguna condición resolutoria establecida por las partes.

Por tanto, si se produce la resolución de dicho contrato, al ser por mutuo acuerdo de las partes contratantes, tiene la consideración, a efectos del ITPAJD, de un acto nuevo sujeto a tributación. A este respecto, si esta nueva transmisión no queda sujeta al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), al ser el transmitente un empresario o profesional, o quedando sujeta resultara exenta del mismo, tributará por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD y la base imponible será el valor real del bien transmitido. En caso que resultara sujeto y no exento del IGIC, la escritura que recoja dicha resolución del contrato quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados al reunir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- ❖ Primera copia de una escritura.
- ❖ Inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ De contenido valuable.
- ❖ No sujeta a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas ni de operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**CESIÓN DE UN LOCAL POR COOPERATIVA A COMUNIDAD DE PROPIETARIOS. AFECTACIÓN DEL REFERIDO BIEN POR LA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS COMO ELEMENTO COMÚN. MODIFICACIÓN DE LAS CUOTAS DE PARTICIPACIÓN EN LOS ELEMENTOS COMUNES. (CONSULTA DGT V3661-13 DE 23/12/2013)**

En cuanto a la **primera** de las convenciones señaladas, lo primero a tener en cuenta es que la Cooperativa es una entidad con personalidad jurídica independiente de los socios que la constituyen, y que, por tanto, el hecho de que una determinada finca, cuya titularidad pertenece a la Cooperativa, se convierta en propiedad privativa de los titulares de las viviendas que integran la comunidad de propietarios, para ser considerada elemento común del edificio, constituye una transmisión de la propiedad del referido inmueble.

La tributación de dicha transmisión dependerá del medio jurídico empleado para llevar a cabo el traspaso de la titularidad del inmueble, ya sea mediante disolución de la cooperativa, en cuyo caso procedería aplicar la modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD, o mediante la transmisión onerosa o gratuita del bien, en cuyo caso procedería tributar por la modalidad Transmisiones Onerosas del ITP y AJD o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto de la **segunda** de las convenciones, la operación de afectación del local como elemento común del edificio, debe analizarse si cumple los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP, en cuyo caso la escritura pública en la que se formalice estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales. Los requisitos son los siguientes:

- ❖ Tratarse de primeras copias de escrituras y actas notariales.
- ❖ Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- ❖ Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial (Oficina Española de Patentes y Marcas) y de Bienes Muebles.
- ❖ No estar sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De los requisitos anteriores, parece necesario analizar si se cumplen el segundo y el tercero –que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable en el caso planteado y que el acto sea inscribible–, pues los otros dos sí se cumplen.

A este respecto, debe afirmarse que el objeto de la escritura pública es el local cedido por la Cooperativa, teniendo, por tanto, carácter valuable. Y, por último, cabe recordar que, según el artículo 8.5º del texto refundido de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 (BOE de 29 de mayo de 1946), son inscribibles “los pisos o locales de un edificio en régimen de propiedad horizontal, siempre que conste previamente en la inscripción del inmueble la constitución de dicho régimen”.

Consecuencia de lo expuesto es que la escritura pública en la que se formalice la operación de afectación de un elemento privativo del edificio, para convertirlo en elemento común, estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP.

En cuanto a la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 de la misma norma, estará constituida por “el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”.

**Y respecto de la última de las convenciones**, la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio, como consecuencia de la operación de afectación del local como elemento común del edificio (sin otra alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio), no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, porque no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del Reglamento del impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura.

En este sentido se ha manifestado este centro directivo en la contestación a consulta nº 1865-02 (de 29 de noviembre de 2002), en la que se decía, entre otras cosas, que “la escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del Reglamento del impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura ...”.



**SUBROGACIÓN EN LA POSICIÓN ACREEDORA DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS DE LA SAREB Y DE LOS FONDOS DE ACTIVOS BANCARIOS A FAVOR DE ENTIDADES FINANCIERAS DE LAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 1 DE LA LEY 2/1994, DE 30 DE MARZO. (CONSULTA DGT V3380-13 DE 14/11/2013)**

Como se desprende de los textos transcritos, el artículo 1 restringe la aplicación de la Ley 2/1994 a las entidades financieras a que se refiere el artículo 2 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario a efectos de poder ser subrogadas como acreedoras en préstamos hipotecarios, que hubieran sido concedidos por otras entidades análogas, por lo que, si la SAREB ha recibido de entidades de las antes citadas, préstamos concedidos por entidades de las previstas en dicha normativa y, posteriormente, subroga como acreedoras a otras entidades, asimismo, de las mencionadas en el mencionado artículo 1 de la Ley 2/1994, cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 2 de la misma Ley, dicha operación de subrogación estará exenta de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

Al igual que en el supuesto anterior, si los préstamos hipotecarios hubieran sido cedidos a los FAB, por la SAREB o por otras entidades, la posible operación de subrogación de la posición acreedora de los préstamos de que se trate, que se haga a favor de entidades de las previstas en el artículo 1 de dicha Ley 2/1994, tendrán derecho a la exención de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD.

**TRANSMISIONES DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS POR PARTE DE LA SAREB O DE UN FAB A OTROS FAB. (CONSULTA DGT V3380-13 DE 14/11/2013)**

De acuerdo con lo previsto en el apartado 24 del artículo 45.1.B) del texto refundido de la Ley del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que establece:

“24. Las transmisiones de activos y, en su caso, de pasivos, así como la concesión de garantías de cualquier naturaleza, cuando el sujeto pasivo sea la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, regulada en la Disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de Entidades de Crédito, por cualquiera de sus modalidades.

Las transmisiones de activos o, en su caso, pasivos efectuadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad, en al menos el 50 % del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.

Las transmisiones de activos y pasivos realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, o por las entidades constituidas por ésta para cumplir con su objeto social, a los Fondos de Activos Bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la citada Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

Las transmisiones de activos y pasivos realizadas por los Fondos de Activos Bancarios, a otros Fondos de Activos Bancarios.

Las operaciones de reducción del capital y de disolución de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, de sus sociedades participadas en al menos el 50 % del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma, y de disminución de su patrimonio o disolución de los Fondos de Activos Bancarios.

El tratamiento fiscal previsto en los párrafos anteriores respecto a las operaciones entre los Fondos de Activos Bancarios resultará de aplicación, solamente, durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los citados fondos, previsto en el apartado 10 de la disposición adicional décima de esta Ley.”

Teniendo en cuenta lo expuesto, los préstamos hipotecarios que se transmitan de la SAREB o de un FAB a otros FAB, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en el apartado transcrito, anteriormente, les será de aplicación la exención de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del ITP y AJD.

**NOVACIÓN MODIFICATIVA DEL PRÉSTAMO, ESTABLECIENDO UN PERIODO DE CARENIA Y UNA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE AMORTIZACIÓN. (CONSULTA DGT V3463-13 DE 27/11/2013)**

En cuanto a la llamada “carenia de un préstamo hipotecario”, cabe indicar que, en términos generales e independientemente del ámbito en el que se aplique, conforme a la doctrina científica, en una relación contractual el periodo de carencia consiste en

un lapso de tiempo excepcional y de duración determinada en el cual se exime a alguna de las partes de cumplir parte de las exigencias generales a las que le obliga el contrato. Puede tratarse del aplazamiento en el pago de una deuda, la no obligación de abonar una renta por determinadas razones o no poder disfrutar de algunos servicios contratados durante el periodo inicial de una póliza de seguro. En un contrato de préstamo, se denomina periodo de carencia –carencia simple o carencia a secas– a aquel periodo dentro de la vida de un préstamo durante el cual sólo se pagan intereses y no se amortiza capital. Asimismo, se habla de “carencia total” para el periodo del préstamo en el que no se pagan ni intereses ni capital.

En cuanto a la consideración del plazo de carencia de un préstamo hipotecario como una alteración del plazo del préstamo –, concepto al que se refiere el artículo 9 de la Ley 2/1994 como requisito para la aplicación de la exención de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulada en el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), es preciso analizar el concepto del plazo desde el punto de vista jurídico.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que en Derecho el plazo o término es una circunstancia modificativa de la eficacia de las obligaciones (como la condición y el modo) y que puede ser tanto inicial como final. Así el término se definía ya en D<sup>o</sup> Romano como un hecho futuro y objetivamente cierto, a partir del cual comienzan o cesan los efectos de un negocio jurídico, según lo cual el término podía ser inicial o suspensivo (“ex die” o “dies a quo”: día desde el cual) o final o resolutorio (“in diem” o “dies ad quem”: día hasta el cual), siendo su característica esencial la certeza de que tal día llegará, aunque no se sepa cuándo, circunstancia que distingue al término de la condición, cuya característica esencial es la incertidumbre, ya que necesariamente debe consistir en un hecho futuro e incierto.

Este concepto del término o plazo se ha mantenido en nuestro D<sup>o</sup> positivo y es una cuestión pacífica en la doctrina científica. Así, por ejemplo, Castán define las “obligaciones a término” del siguiente modo: “Son obligaciones a plazo (sic) aquellas que están influidas por el señalamiento de una fecha que determina el momento en que deban comenzar o cesar los efectos de la obligación”. Castán señala como nota esencial del término la certeza del hecho y cita, entre otras, las siguientes clases de términos:

Determinado (“certus an et certus quando”) o indeterminado (“certus an et incertus quando”), según se sepa o no cuándo acaecerá (lo que sí se sabe es que acaecerá).

Suspensivo o inicial (“ex die” o “dies a quo”) y resolutorio o final (“dies ad quem”).

Conforme a lo expuesto, cabe pues afirmar, en síntesis, que la modificación de las condiciones de un préstamo hipotecario consistente en la inclusión de un plazo de carencia constituye una modificación del término inicial establecido para la amortización del principal y, por tanto, debe considerarse como una modificación referida a la alteración del plazo del préstamo, lo que, en su caso, puede motivar la aplicación de la exención regulada en el artículo 9 de la Ley 2/1994 si se cumplen los demás requisitos legales. (...)

Por otro lado, en la escritura de novación que va a otorgarse se incluya una cláusula por la que las distintas entidades acreedoras intervinientes manifiestan su conformidad con la novación realizada y con el mantenimiento del mismo rango que tenían previamente a la novación. Dichas cláusulas no constituyen hecho imponible de la cuota variable del documento notarial, en tanto que, al no suponer una alteración del rango hipotecario distinta de la que se produce con la posposición, debe entenderse que carecen de contenido valuable y que, por tanto, no reúnen los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del texto Refundido para tributar por la referida cuota variable.

**ESCRITURA DE PARTICIÓN Y ADJUDICACIÓN DE HERENCIA; EN LA MISMA ESCRITURA HAN REALIZADO UNA SEGREGACIÓN DE UNA DE LAS FINCAS PARA PODER ADJUDICAR UN INMUEBLE A CADA UNO DE LOS HERMANOS. (CONSULTA DGT V3533-13 DE 05/12/2013)**

En la escritura realizada, respecto a la partición y adjudicación de herencia no concurre el último de los requisitos, no estar sujeto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones pues se entiende (Resolución de la Dirección General de Tributos de 12 de junio de 1995) que los actos de manifestación y partición de herencia, jurídicamente constituyen dos fases de un único acto de adquisición de herencia, por lo que no cabe gravar ninguno de ellos con la cuota gradual. La partición no es más que la fase final del fenómeno complejo en que consiste la sucesión, por lo que, gravado ya con el impuesto sucesorio, entra en juego el requisito negativo a que se refiere el artículo 31.2 excluyendo la aplicación del gravamen gradual.

Ahora bien, la segregación previa de la finca sí que estará sujeta al impuesto en su modalidad de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto, y tributará según las normas que establece el artículo 70 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**CONDICIÓN DE EMPRESARIO A EFECTOS DE IVA. (CONSULTA DGT V3476-13 DE 28/11/2013)**

Al consultante se le adjudicó en el año 2.003, por liquidación de una cooperativa, una parcela de suelo urbano de las que pagó cuotas de urbanización durante el 2.004 y 2.005; nunca se dio de alta como empresario ni presentó modelos del IVA. En ningún momento pretendió destinar esos terrenos a desarrollar una actividad empresarial o profesional

Desde el momento que se terminó de urbanizar, las parcelas han permanecido en su patrimonio sin ejercitar actividad alguna ni arrendarse.

En este sentido, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del Impuesto establece que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por otra parte, el párrafo tercero de dicho precepto dispone:

“A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Asimismo, el artículo 5, apartado uno, letra d), de la Ley 37/1992, preceptúa lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

(...)

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.”.

En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo (entre otras, consulta V0102-05, de 28 de enero) que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

En el caso objeto de consulta, la persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional adquiriría, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera cuota correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

No obstante, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, como se manifiesta en el escrito de consulta, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando la operación, por tanto, sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

**TRANSMISIÓN POR UN BANCO DE PARCELAS CALIFICADAS COMO SUELO URBANO.****(CONSULTA DGT V3598-13 DE 12/12/2013)**

Según se desprende de la somera información aportada en el escrito de consulta, el vendedor de la parcela es un banco, que la ha adquirido por ejecución hipotecaria y que, normalmente, intervendrá en condición de empresario o profesional por dicha operación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, la entrega de la parcela a que hace referencia el escrito de consulta estará sujeta al citado Impuesto.

En el caso de que la entrega de la parcela, a que hace referencia el escrito de consulta, esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido podría serle de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

- a. Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- b. Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas”.

Por tanto, la exención prevista en el citado artículo resulta de aplicación exclusivamente a las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables en las condiciones previstas en el mismo, quedando los solares como el objeto de consulta, excluidos expresamente de la misma.

En efecto, en el urbanismo español, un solar edificable es un terreno que reúne unas condiciones mínimas para ser edificado. En concreto, el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de suelo (BOE de 26 de junio), señala, en relación con las situaciones básicas del suelo, lo siguiente:

“1. Todo el suelo se encuentra, a los efectos de esta Ley, en una de las situaciones básicas de suelo rural o de suelo urbanizado. (...)

