

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- El registro y las notas de afección fiscal

*Departamento Fiscal del Colegio de Registradores de España* ..... 4

## TEMAS FISCALES

- Tributación de la transmisión de una unidad económica autónoma ..... 10
- Validez de la renuncia a la exención del impuesto sobre el valor añadido en la adquisición de unas naves industriales: Destino previsible ..... 16
- Notificación electrónica obligatoria efectuada al obligado tributario ..... 19
- Suspensión automática de la ejecución de la sanción ..... 24

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos ..... 27
- Deslida IVA/TPO..... 30
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 32

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 38

## TRIBUTOS MUNICIPALES

**TM**  
Tributos MUNICIPALES



TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>TEMAS FISCALES .....</b>	<b>4</b>
<b>El registro y las notas de afección fiscal</b>	
<b><i>Departamento fiscal del Colegio de Registradores.....</i></b>	<b>4</b>

### El registro y las notas de afección fiscal

DEPARTAMENTO FISCAL DEL COLEGIO DE REGISTRADORES

La relación entre el Registro y la Hacienda Pública que resulta de la existencia de notas de afección fiscal ha dado lugar a una cierta controversia en aquellos casos en que se dan operaciones sin desplazamiento patrimonial. Para entender la problemática producida comenzamos por referir la regulación legal del tema y posteriormente analizar las posturas enfrentadas.

#### Marco normativo

El artículo 79.1 de la **Ley General Tributaria** (LGT) contempla la afección de bienes dentro de las *Garantías de la deuda tributaria* estableciendo un sistema de responsabilidad objetiva subsidiaria, al disponer que:

*Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.*

En definitiva, cuando así lo establezca una ley, los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones o adquisiciones.

El artículo 79 de la LGT 2003 ha sido objeto de desarrollo reglamentario por el 67 del **Reglamento General de Recaudación**, que en su apartado 1 aclara que:

*1. Para el ejercicio del derecho de afección se requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria en los términos establecidos en los artículos 174 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La nota marginal de afección será solicitada expresamente, de oficio, por el órgano competente, a menos que la liquidación se consigne en el documento que haya de acceder al registro, en cuyo caso se extenderá directamente sin necesidad de solicitud.*

Las dos figuras impositivas en las que la afección fiscal cobra mayor relevancia, desde la perspectiva registral son el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, dispone

*1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección.*

El artículo 9.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, preceptúa:

*1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago del Impuesto, liquidado o no, que grave su adquisición, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimientos abiertos al público, en el caso de bienes muebles no inscribibles.*

A partir de este marco normativo nos planteamos el tratamiento de las notas de afección en los casos en que no se produce transmisión strictu sensu.

**Las notas de afección en los supuestos en que no se produce transmisión en sentido estricto.**

La controversia acerca de la procedencia o no de hacer constar las notas de afección se da con respecto a aquellos supuestos en que no se produce la transmisión en sentido estricto, singularmente en las operaciones inmobiliarias sin desplazamiento patrimonial (obras nuevas, segregaciones, divisiones, etc.). Es una vieja controversia que ha dado lugar

a posturas enfrentadas dentro del colectivo de registradores con autores como **José Manuel García García** que se manifiesta favorable a su incorporación en tales supuestos mientras que otros como **Joaquín Delgado** o **Jesús Camy** son contrarios a la misma, con distintos matices.

La **Dirección General de Tributos (DGT)** se ha manifestado partidaria de ceñir las notas de afección a las operaciones en que se produjera una transmisión en sentido estricto. Dos son las resoluciones en las que así se ha manifestado.