3. Se encuentra en la situación de suelo urbanizado el que, estando legalmente integrado en una malla urbana conformada por una red de viales, dotaciones y parcelas propia del núcleo o asentamiento de población del que forme parte, cumpla alguna de las siguientes condiciones:

- a) Haber sido urbanizado en ejecución del correspondiente instrumento de ordenación.
- b) Tener instaladas y operativas, conforme a lo establecido en la legislación urbanística aplicable, las infraestructuras y los servicios necesarios, mediante su conexión en red, para satisfacer la demanda de los usos y edificaciones existentes o previstos por la ordenación urbanística o poder llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión con las instalaciones preexistentes. El hecho de que el suelo sea colindante con carreteras de circunvalación o con vías de comunicación interurbanas no comportará, por sí mismo, su consideración como suelo urbanizado. (...).”

Por tanto este Centro directivo le informa que, puesto que los solares tienen la naturaleza de suelo urbanizado, no les resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, de tal forma que la venta al consultante de una parcela calificada como suelo urbano por un banco, es, con la información disponible, una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Al estar la compraventa sujeta y no exenta del IVA, la escritura que recoja la adquisición de la parcela resultará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados del ITPAJD al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- ❖ Primera copia de una escritura.
- ❖ Inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ De contenido valuable.
- ❖ No sujeta a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas ni de operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### **ESCISIÓN PARCIAL FINANCIERA Y CANJE DE VALORES TRANSMITIENDO EL CONJUNTO DE ACTIVOS Y DE PASIVOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA Y DE ARRENDAMIENTO DE NAVES INDUSTRIALES. (CONSULTA DGT V3255-13 DE 06/11/2013)**

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley del IVA supone la actualización de los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio para adecuar la Ley 37/1992 a la jurisprudencia comunitaria.

Por tanto, en el supuesto considerado será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

- ❖ Si lo que se transmite es un conjunto de bienes acompañados de una estructura organizativa en los términos anteriormente expuestos, resultaría de aplicación el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 y la operación no se consideraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- ❖ En caso contrario, la referida transmisión estará sujeta al Impuesto, debiendo tributar cada elemento separadamente según las normas que le sean aplicables. No obstante, de resultar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, podría serle de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en el artículo 20.Uno de la Ley 37/1992.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de las referidas exenciones en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

#### **TRANSMISIÓN DE UN SOLAR POR PARTE DE UN PROPIETARIO QUE TIENE LA CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL. (CONSULTA DGT V3256-13 DE 06/11/2013)**

La transmisión de un solar por parte de un propietario que tiene la condición de empresario o profesional, cuando aquél está integrado dentro del patrimonio empresarial o profesional de éste, es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, su condición de terreno edificable determina que su entrega estará no exenta del Impuesto de acuerdo con el artículo 20.uno.20º de la Ley 37/1992.

Por consiguiente, en la medida en que el transmitente del solar objeto de consulta tuviera la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la adquirente tuvo que soportar el Impuesto correspondiente en el momento de su adquisición.

En otro caso, la operación no se encontraba sujeta al citado tributo, sin perjuicio de su tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### **ADQUISICIÓN DE DETERMINADOS BIENES INMUEBLES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD DE CENTROS COMERCIALES. (CONSULTA DGT V3271-13 DE 06/11/2013)**

En la medida que la transmisión de los bienes inmuebles objeto de consulta se efectúen por un empresario o profesional cabe concluir que se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, siempre que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, su transmisión no se sujetará al Impuesto.

Según los hechos descritos en el escrito presentado, la consultante va a adquirir diversos inmuebles destinados a la actividad de centro comercial cuya gestión estaba encomendada a una sociedad tercera.

De acuerdo con la información disponible, la sociedad consultante procederá a la resolución de dichos contratos de gestión si bien mantendrá los contratos vinculados al funcionamiento ordinario de los inmuebles.

En estas circunstancias, el objeto de la transmisión resulta limitado a una mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañado de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, por lo que a la vista de todo ello debe concluirse que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

#### **APORTACIÓN DE INMUEBLES POR TITULARES DE COMUNIDAD DE BIENES A SOCIEDAD CIVIL. (CONSULTA DGT V3287-13; 07/11/2013)**

Se realiza una aportación de inmuebles destinados al arrendamiento de naves agrícolas y de tierra rústica por sus titulares en régimen de comunidad de bienes a una sociedad civil dedicada a la explotación agrícola y que está participada por los comuneros en el mismo porcentaje de participación que éstos tienen en la comunidad.

De la información suministrada en el escrito de consulta no se deduce, con claridad si la consultante transmitirá una actividad económica de arrendamiento o si se limitará a transmitir directamente un conjunto de bienes inmuebles de su propiedad, aunque parece que se trata de la segunda alternativa.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que la mera cesión de bienes, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, no podrá acogerse al supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley 37/1992. Si lo que se transmite es una estructura organizativa, será de aplicación el mencionado supuesto de no sujeción.

La no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse sin perjuicio de que la transmisión de los bienes inmuebles pueda quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

En el caso de que, de acuerdo con lo anteriormente señalado, no se cumplan las condiciones para la aplicación del supuesto de no sujeción, deberá tenerse en cuenta que la entrega de los elementos transmitidos, que según el escrito de consulta consisten en “naves agrícolas y tierra rústica”, podría estar exenta en aplicación de lo dispuesto en el número 20º del apartado uno del artículo 20 de la mencionada Ley 37/1992.

La entrega de terrenos rústicos estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta exención se extenderá también a las llamadas “naves agrícolas”, siempre que consistan en construcciones inmobiliarias de carácter agrario que sean indispensables para la explotación de una finca rústica.

En el caso de que las mencionadas naves no se ajusten a la descripción contenida en el mencionado artículo, su transmisión también podrá estar exenta en virtud del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992:

Cuando no resulte aplicable ninguna de los dos preceptos mencionados, la entrega estará sujeta y no exenta al IVA.

### **TRANSMISIÓN A OTRA SOCIEDAD DE LAS PARTICIPACIONES RECIBIDAS POR LA APORTACIÓN DE UNOS BIENES INMUEBLES, SIN QUE HAYAN TRANSCURRIDO MÁS DE TRES AÑOS DESDE LA APORTACIÓN.**

**(CONSULTA DGT V3410-13 DE 21/11/2013).**

Conforme a lo previsto en el artículo 7, apartados 1 y 5 del texto Refundido del ITP y AJD, la determinación del ámbito en que debe tributar una determinada operación, ya sea ITP y AJD o el Impuesto sobre el valor Añadido, depende de la naturaleza que ostente el transmitente.

Asimismo, como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 108, LMV).

Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del apartado 2 del artículo 108, LMV).

### **COMPRA VENTA DE ARTÍCULOS DE SEGUNDA MANO A PARTICULARES.**

**(CONSULTA DGT V3456-13 DE 27/11/2013)**

Debe destacarse que cuando el legislador quiere distinguir situaciones jurídicas lo hace expresamente, y, en este sentido, el artículo 7.5 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) permite distinguir dos tipos de transmisiones: las realizadas por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad que no están sujetas al ITPAJD, y las restantes transmisiones que quedan sujetas en base al artículo 7.1.

La delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y ITPAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente.

Habrà que determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Si concurren ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA.

En tal caso, se aplicarán las reglas de este impuesto, de modo que es sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta, debiendo necesariamente repercutir el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada que queda obligado a soportarlo todo ello conforme a lo establecido en los artículos 84 y 88 de la Ley 37/1992.

Resulta a estos efectos indiferente que el adquirente ostente la condición de particular o bien de empresario o profesional.

En definitiva, la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario- profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos.

No resulta admisible el criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y reglamentos del IVA y del ITPAJD.

En conclusión, si la transmisión onerosa se ha efectuado por un particular quedará sujeta al ITPAJD, con independencia de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido, siendo indiferente la condición de este último.

#### **ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA EN CONSTRUCCIÓN A UNA ENTIDAD DE CRÉDITO.**

**(CONSULTA DGT V3656-13 DE 20/12/2013).**

La entidad transmitente de las viviendas en construcción, por cuanto se trata de una sociedad mercantil tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya actividad consistirá en la compraventa de viviendas, de tal forma que la transmisión de las mismas es una operación sujeta al Impuesto.

No obstante, a la transmisión de los inmuebles podría serle de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 20. Uno. 22º de la Ley 37/1992 según el cual estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido *“las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación”*.

Si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. La entrega de una edificación en construcción o no terminada estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Resulta a estos efectos indiferente el grado de avance de las obras del edificio entregado, ya que si la construcción no se encuentra completamente finalizada no cabe considerar como terminado el objeto de la entrega.

El certificado de finalización de la obra expedido por el arquitecto será un elemento de prueba de la finalización de la misma, si bien cabe que se encuentre terminada sin tal calificación.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### **DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE SUS PARTICIPACIONES SOCIALES A SUS TRES HIJOS. (CONSULTA DGT V3282-13 DE 06/11/2013)**

El supuesto planteado en el escrito es el de la donación de la nuda propiedad de las participaciones del donante en determinada entidad mercantil.

Dado que existe un grupo de parentesco con uno de sus hijos, titulares entre ambos del 100% del capital y el descendiente ejerce funciones directivas en la entidad, percibiendo, por ello, el nivel de remuneraciones establecido en el precepto, procederá la exención en el impuesto patrimonial.

Asimismo, cumpliéndose los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, será de aplicación la reducción regulada en dicho artículo y apartado.

Por lo que respecta a la aplicación de la reducción citada al valor del usufructo en el momento de la consolidación del dominio, ha de tenerse presente lo dispuesto en el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre que, en su párrafo segundo, establece que:

*“Sin perjuicio de la liquidación anterior (referida a la liquidación inicial al nudo propietario), al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiera agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior”.*

Teniendo en cuenta lo expuesto, en el momento de consolidación del dominio en el nudo propietario procederá no solo el traslado de la reducción no imputada a que se refiere el precepto y apartado transcrito, sino también la reducción correspondiente al valor del usufructo si en el momento del fallecimiento del usufructuario se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

#### **DONACIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL DOMICILIADA EN GALICIA A NO RESIDENTE. (CONSULTA DGT V3379-13 DE 14/11/2013)**

La donación de la nuda propiedad de las participaciones en una entidad mercantil domiciliada en Galicia por parte del padre a favor del hijo y consultante, no residente en territorio español, está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al existir obligación real de contribuir por parte del donatario.

En ese sentido y para los supuestos de ausencia de residencia habitual en España, el artículo 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone que la exigencia del impuesto se producirá:

*“... por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con Entidades extranjeras que operen en ella”.*

Ahora bien, en estos casos y tal y como se desprende del artículo 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, no hay un punto de conexión a una concreta Comunidad Autónoma, del que resulte su capacidad normativa y la atribución del rendimiento.



En consecuencia, será de aplicación la legislación estatal. Consecuentemente y dado que el artículo 20.4 de la Ley 29/1987 establece que en el caso de obligación real de contribuir las reducciones aplicables serán exclusivamente las establecidas en el apartado 2 de dicho precepto (es decir, por parentesco, minusvalía, beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, adquisiciones “mortis causa” y pluralidad de transmisiones “mortis causa” de unos determinados bienes) no procederá la reducción del apartado 6, referida a supuestos de adquisición gratuita e “inter vivos”.

En definitiva y en contestación a las cuestiones planteadas, la donación a que se refiere el escrito de consulta estará sujeta al marco normativo de la Ley estatal 29/1987, sin que pueda acogerse a la reducción en la base imponible prevista en el artículo 20.6 de dicha Ley ni, consiguientemente, resulte aplicable la norma del artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF referida.

#### **GRUPO FAMILIAR TITULAR DE EMPRESA DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES EN EL QUE EL ADMINISTRADOR ES CONTRATADO LABORAL DEL MISMO. (CONSULTA DGT V3288-13 DE 07/11/2013)**

Sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad con arreglo a la legislación laboral del desempeño simultáneo de la condición de administrador y de su contratación laboral por la entidad en la que presta sus servicios, no existe obstáculo en la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio para esa duplicidad.

Consiguientemente, si se cumplen los requisitos de participación en el capital por todos y cada uno de los integrantes del grupo de parentesco, ejercicio de funciones directivas y nivel de remuneraciones que se establecen, el acceso a la exención en el impuesto patrimonial alcanzará a todos los miembros del grupo familiar.

La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio constituye, por otra parte, condición necesaria para el disfrute, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de la reducción por adquisición “mortis causa” que se determina en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

De la misma forma, la exención en el impuesto patrimonial ha de concurrir, como requisito previo, para la reducción establecida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la adquisición “inter vivos”, que viene establecida en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

#### **APORTACIÓN DE UN BIEN INMUEBLE SITUADO EN ESPAÑA A SOCIEDAD BRITÁNICA PARA EVITAR EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA. (CONSULTA V3350-13 DE 12/11/2013)**

Los artículos 6.1 y 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecen, respectivamente, lo siguiente:

*“6.1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integran el incremento de patrimonio gravado.”*

*“7. A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.”*

A la vista de dichos preceptos, la solución ha de ser distinta en el caso de adquisición “mortis causa” de participaciones en la entidad residente en el Reino Unido y ello en función de la condición de residente o no de cada una de las hijas del titular de las participaciones.

- ❖ En el supuesto de la hija residente en España, sujeto pasivo por obligación personal en el impuesto sucesorio español, habrá de tributar por su “patrimonio mundial”, constituyendo su base imponible en el impuesto el valor neto de su adquisición individual, es decir, como precisa el artículo 9 a) de la Ley 29/1987, “el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles”, el cual habrá de justificarse por los medios admitidos en Derecho bien ante la correspondiente Oficina Gestora de la Comunidad Autónoma en el caso de que tuviera el causante residencia habitual en la misma al momento del fallecimiento, bien ante las dependencias en Madrid de la Agencia Tributaria en el supuesto de que careciera de residencia en España.
- ❖ En el caso de la hija no residente en España y por lo que se refiere a la operación de aportar un bien inmueble radicado en España a una sociedad británica con el único objeto de evitar la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no puede existir un pronunciamiento por parte de esta Dirección General en relación con la conformidad a Derecho de la

operativa seguida. Sólo mediante el desarrollo del correspondiente procedimiento de comprobación por parte de la Administración Tributaria competente podrá determinarse dicha conformidad, o en su caso, desajuste a Derecho, pudiéndose proceder, en este último caso, a la correspondiente regularización mediante las instituciones jurídico-tributarias apropiadas, entre ellas las destinadas a combatir el fraude o abuso de derecho.

**REINVERSIÓN DEL IMPORTE DE LA ENAJENACIÓN DE LA VIVIENDA ADQUIRIDA “MORTIS CAUSA” EN EL PAGO DE LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS QUE GRAVAN OTROS INMUEBLES.  
(CONSULTA DGT V3360-13 DE 13/11/2013)**

Tal y como señalábamos en nuestra consulta V2546-06, a la que se refiere el escrito de consulta, el epígrafe 1.4.c) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, señala que el requisito de permanencia establecido en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los casos de transmisión “mortis causa” de vivienda habitual, ha de entenderse en el sentido de que el mantenimiento de la vivienda –sea o no habitual– se produzca “durante” diez años, por lo que la reinversión del valor en una nueva vivienda ha de llevarse a cabo de forma inmediata a la transmisión de la heredada.

Como decíamos entonces, “la inmediatez deriva del hecho de que el beneficio fiscal está condicionado tanto al mantenimiento del valor como de la existencia permanente de una vivienda, que es lo que justifica precisamente la procedencia de la reducción en el impuesto”, admitiendo la posibilidad de que la reinversión “se haga en vivienda adquirida con anterioridad a la transmisión de la adquirida “mortis causa” y ello con independencia del plazo de antelación, incluso aplicándose al préstamo solicitado para su financiación, siempre que como consecuencia de esa reinversión no disminuya el patrimonio de la interesada”.

De acuerdo con lo expuesto, de la misma forma que no afectaría al requisito de permanencia del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 la reinversión del importe de la enajenación de la vivienda adquirida “mortis causa” en el pago de los préstamos hipotecarios que gravan otros inmuebles ya adquiridos de igual forma ya de propiedad anterior de los herederos, no puede establecerse un “plazo máximo” para tal reinversión, sino entender esa inmediatez en el sentido usual del término, es decir sin tardanza ni retraso a partir de la adquisición “mortis causa”.

**TRANSMISIÓN HEREDITARIA DE TIERRAS A DOS HEREDEROS CON LA FINALIDAD DE UNIR LAS TIERRAS PARA COMPLETAR UNA SOLA LINDE Y CONSTITUIR UNA EXPLOTACIÓN PRIORITARIA.  
(CONSULTA DGT V3430-13 DE 25/11/2013)**

El Capítulo II del Título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, establece diversos beneficios fiscales dirigidos a facilitar la consecución de los fines que establece el artículo 1 de la propia Ley.

En particular, el artículo 10 y bajo la denominación de “Explotación bajo una sola linde” establece lo siguiente:

“1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “inter vivos” o “mortis causa” de terrenos, que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición, siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor.

Cuando la transmisión o adquisición de los terrenos se realicen por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por 100, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la presente Ley a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, se aplicará una reducción del 50 por 100 en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición. La aplicación de la reducción estará sujeta a las mismas exigencias de indivisibilidad y documento público de adquisición señalados en el apartado anterior.”

La procedencia de la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la adquisición “mortis causa” de la finca rústica ha de entenderse aplicable con sujeción a la condición de la declaración de indivisibilidad en los términos que prevé el propio precepto de la Ley 19/1995 y que, como es obvio, habrá de producirse en la escritura particional y de adjudicación de herencia, no en otro documento público posterior.

En la hipótesis de no obtenerse la calificación de Explotación Prioritaria por parte del órgano competente para ello, será preciso ingresar el importe no satisfecho, además de los intereses de demora que correspondan.

**ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” POR RESIDENTE EN ESPAÑA DE CAUSANTE CON RESIDENCIA HABITUAL EN REINO UNIDO. (CONSULTA DGT V3477-13 DE 28/11/2013)**

En los supuestos de que el causante no tuviese residencia habitual en España, el artículo 70.1.a) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece la obligación de presentación de la declaración en la Delegación de la A.E.A.T. de Madrid, si bien admite la posibilidad de que, de concurrir uno o más causahabientes con residencia habitual en España, opten por su presentación en el territorio donde cualquiera de ellos tenga su residencia habitual.

Tal sería el caso del supuesto planteado en el escrito de consulta, en la que el único causahabiente, con residencia habitual en nuestro país, puede optar por presentar la autoliquidación en la Delegación de la A.E.A.T. correspondiente a su residencia o, si lo prefiere, en cualquiera de los registros y oficinas a que se refiere el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Conforme a este precepto, la documentación que corresponda puede presentarse en diversas oficinas públicas, si bien deben ir dirigidas al órgano competente para la tramitación del procedimiento que corresponda.

En cualquier caso y sea cual sea el lugar de presentación, se aplicará la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dado que al no ser el causante residente habitual en España no existe punto de conexión con Comunidad Autónoma alguna.

**VALORACIÓN DE SALDO BANCARIO A EFECTOS DE ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA”. (CONSULTA DGT V3510-13 DE 03/12/2013)**

De acuerdo con los artículos 9 a) y 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, los bienes y derechos incluidos en una adquisición “mortis causa” deben declararse por su valor real a la fecha de fallecimiento del causante.

Producido este el 9 de julio de 2013, entiende esta Dirección General que deberá tomarse el saldo en la cuenta bancaria que figura para dicha fecha tanto en la Consulta de movimientos como en la Certificación emitida por la entidad financiera.

**PERSONA RESIDENTE EN ESPAÑA QUE ADQUIERE “MORTIS CAUSA” DE PARIENTE RESIDENTE EN ITALIA. (CONSULTA DGT V3519-13 DE 03/12/2013)**

En cuanto residente en España, tiene la condición de sujeto pasivo por obligación personal por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y ello con independencia de dónde se encuentren situados los bienes y derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De conformidad con el artículo 23.1 de la misma Ley podrá aplicarse la deducción por doble imposición internacional, es decir, minorar la cuota tributaria resultante en la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) el importe efectivo de lo satisfecho en Italia por razón de impuesto similar al impuesto sucesorio español o
- b) el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del impuesto español al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Dado que, al no ser el causante residente en España no existe punto de conexión con ninguna Comunidad Autónoma, la autoliquidación habrá de presentarse ante la Delegación en Madrid de la Agencia Tributaria, de acuerdo con lo previsto en el artículo 70 del Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

**ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA HABITUAL. (CONSULTA DGT V3520-13 DE 03/12/2013)**

El apartado 2 c) en relación con el apartado 5 del artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (establece que, para los supuestos de adquisición por donación, como es el que plantea el escrito de consulta, el punto de conexión y atribución del rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones a una determinada Comunidad Autónoma se determinará en función de la residencia habitual del donatario a la fecha del devengo, aplicándose la normativa autonómica correspondiente en base a lo previsto en el artículo 28.1.1º de la propia Ley.

Dicho artículo y apartado establece que para la determinación del territorio en que haya existido la residencia habitual se tomará en cuenta “el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, devengo, que conforme al artículo 24.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora de dicho impuesto, se producirá “el día en que se cause o celebre el acto o contrato”.

La acreditación de esa residencia habitual es cuestión de hecho y, por tanto, eminentemente probatoria (tal y como viene señalando el Tribunal Supremo en Sentencias de 19 de febrero de 1997, 29 de abril y 14 de noviembre de 1998 o en las de 7 y 9 de febrero de 2006), por lo que las alegaciones y pruebas al respecto, para acreditar en qué territorio se ha producido mayor tiempo de residencia habitual durante el citado quinquenio y a los efectos de aplicación de la normativa autonómica, deberán aportarse ante los órganos de la Administración tributaria que corresponda, en este caso la de la Comunidad Autónoma de Aragón.

**TRANSMISIÓN DE INMUEBLES A TRAVÉS DE LOS PACTOS SUCESORIOS REGULADOS EN LA LEY 2/2006, DE 14 DE JUNIO, DEL DERECHO CIVIL DE GALICIA. (CONSULTA DGT V3558-13 DE 09/12/2013)**

En línea con lo dispuesto sobre el devengo en el Impuesto sobre Sucesiones (cuando se celebre el pacto y no cuando se produzca la muerte del donante), al producirse la adjudicación del bien que forma parte del pacto sucesorio por un acto ínter vivos y no a causa del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que pueda producirse no se encuentra amparada por la excepción de gravamen que el artículo 33.3,b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece para la coloquialmente denominada plusvalía del muerto.

**COMPATIBILIDAD DE LA PERCEPCIÓN DE UNA PENSIÓN PARCIAL DE JUBILACIÓN CON LA EXENCIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y, POR ENDE, EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. (CONSULTA DGT V3594-13 DE 12/12/2013)**

El Tribunal Supremo, en Sentencias de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, ha declarado que la existencia de pensión de jubilación es cuestión ajena a la normativa tributaria por lo que, si concurren los requisitos legales establecidos para el beneficio tributario, la percepción de aquella no es obstáculo para la procedencia de este.

Consiguientemente y dado que conforme a los términos del escrito de consulta se cumplen los requisitos de la Ley 19/1991 procederá la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, en su caso, en los artículos 20.2.c) y 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a efectos, respectivamente, de las reducciones en la base imponible por adquisiciones “mortis causa” e “inter vivos”.

**PERMUTA POR INMUEBLE DE ACCIONES ADQUIRIDAS “MORTIS CAUSA” CON APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. (CONSULTA DGT V3601-13 DE 13/12/2013)**

El epígrafe 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar recalca que el requisito de mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes ha de entenderse referido al valor de la misma, de forma que se prohíbe la realización de actos de disposición que puedan dar lugar, directa o indirectamente, a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

No es necesario, incluso, tratándose de adquisiciones “mortis causa”, que los causahabientes gocen con posterioridad a la adquisición de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

De acuerdo con este criterio, la permuta de acciones adquiridas “mortis causa” por un inmueble cuyo valor que, como mínimo, iguale el de adquisición de aquellas no afectaría al requisito de permanencia establecido por la Ley.

#### **MOMENTO A QUE SE HA DE REFERIR LA CERTIFICACIÓN AUTONÓMICA ACREDITATIVA DE LA TITULARIDAD DE UNA EXPLOTACIÓN PRIORITARIA (CONSULTA DGT V3615-13 DE 16/12/2013).**

La certificación autonómica a que se refiere el artículo 15 de la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias ha de acreditar que, en el momento del devengo del impuesto que recaiga sobre la transmisión de que se trate, en este caso la fecha del fallecimiento del causante al tratarse del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concurrían los requisitos para la calificación de la explotación agraria como prioritaria, bien por tener tal carácter en el causante, bien en el causahabiente.

Siendo esto así, resulta irrelevante, a efectos del disfrute de los beneficios fiscales, la fecha de otorgamiento de la escritura de partición y adjudicación hereditaria.

#### **APLICABILIDAD DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 9 DE LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE LAS EXPLOTACIONES AGRARIAS (CONSULTA DGT V3652-13 DE 20/12/2013).**

Dado que en el momento de la transmisión “mortis causa” ni el causante ni los adquirentes eran titulares de una explotación agraria prioritaria, el único supuesto que podría dar lugar a la aplicación de la reducción del artículo 9.1 de la Ley 19/1995 sería que, de resultas de la transmisión “mortis causa”, la explotación de los adquirentes alcanzase la consideración de prioritaria, circunstancia que, de acuerdo con el artículo 15 de la propia ley, ha de acreditarse mediante la oportuna certificación autonómica.

Consiguientemente, cuando dicha certificación acredite que, en el momento del devengo del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concurrían los requisitos para la calificación de la explotación agraria como prioritaria, podrá solicitarse la reducción mencionada si la expedición de la misma se produce antes del transcurso del plazo para la autoliquidación por el impuesto sucesorio o, de lo contrario y en su caso, solicitar la devolución de ingresos indebidos que proceda.

#### **MICROMECEAZGO (CONSULTA DGT V3672-13 DE 26/12/2013)**

Esta institución se caracteriza por la cooperación colectiva, llevada a cabo por personas que realizan una red para conseguir dinero u otros recursos, se suele utilizar Internet para financiar esfuerzos e iniciativas de otras personas u organizaciones.

Teniendo en cuenta la falta de equivalencia entre las prestaciones de los financiadores y las de los consultantes, el negocio jurídico descrito en la consulta puede calificarse como donación especial de las reguladas en el artículo 619 del Código Civil.

En efecto, el artículo 618 del referido texto legal define las donaciones en los siguientes términos:

*“La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta”;* y, a continuación, el artículo 619 añade que:

*“Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado”.*

En el artículo 622 del Código Civil se da nombre a estas donaciones especiales y se determina su régimen legal del siguiente modo:

*“Las donaciones con causa onerosa se regirán por las reglas de los contratos, y las remuneratorias por las disposiciones del presente Título en la parte que excedan del valor del gravamen impuesto”.*

Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.

**DONACIÓN A UNA HIJA DEL 20 POR CIENTO DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, CUYO CAPITAL SOCIAL LES PERTENECE EN SU INTEGRIDAD A ÉL, SU MUJER Y SUS HIJOS. (CONSULTA DGT V3251-13 DE 05/11/2013)**

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

*“En los casos de transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:*

- a) *Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.*
- b) *Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.*
- c) *En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.*

*Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.*

*Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.*

*En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”*

Como puede advertirse, la aplicación de la reducción en el impuesto exige, entre otros requisitos, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, en este caso, respecto de las participaciones en entidades del donante.

El artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, declara exentas:

*“La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:*

- a) *Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad empresarial cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. A los efectos previstos en esta letra: Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.*

*A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:*

*1º No se computarán los valores siguientes:*

- ❖ *Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.*
- ❖ *Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*
- ❖ *Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.*

*2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.*

*A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.*

- b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

*Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.*

*La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.“*

A la vista de la normativa expuesta, y de los datos e información que se facilitan en el escrito de consulta, la donación de participaciones tendría derecho a la reducción referida.