La primera se produjo en respuesta a consulta sobre una declaración de obra nueva, consulta **V0244-11** (de 4.02.2011) en la que dijo la DGT:

*La formalización en escritura pública de la declaración de obra nueva es una operación sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, ... pero no dará lugar a la institución de la afección regulada en el artículo 5 del TRLITPAJD, según el cual los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, precisamente porque no se ha producido transmisión alguna de bienes o derechos.*

La segunda es también una respuesta a una consulta sobre cancelación de una condición resolutoria, consulta **V0937-16** (de 10.03.2016) en la que afirma:

[En el supuesto de cancelación de una condición resolutoria] *no se producirá la institución de la afección regulada en el artículo 5 del TRLITPAJD, según el cual los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, cuando no se haya producido transmisión alguna de bienes o derechos.*

Esta postura estricta de la DGT es, como poco, cuestionable en atención a diversos **argumentos** que resumimos a continuación y desarrollamos más adelante:

- Las resoluciones de la DGT tan sólo vinculan a los órganos de la Administración tributaria y no a los registradores
- La jurisprudencia entiende como transmisiones susceptibles de afección fiscal operaciones que amplían enormemente el concepto estricto de transmisión aplicado por la DGT en su contestación
- La normativa fiscal contempla las transmisiones bajo un enfoque distinto al concepto civil de las mismas
- La finalidad de las notas de afección quedaría desvirtuada de aplicarse un criterio restrictivo según el cual sólo se incorporarían las mismas en las transmisiones

## 1. La contestación a las consultas vinculantes por la Dirección General de Tributos no vincula a los registradores

El art. 89.1 de la Ley General Tributaria<sup>1</sup>, dedicado a **Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas** dispone:

*1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.*

La determinación de los órganos incluidos bajo el término de Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, resulta del artículo 5.2 de la misma Ley General Tributaria, que trata de La Administración tributaria, con arreglo al cual

*En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda ... En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria*

No hace falta insistir en el carácter competencial del Estado de toda la materia relativa a Registros Públicos, según resulta del artículo 149.8 de la Constitución de donde cabe colegir que la contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos que comentamos no vincula en modo alguna a los Registradores por tratarse de una institución competencia del Estado que no forma parte de la Administración tributaria.

La DGRN ha tenido ocasión de manifestar su independencia de la DGT en materias como el cierre registral en que se produce una cierta concurrencia entre la materia fiscal y la registral por lo que no debe sorprender la existencia de criterios dispares en relación con el punto que tratamos. Por lo demás es constante la doctrina de la DGRN acerca de la minutación de la cancelación de las notas de afección fiscal caducadas (res. 6.06.00) y otras muchas en el mismo sentido dictadas en relación con supuestos en los que aparentemente no existe transmisión (res. 6.05.96, 5.11.96, 18.03.97, 15.07.99, etc.).

## 2. La jurisprudencia amplía el concepto de transmisión

Existen muy pocos conflictos en los que la cuestión nuclear planteada sea la afección fiscal y los escasos pronunciamientos al respecto van orientados a problemáticas adyacentes a la afección fiscal.

No obstante, el **Tribunal Supremo** ha abordado en alguna ocasión la problemática de las notas de afección, desde la perspectiva de la nota de afección practicada o no por el Liquidador.

<sup>1</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre

Así la sentencia de 4 de junio de 1994 (RJ/1994/4641) trata del cómputo de la prescripción en el impuesto sobre los actos jurídicos documentados, en relación con una auto-liquidación presentada como exenta por VPO, y al respecto dice el Alto Tribunal “era obligación del Liquidador practicar la correspondiente liquidación y hacer constar la afección de los bienes al pago de tal liquidación” sin cuestionar en ningún momento la existencia de una transmisión sujeta a la modalidad TPO.

Sobre la misma cuestión, la sentencia, también del Tribunal Supremo, de 7 de marzo de 2006 (RJ/2006/1632) cambia el criterio de anterior en relación con el “dies a quo” de cómputo de prescripción en el caso de operaciones que disfrutan de beneficios fiscales sometidos a término (3 años para obtener la calificación provisional) pero no altera la consideración de que “los Registradores de la propiedad o mercantiles debían hacer constar por nota marginal la afección de los bienes transmitidos al pago del expresado importe, para el caso de no cumplirse en los plazos señalados por la Ley que concedió los beneficios los requisitos en ella exigidos para definitiva efectividad de los mismos”<sup>2</sup>.