## TEMAS FISCALES

### ¿Vulnera las libertades comunitarias la aplicación de nuestro ISD a los no residentes?<sup>1</sup>

**Juan Calvo Vérguez.** *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

#### I. ANÁLISIS DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA COMUNITARIA.

Mediante Sentencia de 22 de abril de 2010 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) resolvió una cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht de Dusseldorf (Alemania), declarándose que la libre circulación de capitales se opone a una normativa como la alemana que establecía, de cara a poder calcular la liquidación del Impuesto sobre Donaciones, que la reducción a practicar sobre la base imponible en caso de donación de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado resulta inferior si el donante y el donatario residen en otro Estado miembro en la fecha en la que se realizó la donación, a aquella otra reducción que habría de aplicarse si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en el primer Estado miembro.<sup>2</sup>

Estimó así el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en el citado pronunciamiento, a través del cual se analizaba la compatibilidad de la normativa interna de un Estado miembro en el ámbito del Impuesto sobre Donaciones con la libre circulación de capitales en el marco de la Unión Europea, que se producía una restricción a la libre circulación de capitales tratándose de una normativa nacional que establecía, de cara al cálculo de 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 fuese inferior si el donante y el donatario residen en otro Estado miembro en la fecha en la que se efectúa la donación, a la reducción que se habría practicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en esa misma fecha, en el primer Estado miembro.<sup>3</sup>

A pesar de ello el TJUE se planteó si dicha restricción podría llegar a justificarse, bien en las disposiciones del Tratado o bien en razones de interés general, concluyendo al respecto que ninguna de ambas argumentaciones resultaban válidas a efectos de justificar la desigualdad de trato existente.

A juicio del Tribunal la situación existente a efectos del cálculo del impuesto que debía abonar el donatario (no residente que recibía en donación de otro no residente un bien inmueble situado en territorio alemán) resultaba objetivamente comparable con la de cualquier donatario que recibía un bien inmueble alemán de un donante residente en dicho país, así como con la de cualquier

1 El presente trabajo tiene su origen en una Comunicación remitida a la JORNADA "LIBERTADES COMUNITARIAS Y AUTONOMÍA FINANCIERA", CIUDAD REAL, 6 7 DE MARZO DE 2014, PARANINFO DE RECTORADO DE LA UCM y se enmarca en el Proyecto de Investigación "LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN" (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

2 En el concreto supuesto planteado la Sra. Mattner, de nacionalidad alemana y residente en Países Bajos, recibió en donación de su madre, de idéntica nacionalidad y residencia, una finca ubicada en Alemania, siéndole de aplicación la normativa alemana correspondiente a los no residentes, más gravosa que aquella otra aplicable a los contribuyentes por obligación personal.

Con carácter general la normativa alemana preveía la aplicación de una reducción susceptible de aplicarse únicamente a los contribuyentes por obligación personal. Y, en el concreto supuesto planteado, al residir tanto el donante como el donatario en un país distinto, la citada reducción no resultaba de aplicación, lo que conducía a la obtención de una tributación más elevada.

Dada esta diferencia de trato existente el órgano jurisdiccional alemán, sin perjuicio de reconocer que la diferenciación existente entre contribuyentes por obligación personal y real de contribuir podría resultar justificada, no tenía claro su correcta aplicación en el Impuesto sobre Donaciones, ya que únicamente quedaban sometidos a tributación los bienes donados, no justificándose además dicha diferencia de trato en la concurrencia de una justificación de interés general. Debido a ello planteó el órgano jurisdiccional nacional la cuestión prejudicial relativa a la compatibilidad de la norma interna con los actuales artículos 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al posibilitar la aplicación de una reducción en la base imponible menos elevada siendo donante y donatario no residentes en territorio alemán que aquella otra que resultaría de aplicación si alguno de ellos residiera en dicho territorio en la fecha de devengo.

3 Ya con anterioridad se había pronunciado el TJUE en parecidos términos a través, entre otras, de sus Sentencias de 11 de diciembre de 2003 (As. C-364/01, Barbier), 23 de febrero de 2006 (As. C-513/03, Van Hilten-van der Heijden), 25 de octubre de 2007 (As. C-464/05, Geurts y Votgen), 17 de enero de 2008 (As. C-256/06, Jäger), 11 de septiembre de 2008 (As. C-43/07, Arens-Sikken) y 11 de septiembre de 2008 (As. C-11/07, Eckelkamp). En todas ellas declaró el Tribunal de Justicia de Luxemburgo la inadecuación de determinadas normas internas con el Derecho Comunitario por establecer injustificadas diferencias de trato al diferenciar, a la hora de adecuar la carga tributaria de un sujeto pasivo, en función de si dicho sujeto era o no residente en un determinado país. Véase a este respecto, con carácter general, GARCÍA DE PABLOS, J. F., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*, ThomsonReuters-Aranzadi, Pamplona, 2010, págs. 123 y ss.



otro donatario residente en dicho territorio que recibiese la donación de un no residente.<sup>4</sup>

Asimismo no podía justificarse dicha diferencia de trato por razones de interés general, no resultando posible alegar, al objeto de argumentar la restricción a la libre circulación de capitales existente, que el donatario podría disfrutar, en su Estado de residencia, de una reducción similar a la prevista respecto de los residentes, teniendo presente además que el Estado de residencia del contribuyente preveía la aplicación de una reducción menor que la aplicable en Alemania.

Con carácter adicional dicha diferencia de trato no podía justificarse en la necesidad de evitar la elusión del pago del Impuesto mediante la realización de varias donaciones fraccionadas, al no constar que el donatario hubiese recibido con anterioridad otros bienes procedentes del mismo donante.<sup>5</sup>

Por lo que a nuestra normativa interna se refiere ha de señalarse que, a pesar de que los apartados 5, 6 y 7 del art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) no establecen discriminaciones a este respecto, sí que podría llegar a producirse una vulneración de la libre circulación de capitales por el hecho de que, cuando el donante no es residente, se excluye la aplicación de la normativa autonómica, la cual, con frecuencia, prevé la aplicación de reducciones en favor de los descendientes y del cónyuge, existiendo ya un dictamen motivado de la Comisión Europea al respecto, al que posteriormente tendremos ocasión de referirnos.

Posteriormente mediante Sentencia de 10 de febrero de 2011 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea negó la posibilidad de aplicar un tipo reducido en el Impuesto sobre Sucesiones respecto de aquellas herencias y legados en favor de entidades sin ánimo de lucro, en aquellos casos en los que su establecimiento se encuentra en un Estado distinto de aquel en el que el cuius residía o trabajaba efectivamente. Y ello sobre la base de que el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) se opone a la aplicación de la norma de un Estado miembro que reserva la posibilidad de tener derecho a la aplicación del tipo de gravamen reducido del Impuesto sobre Sucesiones a aquellas entidades sin ánimo de lucro que tengan su establecimiento en dicho Estado miembro o, en su caso, en el Estado miembro en el que el de cuius residiera efectivamente o tuviera su lugar de trabajo en el instante del fallecimiento, o bien en aquel en el que con anterioridad hubiera residido efectivamente o hubiera tenido su lugar de trabajo.

Se analizaba concretamente en el citado pronunciamiento, al hilo de la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones a aquellas entidades que reciben herencias, la exclusión de un tipo bonificado para aquellas entidades que no estén establecidas en Bélgica cuando el causante fuese residente en dicho país o en un país en el que aquél hubiese residido o trabajado con anterioridad, planteándose la cuestión relativa a la vulneración de la libre circulación de capitales al excluir del incentivo a dichas entidades no establecidas en Bélgica que reciben herencias de residentes en dicho país a pesar de que realicen actividades similares a las protegidas en la legislación belga.

De entrada el TJUE se encargó de corregir el planteamiento de la cuestión prejudicial para delimitar la libertad aplicable, recordando a tal efecto que es jurisprudencia reiterada del Tribunal que las sucesiones se hallan comprendidas dentro del ámbito de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE, siendo de aplicación únicamente el art. 12 del citado Tratado en defecto de otra disposición más específica, razón por la cual el litigio debía resolverse considerando si la normativa controvertida vulneraba o no la citada libertad y no otras disposiciones a las que se refería el tribunal de instancia.

Y, en el presente caso, al haberse sometido dentro del ISD a un tipo superior las donaciones y herencias transfronterizas con respecto al aplicable a las mismas operaciones entre personas físicas y entidades sin fin lucrativo dentro del mismo Estado comunitario, concluyó el Tribunal que tal mayor gravamen podía terminar restringiendo los movimientos de capitales, al disminuir el valor de las sucesiones y/o donaciones que no se beneficiaban de la aplicación del tipo reducido.

A mayor abundamiento, la aplicación de la citada normativa podía llegar a originar el efecto de que los residentes belgas resultasen disuadidos a la hora de designar como herederos a las entidades sin fin de lucro de otros Estados en los que no hubiesen residido ni trabajado.

El Gobierno belga argumentó en el presente caso que los Estados miembros tienen derecho a exigir un vínculo lo suficientemente intenso entre las entidades sin ánimo de lucro y las actividades que llevan a cabo, de manera que la sociedad belga pueda obtener un beneficio de ellas.

4 Ciertamente en el presente caso la normativa tributaria alemana equiparaba, de cara a su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Donaciones, al beneficiario de una donación entre no residentes y a aquel otro beneficiario de una donación en la que interviniese, al menos, un residente. En cambio, a la hora de calcular la cuota tributaria, el régimen aplicable a ambos donatarios presentaba un carácter diverso. Véase en este sentido VICENTE-ARCHE COLOMA, P., "El Impuesto sobre Donaciones y la libre circulación de capitales a la luz de la Sentencia Mattner, de 22 de abril de 2010 (As. C-510/08)", Noticias de la Unión Europea, núm. 330, 2012, págs. 139 y ss.

5 El Tribunal de Justicia de Luxemburgo descartó igualmente la posibilidad de justificar la diferencia de trato existente en la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán, al no existir relación directa alguna entre la ventaja fiscal concedida (aplicación de la reducción a un tipo más elevado al intervenir en la donación, al menos, un residente) y la compensación de la misma con un gravamen fiscal determinado.

Sin embargo, como se ha señalado, dicha argumentación fue rechazada por el Tribunal, para quien, si así fuera, la normativa belga resultaría desproporcionada, ya que no establece ninguna exigencia a través de la cual resulte posible acceder al beneficio fiscal relativa al territorio en el que tienen que proyectarse las actividades de la entidad sin ánimo de lucro.

Así las cosas cabría la posibilidad de que, dada una entidad establecida en Bélgica y que recibiese una herencia belga, tuviera acceso a la aplicación del tipo reducido sin ni siquiera realizar actividad alguna en dicho Estado que redunde en beneficio de la sociedad belga.<sup>6</sup>

Más recientemente, y al hilo igualmente de esta cuestión relativa a la existencia de discriminación por residencia el TJUE, a través de su Sentencia de 17 de octubre de 2013 (As. C-181/12), respondiendo a una cuestión prejudicial planteada relativa a si los arts. 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro referente al cálculo del Impuesto sobre Sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible (en el supuesto, como sucedía en el litigio principal, de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza) es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido en ese mismo momento en dicho Estado miembro, afirmó que, dada una concreta situación en virtud de la cual una persona que reside en Suiza en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona, residente también en ese mismo Estado, un conjunto de bienes entre los que se encuentra un inmueble situado en Alemania que es objeto de cálculo del importe a pagar por el Impuesto sobre Sucesiones en este mismo Estado miembro, dicha situación no puede considerarse en ningún caso como una situación meramente interna. En consecuencia dicha sucesión constituye una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales a efectos del art. 56.1 CE.

En el concreto supuesto de autos planteado la normativa nacional de que se trataba en el litigio principal establecía que, dada una concreta sucesión que incluyese un bien inmueble situado en Alemania, si el causante o el causahabiente no residiesen en dicho Estado miembro en el momento del fallecimiento, la reducción de la base imponible sería menor que la que se aplicaría si el causante o el causahabiente hubiera tenido su residencia en territorio alemán en ese mismo momento<sup>7</sup>. Dicha normativa, que hacía depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se tratase, llevaba a que las sucesiones entre no residentes que incluyesen tal bien soportaran una mayor carga fiscal que aquellas en las que estuviere implicado al menos un residente, provocando así una disminución del valor de dicha herencia. Una concreta normativa nacional como la controvertida en el asunto principal constituía una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del art. 56 CE, apartado 1.

Respecto de la aplicación del art. 57 CE, apartado 1, relativo a las restricciones a la libre circulación de capitales en relación con terceros países, como es sabido el citado precepto enumera taxativamente los movimientos de capitales que pueden eludir la aplicación del art. 56 CE, apartado 1, no mencionando las sucesiones. Pues bien, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales dicha disposición debe interpretarse en sentido estricto. Mientras que las sucesiones están comprendidas en la rúbrica XI del Anexo I de la Directiva 88/361, titulada “Movimientos de capitales de carácter personal”, tanto las “inversiones directas” como las “inversiones inmobiliarias” se encuentran recogidas en otras rúbricas distintas, a saber, las rúbricas I y II del citado anexo, respectivamente. Y, a pesar de que estos últimos conceptos no se definen en el Tratado, de la enumeración que figura en dicha rúbrica I y de las correspondientes notas explicativas se desprende que el concepto de inversión directa hace referencia a cualquier tipo de inversión efectuada por personas físicas o jurídicas y que sirva para crear o mantener relaciones duraderas y directas entre el proveedor de fondos y la empresa a la que se destinan dichos fondos para el ejercicio de una actividad económica. Ahora bien, del propio título de la rúbrica II del Anexo I de la Directiva 88/361 resulta que las “inversiones inmobiliarias” mencionadas en dicha rúbrica no comprenden las inversiones directas mencionadas en la rúbrica I del citado Anexo.

6 Véase asimismo en esta línea la Sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2011 (As. C-132/10, Halley), en la que se afirma que “La aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro distinto –se está refiriendo el Tribunal a un Estado miembro distinto del Estado de residencia- puede tener por consecuencia disuadir a los residentes belgas de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, dado que sus herederos se encontrarán durante más tiempo con la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria”. Estimó así el Tribunal que la medida adoptada por la Administración belga consistente en ampliar el plazo para la comprobación administrativa del valor de las acciones nominativas de una sociedad a efectos del Impuesto sobre Sucesiones de dos a diez años en el supuesto de que la dirección efectiva de la sociedad se hallase establecida en otro Estado miembro excedía los límites de proporcionalidad que habrían de respetarse para alcanzar los objetivos referentes al a necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de hacer frente al fraude fiscal; en palabras del TJUE “(...) La aplicación de un plazo de diez años para valorar las acciones que se poseen en una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en un Estado miembro distinto al Reino de Bélgica no está justificada en la medida en que la aplicación general de tal plazo no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua o a otros medios alternativos que permitan averiguar el valor de dichas acciones”.

7 Se analizaba concretamente por el Tribunal el supuesto relativo a un matrimonio residente en Suiza en el que el marido (Sr. Welte) era heredero universal de su esposa, hallándose entre la masa hereditaria recibida un inmueble sito en Alemania que quedaba sujeto a gravamen en el citado Estado por obligación real. A juicio del heredero se producía una vulneración del derecho a la libre circulación de capitales al contemplar la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones alemán la aplicación de una reducción de hasta 500.000 euros siempre y cuando el heredero o el causante tuviesen su residencia en Alemania a la fecha del fallecimiento. En cambio no concurriendo dicha circunstancia el importe de la reducción era únicamente de 2.000 euros.

En cambio inversiones inmobiliarias de carácter “patrimonial” como aquellas de que se trata en el asunto principal, que se referían a la casa de los padres de la causante, efectuadas con fines privados sin relación con el ejercicio de una actividad económica, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del art. 57 CE, apartado 1.

Como ya se ha señalado el concreto supuesto planteado ante el Tribunal se refería a la interpretación de una excepción a la libre circulación de capitales en una situación en la que no se discutía que esta libertad fuese aplicable. Y, dado que mientras que las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado deben interpretarse en sentido amplio, las excepciones a tal libertad han de interpretarse en sentido estricto, concluye el Tribunal que una restricción como la del litigio principal relativa a la libre circulación con un tercer país como la Confederación Suiza no podía eludir la aplicación del art. 56 CE, apartado 1, sobre la base del art. 57 CE, apartado 1, siendo en todo caso necesario entrar a examinar en qué medida la restricción a la libre circulación de capitales así declarada puede estar justificada a la luz de las disposiciones del Tratado.

Por tanto en ningún caso la restricción existente podía estimarse amparada por el art. 57 del Tratado, que únicamente habilita la aplicación de determinadas restricciones a terceros países en materia de movimientos de capitales siempre y cuando se trate de inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, así como el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Nada se señala por tanto en el citado precepto respecto de adquisiciones mortis causa.<sup>8</sup>

Como es sabido en relación con la cuestión relativa a la existencia de una justificación de la restricción a la libre circulación de capitales con arreglo a lo dispuesto en el art. 58 CE, apartados 1 y 3, a tenor de lo dispuesto por el art. 58 CE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el art. 56 CE se ha de aplicar “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”. Esta disposición del art. 58 CE debe interpretarse en sentido estricto, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, no pudiendo interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en el que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado.

La excepción establecida en el citado art. 58 CE, apartado 1, letra a) está limitada a su vez por lo señalado en el apartado 3 de dicho precepto, 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 art. 56. En consecuencia se ha de entrar a distinguir entre los diferentes tratos permitidos en virtud del art. 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este mismo artículo. Y, a tal efecto, para que pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el Impuesto sobre Sucesiones, efectúa una distinción por lo que respecta al importe de la reducción aplicable a la base imponible en el caso de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el causante o el causahabiente residan en dicho Estado miembro o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Con carácter adicional, y al objeto de quedar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida.

Finalmente, y respecto de la comparabilidad de las situaciones en cuestión afirma el TJUE en la citada Sentencia de 17 de octubre de 2013 que cuando, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido mortis causa y situado en el Estado miembro de que se trata, una normativa nacional pone en el mismo plano por un lado, a los herederos no residentes que adquirieron dicho bien de un causante no residente y, por otro lado, a los herederos no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un causante residente y a los herederos residentes que adquirieron ese mismo bien de un causante no residente, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a estos herederos de manera diferente, dentro del marco de esa misma tributación, por lo que respecta a la aplicación de una reducción sobre la base imponible del referido bien inmueble. Y, al tratar de manera idéntica (salvo en lo referente al importe de la reducción que puede practicar el heredero) las sucesiones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió que entre estas últimas no existía, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del Impuesto sobre Sucesiones, disparidad alguna objetiva que pudiera justificar un tratamiento diferente.

Los Gobiernos alemán y belga alegaron que la base imponible de la sucesión de un heredero no residente, cuando está sujeto al impuesto por obligación real en Alemania, resultaba en principio inferior a la de un heredero (residente o no residente) que está sujeto por obligación personal a dicho impuesto en el referido Estado miembro. Ahora bien dicha circunstancia no puede

<sup>8</sup> Téngase presente además que, tal y como precisa CARRASQUER CLARÍ, M<sup>a</sup>. L., “Algunas cuestiones sobre los beneficios mortis causa en la ley autonómica valenciana”, Tribuna Fiscal, núm. 370, 2013, pág. 79, “la inversión patrimonial de carácter personal realizada con fines privados y sin vinculación al ejercicio de una actividad económica (...) no puede considerarse una ‘inversión directa’ en el sentido del citado precepto”.

cuestionar las declaraciones precedentes, desde el momento en que el importe de la reducción sobre la base imponible establecida en la normativa de que se trata en el litigio principal no varía en absoluto en función del importe de la base imponible de la sucesión, sino que sigue siendo la misma cualquiera que sea este último importe.

Tal y como se desprendía de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, dicha reducción se concedía automáticamente a todo heredero por el mero hecho de su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones en Alemania, a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar mediante la reducción del importe total de lo heredado. Y, del mismo modo que esta condición de sujeto pasivo no depende en absoluto del lugar de residencia (dado que la normativa en cuestión sujetaba al Impuesto sobre Sucesiones cualquier adquisición de un bien inmueble situado en Alemania con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes) el objetivo de exención parcial del patrimonio familiar afectaría por igual a todos los sujetos pasivos del Impuesto en Alemania, ya sean residentes o no residentes, desde el momento en que dicha exención tiene por objeto reducir el importe total de lo heredado.

En consecuencia al no hallarse el importe de la reducción en función del importe de la base imponible, sino que se concede al heredero por su condición de sujeto pasivo, la sujeción por obligación real del heredero no residente de un causante no residente no constituiría una circunstancia que convierta en objetivamente diferente, desde el punto de vista de la reducción, la situación de dicho heredero respecto de la del heredero no residente de un causante residente o de la del heredero residente de un causante residente o no residente.

A juicio del TJUE no existe ninguna diferencia objetiva que justifique una desigualdad en el tratamiento fiscal entre la situación de personas que no residen en el Estado miembro (de localización del inmueble) y aquella en la que al menos una de ellas sí lo haga. Como ya se ha señalado el Impuesto alemán se calculaba en función del valor del inmueble y del vínculo personal existente entre el causante y el heredero (mismo caso que España), no dependiendo ninguno de ambos criterios del lugar de residencia de los sujetos.

Al no depender el importe de la reducción del importe de la base imponible, concediéndose al heredero por su condición de sujeto pasivo la sujeción por obligación real del heredero no residente, estima el Tribunal que no constituye una circunstancia que convierta en objetivamente diferente (desde el punto de vista de la reducción) la situación de dicho heredero respecto de la del heredero residente de un causante residente o no.

No se consideran pues como situaciones objetivamente diferentes las de residentes sujetos por obligación personal y no residentes sujetos por obligación real en aquellos casos en los que de la normativa nacional susceptible de ser aplicada se desprende que en ambas situaciones el Impuesto es calculado en función del valor de los bienes heredados y del vínculo personal existente entre el causante y el heredero. Únicamente en lo relativo a la aplicación de la reducción en la base imponible se prevé la adopción de un tratamiento diferente para aquellas sucesiones en las que intervienen residentes y no residentes. Y en este sentido concluye el Tribunal que "Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al importe de la reducción que puede practicar el heredero, las sucesiones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas dos últimas no existía, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del Impuesto sobre Sucesiones, disparidad alguna objetiva que pudiera justificar un tratamiento diferente".

De ello se desprende a nuestro juicio que, en el presente caso, la situación del Sr. Welte resultaba comparable a la de cualquier heredero que adquiriría, por vía sucesoria, un bien inmueble situado en Alemania de una persona fallecida que residía en este Estado miembro y con la que mantenía un vínculo matrimonial, siendo comparable además a la de un heredero residente en Alemania que llevase a cabo dicha adquisición de un cónyuge fallecido que no residiese en dicho Estado miembro.

Ello obligaba a examinar si una normativa como la controvertida podía estar objetivamente justificada por una razón imperiosa de interés general, como sostenía el Gobierno alemán con carácter subsidiario. En el presente caso la ventaja fiscal resultante en el Estado miembro en cuyo territorio estaba situado el bien inmueble objeto de una sucesión de la aplicación a la base imponible de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta sucesión interviene al menos un residente de dicho Estado no quedaba compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del Impuesto sobre Sucesiones, de manera que no cabía justificar la normativa controvertida en el litigio principal por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán.

A ello se ha de sumar además que, de conformidad con lo declarado por el TJUE a través, entre otras, de sus Sentencias de 28 de octubre de 2010 y 19 de julio de 2012, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer país resulta, en principio, legítimo que dicho Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, especialmente debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese tercer país de facilitar información, siendo imposible obtener de éste los datos pertinentes.

De acuerdo con la normativa nacional a un heredero residente en Alemania se le aplicará el porcentaje más elevado de reducción sobre la base imponible cuando adquiera mortis causa un bien inmueble situado en dicho Estado miembro de una persona

que residía, en el momento de su fallecimiento, en un tercer país. Ahora bien dicha sucesión requerirá, al igual que la sucesión de que se trata en el asunto principal, que las autoridades alemanas competentes comprueben los datos referentes al causante residente en un tercer país.

Y, en base a ello, estima el TJUE a través de la presente Sentencia de 17 de octubre de 2013 que el Gobierno alemán no puede sostener que la normativa nacional controvertida en el litigio principal resulte necesaria para preservar la eficacia de los controles fiscales en la medida en que priva al heredero de una sucesión entre residentes de un tercer país (Suiza) de la reducción calculada al tipo más elevado sobre la base imponible. Los arts.56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.

Con carácter adicional concluye el Tribunal que la normativa alemana no resulta necesaria para preservar la eficacia de los controles fiscales<sup>9</sup>, descartando además que la aplicación de dicha normativa pudiera ampararse en la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal alemán atendiendo al hecho de que aquellos contribuyentes por obligación real de contribuir únicamente tributan por los bienes localizados en el país y no por la totalidad de la herencia.

En definitiva, a través de la citada Sentencia de 17 de octubre de 2013 afirmó el TJUE que resulta contraria al Derecho Comunitario y, más concretamente, a lo dispuesto en los arts. 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la UE la normativa alemana que establecía una reducción incrementada en la base imponible, condicionada a que el causante o el heredero tuviesen su domicilio en Alemania en el momento del fallecimiento. En caso contrario, el importe de la reducción sería muy inferior.<sup>10</sup>

## II. LA POSTURA DE LA COMISIÓN EUROPEA FRENTE A LA APLICACIÓN DE NUESTRA NORMATIVA INTERNA DEL ISD A LOS NO RESIDENTES

Como seguramente se recordará la Comisión Europea, a través de un Comunicado de fecha 5 de mayo de 2010 (IP/10/513), informó que había solicitado al Estado español, mediante un dictamen motivado, que modificase las disposiciones que imponen mayor presión fiscal a los no residentes.

En efecto, la Comisión solicitó al Gobierno español que modificase aquellas disposiciones fiscales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que imponen mayor presión fiscal sobre los no residentes o activos en el exterior, al estimar que dichas disposiciones son incompatibles con la libre circulación de los trabajadores y el capital.<sup>11</sup>

Como es sabido el ISD constituye un impuesto básicamente regulado a nivel estatal. La legislación estatal es aplicable en toda España, a las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, excepto en las Comunidades del País Vasco y Navarra, que tienen su propia legislación. Además, el resto de Comunidades Autónomas, esto es, las llamadas de "régimen común", tienen ciertos poderes legislativos que les permiten aprobar leyes específicas aplicables en determinados casos y con sujeción a ciertas condiciones y requisitos establecidos en la legislación.

En aquellos supuestos en los que la sucesión o la donación no entren en el ámbito de competencia de las Comunidades Autónomas, se aplica únicamente la legislación del Estado. Así sucede, en concreto, tratándose de no residentes o de donaciones de bienes situados fuera de España. Pues bien, a juicio de la Comisión esto constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales que infringe el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (arts. 45 y 63, respectivamente).

9 A este respecto la Administración tributaria alemana había argumentado que, en el hipotético caso de que se generalizase la deducción de 500.000 euros, numerosas herencias podrían no llegar a declararse.

10 A este respecto coincidimos con JIMÉNEZ, A., "Normativa discriminatoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Diario Expansión, www.expansion.com (consultada el 17 de febrero de 2014) cuando afirma que "Los paralelismos con el caso español son claros (...) El incumplimiento de la normativa española es evidente y sin necesidad de esperar a que el legislador español decida modificarla o bien a que el TJUE condene a España, cabría pensar en invocar directamente la doctrina del TJUE para impugnar todas las liquidaciones de ISD que produzcan una discriminación tan flagrante. Con un poco de suerte, en línea con la doctrina del 'acto claro' que están aplicado ya algunos Tribunales, el juez español debería aplicar igualmente el derecho comunitario de forma automática, sin necesidad de plantear cuestión pre-judicial al TJUE".