Ambas sentencias se ocupan de supuestos de transmisión de solares, operación sujeta a IVA y a la modalidad AJD del ITPAJD. En este sentido cabe recordar la doctrina del Tribunal Supremo según la cual el impuesto sobre los actos jurídicos documentados recae sobre el documento y no sobre el acto contenido en el mismo (sentencia de 3 de marzo de 2001) doctrina asumida igualmente por el Tribunal económico-administrativo central (resolución de 12 de mayo de 2009) con arreglo a la cual el concepto AJD recae sólo sobre la formalización de escrituras notariales. Quiere esto decir que la doctrina del Tribunal Supremo no se vincula al concepto de “transmisión” sino a la sujeción a afección de la mera operación documental gravada.

De las sentencias anteriores puede también deducirse que el Tribunal Supremo no se preocupa especialmente de matizar o limitar la afección a los supuestos de transmisión en sentido estricto, lo que enlaza con otros pronunciamientos más genéricos en los que se detecta que la palabra transmisión se interpreta en el campo fiscal de una forma no coincidente con la acepción civil del término.

Ejemplo de ellos es la sentencia del Supremo de 1 de junio de 2004 (Roj 3765/2004) que, rebatiendo el intento de la parte de ceñir el concepto de transmisión al concepto civil

de la misma, dice: “... tal afirmación supone identificar el concepto de transmisión con el más estricto de compraventa, sin tener en cuenta la amplitud que para las transmisiones patrimoniales tiene, por ejemplo, como criterio interpretativo aplicable al caso de autos, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

La limitación a la casación por razón de cuantía lleva a que la mayoría de los pronunciamientos relativos al ITPAJD e ISD se den en los **Tribunales Superiores de Justicia**, donde encontramos interesantes afirmaciones en línea con cuanto afirmamos, esto es, que el concepto civil de transmisión es apreciado de manera distinta en el campo fiscal. No se explica de otra manera que diversos Tribunales hayan aplicado la exención del art. 45.I.B.7 del TR del ITPAJD (exención referida a las “transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de compensación ...”) a supuestos comprensivos de operaciones inmobiliarias sin desplazamiento patrimonial, como sucede con las segregaciones, agrupaciones u otras operaciones previas, en base a diversas argumentaciones (entre otros los **Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña** (sentencia de 17.09.95) **Comunidad Valenciana** (21.12.02), **Murcia** (21.11.08) **Canarias** 17.09.98).

La singularidad fiscal e importancia de los pronunciamientos recogidos se refuerza si pensamos que en materia de exenciones la normativa de la Ley General Tributaria (artículo 14) prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones.

Y no sólo los Tribunales de Justicia sino el propio **Tribunal Económico-administrativo Central**<sup>3</sup>, en resolución de 22 de febrero de 1995 (JT/1995/463) estima aplicable la afección fiscal de la LGT al gravamen de “actos jurídicos documentados” devengado por una escritura de reconocimiento de deuda con garantía hipotecaria formalizada por el titular registral anterior.

Dice el TEAC en este importante pronunciamiento que *aunque en el caso que se analiza el hecho imponible lo constituye el instrumento jurídico que constata o documenta al negocio jurídico (reconocimiento de deuda y constitución de garantía hipotecaria) el impuesto gravita sobre dicho instrumento en función del acto jurídico que contiene que, por tanto, no es ajeno al hecho imponible. Y ese acto jurídico tiene, a efectos fiscales, la consideración de transmisión.*

Hemos subrayado la frase que entendemos decisiva de la resolución del TEAC que por lo demás argumenta la aplicación de la afección fiscal al caso comentado añadiendo que el precepto que contiene la afección fiscal es *un precepto perteneciente al Título Preliminar del Texto Refundido,*

2 El Tribunal Superior de Justicia de Aragón en sentencia de 9 de julio de 2007 (JT/2008/312) en relación con una escritura de obra nueva en construcción y división en propiedad horizontal sigue el criterio de la anterior sentencia del Tribunal Supremo y hace suya la doctrina del Abogado del Estado con arreglo a la cual “la finalidad de dicha norma (referida a la afección fiscal) no es sino la de concretar, frente a terceros, el quantum de afección de los bienes transmitidos, y que la práctica de dicha liquidación, de no mediar previa comprobación, hubiera sido una liquidación provisional, que no hubiera impedido la definitiva, previa comprobación”. Vale la pena recordar que se está tratando de una obra nueva y división horizontal, operaciones que strictu sensu no suponen transmisión.