11 Recuérdese a este respecto que, con carácter general, las fases de las que consta el procedimiento de infracción instruido por la Unión Europea se concretan en las siguientes. En primer lugar, la llamada "carta de emplazamiento", que representa la primera etapa de la fase precontenciosa, en la que la Comisión Europea solicita al Estado miembro que le comunique, en un plazo determinado, sus observaciones sobre el problema de aplicación del Derecho Comunitario de que se trate. En segundo término, el "dictamen motivado", que permite formular la posición de la Comisión Europea respecto de la infracción, así como determinar el contenido del posible "recurso por incumplimiento" e instar a que se ponga fin a la situación en el plazo marcado. El dictamen motivado ha de exponer de manera coherente y detallada las razones por las que la Comisión Europea ha llegado a la conclusión de que el Estado en cuestión ha incumplido alguna de las obligaciones que impone el Tratado. Y, finalmente, el recurso al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a través del cual se da inicio a la fase contenciosa. De acuerdo con una jurisprudencia reiterada del TJUE, la Comisión Europea tiene potestad discrecional en cuanto al inicio del procedimiento de infracción y al recurso al Tribunal de Justicia, así como para decidir el momento de la interposición del recurso.

En la actualidad la totalidad de las Comunidades Autónomas de “Régimen Común” han ejercido estas facultades legislativas, con el resultado práctico que la carga fiscal soportada por el contribuyente es considerablemente inferior a la que resulta de la legislación estatal. Además, en la mayoría de los casos en los que resulta de aplicación la legislación de las Comunidades Autónomas del País Vasco o de Navarra se origina una menor presión fiscal para el contribuyente que la que resulta en virtud de la legislación estatal.

Lo cierto es que el ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias legislativas en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones da lugar a diferencias en la carga soportada por los contribuyentes, dependiendo de qué legislación se aplica: la legislación estatal únicamente o con las modificaciones introducidas por las Comunidades Autónomas que tienen competencias legislativas en relación con este Impuesto. La aplicación de la legislación de las Comunidades Autónomas da lugar pues a una menor carga para el contribuyente.

La legislación estatal es la única aplicable en el caso en que el testador sea residente en el extranjero o en los casos de donaciones de bienes situados en el extranjero y donde las Comunidades Autónomas no tienen ejercidas competencias normativas. De este modo, al amparo de la actual regulación la normativa estatal resulta de aplicación en los casos que la misma determina, principalmente en aquellos supuestos en los que no hay punto de conexión personal o real con una Comunidad Autónoma. Y, tratándose de aquellas Comunidades Autónomas que hubiesen ejercido su competencia normativa sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la carga fiscal soportada por el contribuyente sería considerablemente menor a la impuesta por la legislación estatal, lo cual provoca diferencia en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

Dicha circunstancia podría ser vista como una natural consecuencia de la descentralización fiscal en este ámbito. Sin embargo, al realizar la descentralización fiscal, se debe tener cuidado para evitar la discriminación no deseada. Y, en este sentido, la Comisión Europea considera que la referida normativa nacional infringiría los arts. 21 y 63 del TFUE y 28 y 40 del Espacio Económico Europeo (EEE).

Con posterioridad la propia Comisión, mediante un Comunicado de prensa de fecha 16 de febrero de 2011, informó que había solicitado al Estado español mediante un dictamen motivado complementario (IP/11/162) que modificase las disposiciones fiscales en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que imponen una mayor carga fiscal sobre los no residentes. La Comisión instaba al Reino de España a modificar sus disposiciones fiscales en materia de ISD las cuales, como se ha indicado, imponen una mayor carga fiscal sobre los no residentes y los activos radicados en el extranjero, al considerar que dichas disposiciones son incompatibles con la libre circulación de trabajadores y capitales consagrada por el Tratado. La petición efectuada por la Comisión adoptó la forma de un dictamen motivado (segundo paso del procedimiento de infracción previsto en el artículo 258 del Tratado de la Unión Europea). Y, en el supuesto de que no se produjese una reacción satisfactoria al dictamen motivado en un plazo de dos meses, la Comisión podría decidir someter el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Mediante Comunicado de prensa con fecha de 27 de octubre de 2011 la Comisión Europea informó que había decidido llevar al Estado español ante el TJUE por sus normas discriminatorias en materia de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, a la luz de las cuales se dispone que los no residentes paguen impuestos más altos que los residentes. La Comisión Europea tomó dicha decisión tras constatar que España no había modificado su legislación a pesar del ultimátum otorgado con fecha de febrero de 2011. Como se ha indicado, ya con carácter previo la Comisión Europea había remitido un dictamen motivado a España en este sentido, según nota de prensa de fecha 5 de mayo de 2010, el cual resultó reiterado mediante un dictamen complementario según nota de prensa de fecha 16 de febrero de 2011.

Tal y como venimos señalando, el fundamento de dichas actuaciones no es otro que el trato fiscal desigual otorgado a los no residentes en España, en comparación con los residentes, cuando ambos se hallan en condiciones análogas<sup>12</sup>. Con carácter general cabe aludir a la existencia de un tratamiento fiscal más gravoso para con los no residentes en territorio español resultante de la aplicación de la legislación estatal del Impuesto (obligación real), privándoseles además de los notables beneficios fiscales introducidos por las Comunidades Autónomas.

Dada la ausencia de modificaciones por parte del legislador español en la normativa vigente tras los Dictámenes motivados de la Comisión de 5 de mayo de 2010 y 16 de febrero de 2011, con fecha de 27 de octubre de 2011 tuvo lugar la interposición por la Comisión de la correspondiente demanda contra España ante el TJUE fundamentada en la vulneración de los arts. 45 y 63 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea.

12 A este respecto nos remitimos además, con carácter general, a nuestro trabajo “La aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los No Residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea”, Quincena Fiscal, núm. 11, 2013.

Con fecha 28 de abril de 2012 (As- C-127/12), al publicarse en el Boletín Oficial de la Unión Europea la interposición del recurso por la Comisión Europea contra el Reino de España (tercera fase del procedimiento de infracción), manifestándose a tal efecto como pretensiones, en primer término, que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los arts. 21 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y a los arts. 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, al introducir diferencias en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes, así como entre los causantes residentes en España y los no residentes y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España<sup>13</sup>. En segundo término se pretende la imposición de una condena en costas al Reino de España.

Ciertamente, debido a que los Estados miembros son libres de aplicar sus normas nacionales sobre sucesiones siempre que respeten las normas de la UE sobre no discriminación y libre circulación, unido a la escasez de acuerdos bilaterales en la materia, aquellos ciudadanos de la UE que heredan propiedades en el extranjero se ven en ocasiones obligados a tributar en más de un Estado miembro. Ello explica que, a través de la Recomendación 2011/856/UE de 15 de diciembre de 2011, la Comisión Europea instase a los Estados miembros a acometer una aplicación más amplia y flexible de sus disposiciones al objeto de suprimir la doble imposición, procediendo a formular soluciones en aquellos casos en los que a varios Estados miembros les corresponda la potestad tributaria como, por ejemplo, estableciendo una orden de prioridad de los derechos fiscales o, en su caso, de las desgravaciones fiscales.

### III. REFLEXIONES CRÍTICAS

Con carácter general ningún país puede aplicar un tipo de gravamen más elevado cuando los activos, la persona fallecida o los herederos se encuentran fuera de su territorio. Debido a ello a través de la citada Recomendación 2011/856/UE de 15 de diciembre de 2011, se instaba a los Estados miembros a promover la concesión, por un período de tiempo razonable, de las siguientes desgravaciones fiscales: desgravación fiscal respecto a bienes inmuebles y bienes muebles de un establecimiento permanente; desgravación fiscal respecto a otro tipo de bienes muebles; desgravación fiscal en aquellos casos en los que el difunto tenga un vínculo personal con un Estado miembro distinto de aquel con el que mantenga un vínculo personal el heredero; y desgravación fiscal en caso de múltiples vínculos personales de una misma persona.

A estos efectos el vínculo personal más estrecho de una persona física se tiene con el Estado miembro en el que se dispone de una habitación permanente. Si no se aplicase el anterior vínculo o si dicha habitación permanente se poseyese en más de un Estado miembro, con el Estado con el que se mantuviesen relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). No siendo de aplicación lo anterior (o si no se pudiese determinar o no se dispusiese de dicho centro), con el Estado en el que se tenga la residencia habitual. Y, no aplicándose lo anterior o si la residencia habitual se tuviese en más de un Estado miembro o en ninguno, con el Estado del cual se sea nacional.<sup>14</sup>

En todo caso cualquier eventual conflicto que pudiera surgir en la resolución de los casos de doble imposición tales como la definición o ubicación de los bienes o la determinación del Estado que deba de conocer la desgravación fiscal habrá de resolverse mediante el procedimiento de mutuo acuerdo que han de desarrollar los Estados miembros.<sup>15</sup>

13 Téngase presente a este respecto que un contribuyente del ISD (causahabiente o donatario) que sea residente en territorio español tributará por obligación personal de contribuir, pudiendo aplicarse la normativa autonómica (con los beneficios tributarios que, en determinados casos, se prevén en la misma) únicamente en el caso de que también sea residente en el territorio de la Comunidad Autónoma el causante o el mismo donatario, según se trate de una adquisición mortis causa o inter vivos. En el resto de supuestos será de aplicación la normativa estatal del Impuesto, carente de buena parte de los beneficios tributarios recogidos en la normativa de las distintas Comunidades Autónomas. Y, tratándose de un contribuyente no residente en nuestro país, éste quedará en todo caso sometido a la aplicación de la normativa estatal, no pudiendo aplicarse los beneficios tributarios previstos para los residentes en el territorio de la respectiva Comunidad. Con carácter adicional, en los supuestos relativos a adquisiciones inter vivos, sólo podrá aplicarse la normativa autonómica correspondiente cuando se tribute por obligación personal de contribuir, siendo el donatario residente en una determinada Comunidad Autónoma. En cambio, tratándose de un contribuyente no residente en territorio español la competencia será siempre estatal, siendo de aplicación en todo caso la normativa del Estado, con independencia del lugar de residencia del donante.

Cabe pues plantearse hasta qué punto resulta admisible que los no residentes en España (y, en particular, aquellos que sean residentes en la UE), dada la existencia de una relación parental idéntica a la de los residentes y cumpliéndose además el resto de presupuestos necesarios para la aplicación de la bonificación, no puedan disfrutar de la misma ventaja fiscal que aquellos sujetos que tienen su residencia en el territorio de la Comunidad. A mayor abundamiento, y como bien apunta MARTÍN QUERALT, J., "La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad", Tribuna Fiscal, núm. 268, 2013, pág. 4, "esta situación no se circunscribe únicamente a los sujetos que son no residentes en España y se ven obligados al pago del Impuesto, sino también a otros sujetos que, realizando el hecho imponible en el ámbito geográfico de un determinado territorio, no pueden aplicar los beneficios fiscales que la normativa autonómica reserva, exclusivamente, a los residentes de la Comunidad Autónoma. Esto es, como puede fácilmente adivinarse, lo que ocurre es que, no sólo se discrimina a los no residentes en España que no aplican ninguna norma autonómica, sino también a los residentes en España que se ven excluidos de aplicar las normas autonómicas en cuanto que definen como condicionante de los beneficios que reconocen el tener su residencia en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma. Se extienden, y de qué forma, los supuestos de discriminación".

14 En el caso de la persona jurídica, el vínculo personal más estrecho se tiene con el Estado miembro en el que esté situada la sede de dirección efectiva.

15 En este sentido se preveía en la citada Recomendación que la Comisión entablase debates con los Estados miembros al objeto de velar por el cumplimiento de la misma, debiendo presentar además en el plazo de tres años un informe de evaluación en el que se explique la evolución en esta materia.

En nuestra opinión nuestra normativa interna en materia de ISD incumple el contenido de la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 15 de diciembre de 2011, al gravar por obligación real todos los bienes y derechos situados en España que integren el patrimonio (si bien, correlativamente, permite aplicar la deducción por doble imposición por todos éstos), mientras que el texto de la Comisión únicamente admite el gravamen sobre bienes inmuebles y muebles vinculados a un establecimiento permanente, obviando el resto de muebles y derechos.

Tal y como ponía de manifiesto la Comisión Europea en dicha Recomendación de 15 de diciembre de 2011, tratándose de sucesiones transfronterizas en el seno de la UE la aplicación de nuestro ISD origina situaciones de doble imposición en caso de que más de un Estado miembro pretenda gravar una misma herencia, así como supuestos de discriminación al incrementar la carga fiscal en caso de que los activos, la persona fallecida y/o los causahabientes se encuentren fuera de su territorio.

Con fecha 1 de marzo de 2012 la Comisión de Asuntos Jurídicos de la UE aprobó el texto que regula las herencias en las que están varios países implicados. Al amparo de las nuevas reglas propuestas en el Reglamento de Sucesiones europeo, por ejemplo, una mujer italiana que se casase con un alemán y se instalase en Bélgica tendría la opción de elegir si sus herederos heredan por la legislación italiana o la belga. La principal idea subyacente era crear un certificado sucesorio europeo diseñado para hacer más clara la situación jurídica de la persona que redacte sus últimas voluntades y salvaguardar los derechos de los herederos, así como de otras partes interesadas, como los acreedores. Con ello se lograría dejar claro qué sistema jurídico se aplica cuando se trata de una herencia en la que están implicados varios Estados, evitando costosos litigios y menor burocracia para los herederos.

De acuerdo con lo dispuesto en el Proyecto de Reglamento si un determinado ciudadano de la UE falleciese en un Estado miembro que no fuese su país de origen, su sucesión, en general, habría de tramitarse con arreglo al Derecho del Estado miembro que hubiese constituido su último lugar de residencia habitual, rigiéndose por los tribunales y autoridades de dicho Estado. Esto evita los conflictos que puedan surgir si varios tribunales de distintos países se declaran competentes. No obstante, quien elabore un testamento también podrá elegir que se le aplique la legislación de su país de origen. Ello confiere a los ciudadanos de la UE un nuevo derecho que constituye una importante mejora, ya que permitirá a una persona que vive en el extranjero mantener estrechos vínculos con su país de origen y garantizar que las disposiciones nacionales específicas, como las normas que rigen las donaciones efectuadas durante toda la vida, sean respetadas.

Otra importante novedad recogida en el Proyecto de Reglamento residía en la creación del certificado sucesorio europeo. Este documento fue creado para garantizar que los herederos, los acreedores y las autoridades competentes apliquen los términos de la sucesión mediante procedimientos más rápidos y baratos. Dicho certificado sucesorio europeo ha de permitir, sin más formalidades, demostrar que las personas son herederos o administradores de una sucesión en toda la Unión Europea, posibilitando el desarrollo de unos procedimientos más rápidos y baratos por el ahorro de tiempo y dinero. Ahora bien aquellas personas que vivan en el extranjero podrán decidir que se aplique la ley del país de su nacionalidad a la totalidad de la sucesión.

En definitiva el Proyecto de Reglamento encargado de regular las sucesiones transfronterizas debía facilitar a los ciudadanos europeos la tramitación jurídica del testamento o la sucesión internacional, procediendo a simplificar la tramitación de las sucesiones al fijar un criterio único para determinar tanto la jurisdicción como la ley aplicable en los asuntos transfronterizos, como es relativo al lugar de residencia habitual del fallecido. Los Estados miembros dispondrían de un plazo de tres años para adaptar sus legislaciones, a fin de lograr una aplicación efectiva de la nueva normativa de la UE. Se trataba por tanto de una nueva regulación que perseguía la consecución de un punto de conexión igual entre todos los ciudadanos europeos en materia de herencias y sucesiones.

Finalmente el citado texto terminó cristalizando en el Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012 relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y a la creación de un certificado sucesorio europeo.

El ámbito de aplicación del citado Reglamento (UE) n.º 650/2012 abarca todos los aspectos de Derecho Civil de la sucesión por causa de muerte, esto es, cualquier forma de transmisión de bienes, derechos y obligaciones por causa de muerte, ya derive de una transmisión voluntaria en virtud de una disposición mortis causa, ya de una transmisión abintestato. Ahora bien debe precisarse que dicho Reglamento no resulta de aplicación a cuestiones fiscales ni a cuestiones administrativas de Derecho público, correspondiendo a los distintos ordenamientos nacionales determinar las modalidades de cálculo y pago de los tributos y otras prestaciones de Derecho público, ya se trate de tributos adeudados por el causante a fecha del fallecimiento, o de cualquier tipo de tributo relacionado con la sucesión que deba ser abonado con cargo a la herencia o por los beneficiarios. Igualmente corresponde al Derecho nacional determinar si la entrega de bienes sucesorios a los beneficiarios en virtud del referido Reglamento o la inscripción de los bienes sucesorios en un registro pueden estar sujetas a tributación.

La nueva normativa comunitaria, que ha de aplicarse en todos los países excepto Dinamarca, Reino Unido e Irlanda antes del 17 de agosto de 2015 (fecha de entrada en vigor) elimina muchas de las formalidades existentes, suponiendo una reducción de los



trámites de los herederos para hacer valer sus derechos y permitiendo unos procedimientos más rápidos y menos costosos. Con carácter general se abandona el principio de nacionalidad que primaba hasta la fecha optándose, como se ha señalado, por una sola ley aplicable, la del Estado donde el fallecido tuviese su residencia habitual en el momento de su fallecimiento, a no ser que hubiera optado previamente y ante notario por la ley de su nacionalidad. En el caso concreto de España, el abandono del principio de nacionalidad implica la derogación de lo establecido en el art. 9.1 del Código Civil.

Tiene lugar además la delimitación de un único órgano competente, que será el juez o el notario del lugar de residencia habitual del fallecido en el momento del deceso. Ello ha de posibilitar el tratamiento de la sucesión del patrimonio del fallecido será tratada como un todo, con independencia de la localización de los bienes. Nada se dispone, en cambio, respecto de cuestiones tales como la delimitación del concepto de residencia habitual, pudiendo llegar a originarse conflictos en relación a habitantes fronterizos, estancia en el extranjero con plazo limitado, estancias en prisión o la determinación del punto de conexión de la última residencia habitual (piénsese a este respecto que la variabilidad de la ley aplicable a dicha conexión motivada por un cambio de residencia podría conducir a la necesidad de tener que adaptar el testamento al país donde se cambia la residencia habitual). En todo caso ha de quedar claro que, a efectos tributarios, las competencias corresponden a cada uno de los Estados miembros motivo por el que, dada por ejemplo una sucesión con bienes en distintos países, podrían llegar a soportarse dobles y hasta triples tributaciones, surgiendo la obligación de tributar tanto en el país donde estén los bienes como en el de residencia del fallecido.<sup>16</sup>

Téngase presente para finalizar que, con fecha 18 de septiembre de 2012, se publicó el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo relativo a los “Obstáculos transfronterizos derivados de los Impuestos sobre Sucesiones en la UE”. De conformidad con lo declarado en las conclusiones y recomendaciones incluidas en el citado Dictamen del Comité los ciudadanos de la UE que heredan bienes fuera de las fronteras nacionales de los Estados miembros se ven frecuentemente sometidos a su tributación en dos o más Estados miembros (es decir, con una doble o múltiple imposición) y a una discriminación fiscal. Estos problemas imponen frecuentemente a los ciudadanos unas condiciones excepcionalmente onerosas e indebidas y obstaculizan el logro de los objetivos de la Estrategia Europa 2020.

Con carácter general el Comité se muestra favorable a la supresión de la doble o múltiple imposición y de la discriminación fiscal, compartiendo el enfoque adoptado por la Comisión, que respeta la soberanía fiscal de los distintos Estados miembros solicitando además una mejor interconexión de los sistemas fiscales nacionales.

Sin embargo a juicio del Comité la Comisión puede ser más eficaz a la hora de alcanzar los objetivos finales de esta acción, siempre y cuando proponga y ponga en práctica unos mecanismos prácticos que, en un plazo razonable, garanticen una interconexión eficaz de los regímenes fiscales nacionales por lo que se refiere al Impuesto de Sucesiones, siendo conveniente a este respecto que los Estados miembros establezcan y apliquen unos mecanismos de deducción de la doble o múltiple imposición fiscal que sean más eficaces y flexibles.<sup>17</sup>

Propone el Comité en su Dictamen que la Comisión utilice los mecanismos legislativos de forma que se elimine realmente la doble o múltiple imposición de las sucesiones de los ciudadanos de la UE, yendo más allá de las cuestiones de tributación

16 Véase a este respecto FAYOS, C. y TANCO, P., “El derecho de libre circulación y residencia de los ciudadanos exige una reforma del ISyD”, Actualidad Jurídica Aranzadi num. 874, 2013 (consultado en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)), quienes afirman que “Este Reglamento sucesorio europeo simplificará la tramitación de las sucesiones transfronterizas, al fijar como criterio principal para determinar la jurisdicción y la ley aplicable el lugar de residencia habitual del fallecido. No obstante, como excepción relevante destaca la posibilidad para el causante de designar como ley aplicable la de su nacionalidad”.

17 Recuérdese a este respecto que, tal y como se ha señalado con anterioridad, la Comisión puso de manifiesto en su Comunicación de 15 de diciembre de 2011 al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo titulada “Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE” aquellos ciudadanos de la UE que heredan bienes en el extranjero a menudo se ven confrontados a deudas tributarias en más de un Estado miembro (múltiple imposición). Además, varios Estados miembros imponen a las sucesiones de extranjeros un gravamen mayor que a las sucesiones locales (discriminación fiscal), pudiendo en dichas situaciones los ciudadanos quedar sometidos a unas condiciones excepcionalmente onerosas e indebidas en caso de herencia.

En concreto, las pequeñas empresas pueden encontrar dificultades en el caso de transmisión por el fallecimiento de sus propietarios. Tal y como precisó la Comisión existen vías de recurso para proteger a los ciudadanos frente a la discriminación fiscal. No obstante, frecuentemente estas no son eficaces debido a unos costes prohibitivos, no existiendo además vías de recurso destinadas a proteger a los ciudadanos frente a la múltiple imposición, atendiendo al derecho de los distintos Estados miembros a imponer su tributación. Subrayó además la Comisión en su Comunicación la existencia de una tendencia alcista en las inversiones de cartera transfronterizas. Y, a pesar de que los ciudadanos pueden verse muy afectados por la múltiple imposición o por una imposición de las sucesiones de carácter discriminatorio, los ingresos de los Estados miembros de la UE procedentes de los Impuestos sobre Sucesiones representan menos del 0,5 % del total de ingresos tributarios, y mucho menos aún en los casos de naturaleza transfronteriza. Dicha situación constituye un verdadero obstáculo a la libertad de movimientos de personas y de capitales en el mercado único, lo que entorpece el logro de los objetivos de la Estrategia Europa 2020. También se opone directamente a los derechos vinculados a la ciudadanía de la UE.

Dada esta situación a través de la citada Comunicación la Comisión se marcó los siguientes objetivos: que los problemas transfronterizos relacionados con el ISD puedan resolverse sin necesidad de armonizar las normas en materia del Impuesto de los Estados miembros; que la imposición múltiple pueda abordarse a través de una interacción más eficaz de los regímenes fiscales nacionales, recurriendo a un sistema de deducción del Impuesto pagado en otro país que sería aplicado por aquellos Estados miembros que pudieran reclamar un derecho a imponer su tributación; en el supuesto de que hubiese bienes inmuebles, el Estado miembro en el que se encuentre el bien tendría un derecho primario a imponer su tributación, mientras que los demás Estados miembros intervinientes deberían conceder una deducción fiscal; en el supuesto de que hubiese bienes muebles vinculados a un establecimiento permanente sito en un Estado miembro, dicho Estado miembro tendría un derecho primario a imponer su tributación, mientras que los demás Estados miembros intervinientes deberían conceder una deducción fiscal de las cargas tributarias impuestas en el primer Estado miembro. Con carácter adicional estimó la Comisión que el país del difunto tendría un derecho preferente a imponer su tributación respecto del país del heredero que debería conceder un derecho a deducir el impuesto pagado en el país del difunto. Y en el supuesto de que el difunto o el heredero tuviesen vínculos con más de un país en función de su residencia, domicilio o nacionalidad, unos criterios dirimentes habrían de contribuir a determinar con qué país tienen el vínculo personal más estrecho.

transfronteriza y entrando en los efectos potencialmente distorsionadores que resultan de las diferencias en el cómputo de las bases fiscales del ISD en las diferentes jurisdicciones fiscales nacionales, estableciendo unos principios comunes que sean aplicables en toda la UE sobre la base de una valoración equitativa de los activos netos y protegiendo la continuidad del negocio de la entidad económica.

A juicio del Comité la Comisión ha de promover activamente unos regímenes fiscales más eficaces, eficientes y respetuosos con el ciudadano, que impongan la menor carga posible a los contribuyentes, procediendo a estudiar las cuestiones relativas a la tributación global de las sucesiones transfronterizas que afectan a los ciudadanos de la UE y la posibilidad de simplificar la tributación de las sucesiones con elementos transfronterizos mediante un sistema que establezca una única imposición y en un único lugar en función de la situación del bien.<sup>18</sup>

¿Qué observaciones generales quedan recogidas en el presente Dictamen? En primer lugar, el Comité se muestra favorable a abordar el tema de la múltiple imposición y la discriminación fiscal, así como a preservar los derechos de los ciudadanos y a promocionar el mercado único. A tal efecto se recomienda acabar con la múltiple imposición y la discriminación fiscal de los ciudadanos y mejorar la simplificación administrativa en las sucesiones de naturaleza transfronteriza.

A la luz de lo anterior el Comité acoge favorablemente la Comunicación de la Comisión sobre los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones y, tras reconocer los problemas que afectan especialmente a los ciudadanos y a las pequeñas empresas pero que tienen una dimensión muy limitada en términos de su rendimiento tributario nacional, sugiere formas de que los Estados miembros puedan conceder deducciones fiscales en los casos de múltiple imposición y facilita información que podría ser útil para eliminar la discriminación fiscal.

Asimismo el Comité valora positivamente el enfoque adoptado por la Comisión que respeta la soberanía fiscal de los distintos Estados miembros, aconsejándoles lograr una mejor interconexión de los sistemas fiscales nacionales suprimiendo, a la vez, la imposición discriminatoria dentro del marco tributario nacional.

Por lo que respecta a las observaciones particulares formuladas considera el Comité, como se ha apuntado con anterioridad, que la Comisión puede ser más eficaz a la hora de alcanzar los objetivos finales de esta acción, siempre y cuando ésta evoque y aplique los mecanismos legislativos de forma que se elimine realmente la discriminación fiscal en las sucesiones entre ciudadanos de la UE, sin que ello pueda ser considerado una vulneración de la soberanía nacional en materia fiscal, sino tan sólo un principio fundamental del derecho derivado de la ciudadanía de la UE a tener bienes fuera de las fronteras nacionales.

El Comité propone y aplica unos mecanismos prácticos que garanticen, en un plazo razonable, una interconexión eficaz de los regímenes fiscales nacionales, estimando al respecto que el enfoque de proporcionar exclusivamente recomendaciones para su aplicación por los distintos Estados miembros no resulta suficientemente eficaz en la práctica. Debido a ello los distintos Estados miembros han de aplicar unos mecanismos de deducción de la múltiple imposición fiscal más eficaces y flexibles, debiendo la Comisión examinar la evolución de los próximos tres años con el fin de adoptar, si fuese necesario, una posición fuerte mediante una Directiva.

A largo plazo, y desde una perspectiva más amplia que vaya más allá de las cuestiones de tributación transfronteriza, la Comisión ha de extender el ámbito de su intervención sobre la tributación de las sucesiones a los efectos potencialmente distorsionadores que resultan de las diferencias en la forma de computar las bases fiscales del impuesto de sucesiones en las diferentes jurisdicciones fiscales nacionales, de forma que se respete la soberanía fiscal nacional, especialmente respecto de la fijación de los tipos impositivos, aunque supeditada a unos principios comunes subyacentes sobre la forma de considerar las bases tributarias de las sucesiones en todos los Estados miembros de la UE, que idealmente debería basarse en principios equitativos para la valoración de los activos netos y preservar la continuidad del negocio de la entidad económica.

Asimismo la Comisión ha de estudiar el alcance y las implicaciones de las situaciones de no imposición múltiple mediante el uso de instrumentos financieros sofisticados y promover activamente unos regímenes fiscales más eficaces, eficientes y respetuosos con el ciudadano que respondan mejor y de forma razonable y oportuna, especialmente en los procedimientos frecuentemente largos y complicados aplicables en materia de tributación de las sucesiones, y que impongan la menor carga posible a los contribuyentes.

Finalmente la Comisión, a juicio del Comité, habría de estudiar hasta qué punto los ciudadanos de la UE se ven afectados negativamente por las cuestiones relativas a la imposición transfronteriza de las sucesiones a escala mundial, sus implicaciones y las posibles soluciones, así como la posibilidad de introducir un método de tributación de las sucesiones más simple en el que haya una única imposición y en un único lugar, que sería determinado en función de la situación del bien.

<sup>18</sup> A tal efecto propone el Comité la creación de un observatorio de la fiscalidad transfronteriza de la UE bajo los auspicios de la Comisión con la finalidad de servir de instrumento para poner en práctica las anteriores recomendaciones.

## Tributos Municipales

- **TRIBUNAL SUPREMO**

- **IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES**

- » Iglesia Católica: Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2014 ..... 44

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

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

- » Disolución de comunidad de bienes sobre 14 inmuebles manteniendo dos en pro indiviso ..... 48

- » Extinción de condominio sobre los inmuebles, de manera que uno de los hermanos se quede con el 100 por 100 de los mismos y el otro hermano con el 100 por 100 de las acciones ..... 48

## TRIBUNAL SUPREMO

### Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IGLESIA CATOLICA: SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 4 DE ABRIL DE 2014

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Mantiene la parte recurrente que los bienes inmuebles propiedad de la Iglesia Católica sólo pueden estar exentos del pago del IBI cuando se encuentren destinados al culto, residencia de obispos, canónigos y sacerdotes con cura de almas, oficinas de curia diocesana o parroquiales, formación del clero y comunidades eclesíásticas que impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas, o primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas o institutos de vida consagrada siempre y cuando se utilicen efectivamente para dichos fines, ante lo que determina el art. 62.1 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que da cumplimiento al Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, todo ello por la remisión que el art. 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de Diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, efectúa a la normativa reguladora de las Haciendas locales.

**Segundo.** Con carácter previo, ha de rechazarse la inadmisión del recurso que solicita el Abogado del Estado, por entender que cabría interponer recurso de casación para la unificación de doctrina contra las sentencias contradictorias de los Tribunales Superiores de Justicia, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo en el aspecto debatido.

En contra del parecer de la representación estatal, en el presente caso concurren todos los requisitos formales de admisibilidad del recurso que regula el art. 100 de la ley Jurisdiccional, en cuanto se interpone contra una sentencia firme de un Juzgado de lo Contencioso Administrativo, por una Mancomunidad de Concellos y por el Concello de Amoerio, que no es susceptible de recurso de casación, ni ordinario ni para unificación de doctrina, no cuestionándose que la doctrina contenida en la sentencia recurrida sea gravemente dañosa para el interés general, por afectar a una materia sobre la que existe doctrina contradictoria, siendo evidente que la titularidad de bienes inmuebles de la Iglesia Católica en España alcanza un volumen muy extenso.

**Tercero.** Despejado el óbice procesal, la cuestión debatida se reduce a la interpretación del art.

15.1 de la ley 49/2002, que establece que “estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”.

Como señala el Ministerio Fiscal, se trata de determinar si dicho precepto establece una exención generalizada para el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a favor de esas entidades, entre las que no se cuestiona que está la Iglesia Católica, ante lo que establece su disposición adicional 9ª de la Ley, con la única excepción que menciona, esto es, los inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, o si, por el contrario, hay que entender que la referencia a “los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales” constituye una remisión integral al Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, en particular, a su art. 62, en el que se enumeran las clases de inmuebles exentos del tributo, y en cuyo apartado c) incluye “los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución”.

**Cuarto.** El Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede establece en sus artículos IV y V lo siguiente:

“Artículo IV

La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:

- A) Exención total y permanente de la contribución territorial urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de los siguientes inmuebles:
- 1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
  - 2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
  - 3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
  - 4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto importan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
  - 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

Artículo V.

Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dedican a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico - tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas”.

Por su parte, las disposiciones octava y novena de la ley 49/2002, de 23 de Diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos fiscales al Mecenazgo establecen:

“ Disposición adicional octava. Fundaciones de entidades religiosas.

Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5 del artículo 3 de esta ley.

Disposición adicional novena. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición anterior.

1. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la ley 24/1992, de 10 de Noviembre , por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, en el apartado 5 del artículo 11 de la ley 25/1992, de 10 de Noviembre , por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades israelitas en España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de Noviembre , por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen (....)”

**Quinto.** Sentado lo anterior, la Sala anticipa que procede confirmar el criterio que mantiene el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Ourense, lo que supone el rechazo del recurso interpuesto.

En primer lugar, ha de reconocerse desde el punto de vista gramatical que la remisión a “los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales”, que efectúa el art. 15.1 de la Ley 49/2002, no se refiere, como pretenden los recurrentes, a la enumeración legal de los supuestos de exención, sino únicamente a la definición del concepto de titularidad, pues declara exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a todos los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, debiendo entenderse, pues, que sólo a los efectos de determinar la titularidad de los bienes inmuebles el precepto se remite a los términos de la ley reguladora de las Haciendas Locales, que en su artículo 64, según la redacción dada por la ley 51/2002, de reforma de la ley 39/1988, estableció los sujetos pasivos a título de contribuyentes en este Impuesto, y que eran “el propietario del inmueble sobre el que no recaigan derechos reales de usufructo o superficie, o una concesión administrativa; el titular de uno de los derechos reales citados; o el

titular de una concesión administrativa sobre un bien inmueble o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos”; aunque después del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales de 2004, hay que estar a lo que se establece en los artículos 61 y 63.

El art. 61 señala que “1. Constituye el hecho imponible del Impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos, b) de un derecho real de superficie, c) de un derecho real de usufructo, d) Del derecho de propiedad”, disponiendo, a su vez, el art. 63.1 que “son sujetos pasivos a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto”.

**Sexto.** Esta conclusión, sobre el sentido y alcance de la remisión que efectúa el citado art. 15 a la normativa reguladora de las haciendas locales, se confirma si se compara el precepto con su precedente histórico inmediato, que era el art. 58.1 de la ley 30/1994, de 24 de Noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Dicho artículo 58.1 establecía una exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los bienes de los que fueran titulares “en los términos previstos en el art. 65 de dicha ley”, las fundaciones y asociaciones, sin perjuicio de las exenciones previstas en la entonces ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, exención que se condicionaba a que se cumplieran los siguientes requisitos:

- a. Que se tratase de bienes no cedidos a terceros mediante contraprestación.
- b. Que los bienes inmuebles estuviesen afectos a las actividades que constituían el objeto social o finalidad específica de la entidad beneficiada por la exención. Esta finalidad debía coincidir con la prosecución de los fines enumerados en el art. 42. 1 a) de la ley. Además el apartado 1 de la Disposición Adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de marzo, que desarrollaba algunos aspectos fiscales recogidos en la ley, equiparaba a estos fines los mencionados en el art. IV. 1c del Acuerdo, a saber el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad.
- c. Que no se utilizaren principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyesen el objeto o finalidad específica de la entidad beneficiada.

Por tanto, además de los bienes enumerados en el Acuerdo, podían estar exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles otros inmuebles de titularidad de las entidades del art. IV del Acuerdo o de las del art. V, que cumplieran los requisitos enumerados en la ley de Fundaciones y Mecenazgo.

En este sentido, conviene recordar la sentencia de esta Sala de 10 de Marzo de 2001, recurso de casación 9550/1995, que tras recoger la doctrina sentada en la de 16 de Junio de 2000, dictada en recurso de casación en interés de ley, en la parte en que se recoge la correcta interpretación de los beneficios fiscales a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre España y la Santa Sede, declara que aún cuando dicha doctrina viniera referida al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y no al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, habida cuenta que esa interpretación está hecha en términos generales, es aprovechable en la parte que al recurso de casación podía afectar.

Determinaba esta sentencia que en el artículo IV del Acuerdo se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a determinados bienes de estricto destino religioso, y por eso el reconocimiento de exenciones en este mismo Impuesto por la vía del art. V exige asimismo que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéficas, docentes, médicos u hospitalarios, y además a los propios de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo, porque no puede olvidarse que este expreso reconocimiento legislativo de exención para estas entidades constituye también condición indispensable para que pueda reconocerse a las Asociaciones y entidades religiosas del artículo V del Acuerdo, habida cuenta que, en este caso, no se trata de exenciones autónomas, sino de exenciones por remisión a la legislación estatal de que se pueden beneficiar también las entidades comprendidas en el artículo V.

**Séptimo.** Por otra parte, basta examinar la Exposición de Motivos de la ley 49/2002 para advertir que el legislador decidió mantener las exenciones previstas en la ley 30/94, en materia de tributos locales, ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el contraste de ambas normas no nos puede llevar a la interpretación que la parte recurrente pretende que asuma la Sala.

Si la finalidad de la norma fue ampliar el ámbito de exención, resultaría contradictorio, como informó el Ministerio Fiscal, interpretar su texto en los términos postulados, máxime cuando no viene mencionada en la Exposición de Motivos.

Finalmente, no cabe desconocer que el art. 15 apartado 6 de la ley 49/2002 establece que “lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la ley 38/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”,

precisando la disposición adicional primera del Texto Refundido vigente que “las referencias normativas efectuadas en ordenanzas y otras disposiciones a la ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladoras de las Haciendas Locales y a la ley 51/2002, de 27 de Diciembre, de reforma de la anterior, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes en este texto refundido”.

En definitiva, el régimen tributario de la Iglesia Católica, en la actualidad, respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es el siguiente:

1º) Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del art. 15 de la ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002.

Además, por aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los inmuebles enumerados en la letra A) del artículo IV de dicho Acuerdo.

2) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, les será de aplicación la exención establecida en el art. 15 de la ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en la consulta de 2 de Diciembre de 2009 que aportó la Diócesis de Ourense.

**Octavo.** Por lo expuesto, procede desestimar el recurso, sin que proceda acordar imposición de costas, dada la naturaleza y finalidad del recurso de casación en interés de ley.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

#### FALLAMOS

Que debemos desestimar el recurso de casación para interés de ley interpuesto por Mancomunidad de Concellos Santa Agueda (Orense) y por el Concello de Amoeiro contra la sentencia de fecha 26 de Noviembre de 2012, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Ourense, en el recurso 217/2012, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### **DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES SOBRE 14 INMUEBLES MANTENIENDO DOS EN PRO INDIVISO. (CONSULTA DGT V3233-13 DE 04/11/2013)**

La constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos "mortis causa", donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.

O, en su caso, por actos "inter vivos", por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

En relación a la comunidad de bienes que se constituye por un acto de voluntad de las partes, se debe distinguir a su vez dos supuestos:

- ❖ La extinción se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos.
- ❖ Los comuneros deciden extinguir el condominio con adjudicación de los bienes a uno de ellos, con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, compensando económicamente o de cualquier otra forma al otro.

En el primer caso, no se produce el devengo del IIVTNU. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Por el contrario, en el segundo caso no nos encontramos ante la división de la cosa común, sino ante una transmisión de los derechos de propiedad de un comunero al adjudicatario. El IIVTNU gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudique al comunero por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad.

En el supuesto planteado por los consultantes, se produce la extinción del pro indiviso constituido por un acto inter vivos, adjudicándose el pleno dominio de las fincas a cada uno de los copropietarios en proporción a su cuota de participación, sin que exista exceso de adjudicación a ninguno de ellos.

En este caso, no se origina la sujeción al IIVTNU, ya que se efectúa una distribución proporcional de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

#### **EXTINCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE LOS INMUEBLES, DE MANERA QUE UNO DE LOS HERMANOS SE QUEDE CON EL 100 POR 100 DE LOS MISMOS Y EL OTRO HERMANO CON EL 100 POR 100 DE LAS ACCIONES. (CONSULTA DGT V3403-13 DE 21/11/2013)**

El consultante y su hermano han adquirido varios inmuebles a lo largo de los últimos años. Por otra parte cada uno posee el 50 por 100 de las acciones de una sociedad anónima que no cotiza en Bolsa ni en ningún otro mercado. Actualmente quieren proceder a la extinción de condominio sobre los inmuebles, de manera que uno de los hermanos se quede con el 100 por 100 de los mismos y el otro hermano con el 100 por 100 de las acciones.

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos "mortis causa", donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.



O en su caso, por actos "inter vivos", por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

En relación a la comunidad de bienes que se constituye por un acto de voluntad de las partes, se debe distinguir a su vez dos supuestos:

- ❖ La extinción se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos.
- ❖ Los comuneros deciden extinguir el condominio con adjudicación de los bienes a uno de ellos, con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, compensando económicamente o de cualquier otra forma al otro.

En el primer caso, no se produce el devengo del IIVTNU. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Por el contrario, en el segundo caso no nos encontramos ante la división de la cosa común, sino ante una transmisión de los derechos de propiedad de un comunero al adjudicatario. El IIVTNU gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudique al comunero por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad.

En el supuesto planteado por el consultante, se produce la extinción del pro indiviso constituido por un acto inter vivos, adjudicándose el pleno dominio de las fincas a uno de los copropietarios compensándose el exceso de adjudicación con acciones de la sociedad anónima en la que ambos copropietarios son socios al 50 por 100.

En este caso, se origina la sujeción al IIVTNU, ya que se efectúa la adjudicación de los bienes inmuebles a uno de ellos, con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, siendo compensado con acciones el otro.

Dicha sujeción al IIVTNU será en la parte proporcional que corresponda al exceso respecto a su cuota de participación, es decir en el 50 por 100, siendo el sujeto pasivo del impuesto el copropietario no adjudicatario.