3 Cabe recordar que con arreglo al artículo 239.7 de la LGT la doctrina que de modo reiterado establece el Tribunal Económico-administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas ... y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas.

referente a la “Naturaleza y Contenido” del ITPAJD, y por tanto aplicable a los tres conceptos impositivos que después desarrollan los Títulos Primero, Segundo y Tercero.

Por otro lado cabe recordar la Sentencia del **Tribunal Supremo de 12-11-1998** que mantiene que la adquisición de bienes y derechos no está limitada a la transmisión patrimonial pues en la declaración de obra nueva se adquiere el derecho a lo edificado por derecho de accesión; tal es la postura mantenida en la Resolución del **TEAC de 28 de abril de 2011**.

### 3. La normativa contempla supuestos singulares

La normativa fiscal se manifiesta celosa de su independencia en múltiples preceptos. Recogemos los más significativos para el caso tratado:

#### Ley del IVA

La Ley del IVA sujeta dos grupos principales de operaciones las denominadas “entregas de bienes” y las “prestaciones de servicios”.

Su concepto no se acomoda con facilidad a las categorías jurídicas ordinarias, como lo refleja que el propio texto normativo dedica diversos preceptos a aclarar qué entiende por ‘entregas de bienes’ (artículo 8, con múltiples apartados) y por ‘prestaciones de servicios’ (artículo 11, con múltiples apartados también) para, además dedicar otros dos preceptos (artículos 9 y 12) a detallar una serie de operaciones ‘asimiladas’ a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, cuyo contenido es claramente reflejo de la independencia conceptual del derecho fiscal frente al civil.

Como ejemplo significativo de cuanto decimos cabe señalar que la primera Ley del IVA vigente en nuestro país (Ley 30/1985, de 2 de agosto) consideraba como entrega de bienes (artículo 6.2) *La constitución, ampliación de su contenido o la transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles*. Sin embargo la posterior ley del IVA, actualmente vigente (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) considera como prestación de servicios (artículo 11.2.3) *Las cesiones del uso o disfrute de bienes*.

Resulta así que una misma operación jurídica (por ejemplo la constitución de un derecho de usufructo) quedaba sujeta a un régimen fiscal muy diferente en atención a su calificación en este ámbito. Y lo más significativo es que tanto una como otra consideración quedaban amparadas por la Sexta Directiva de la UE dictada para armonizar el sistema de gravamen sobre el valor añadido.

#### TR del ITPAJD

Lo acabado de decir para el IVA se produce también, de otra manera, en el ITPAJD donde encontramos diversos preceptos en que se contemplan operaciones sujetas “por asimilación”.

Prueba de cuanto decimos es el artículo 7.2 del TR

con arreglo al cual se consideran como transmisiones patrimoniales, entre otras:

- a. *Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas...*
- b. *Los excesos de adjudicación declarados...*
- c. *Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley.*
- d. *Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior.*

Más aún cabe señalar la existencia de una cierta inercia por la que se identifica la existencia de ‘transmisión’ con la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” siendo así que la práctica totalidad de las transmisiones empresariales de inmuebles escrituradas tributan por la modalidad “actos jurídicos documentados” (además de por IVA).

En definitiva vemos que el concepto ‘transmisiones’ no puede ceñirse a la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” y que aún dentro de la misma se abre dicho concepto a operaciones asimiladas que poco tienen que ver con la existencia de una auténtica transmisión.

Reflejo de esta amplitud del concepto lo encontramos en el artículo 5.2 del TR, situado bajo el Título Preliminar (que incide en las tres modalidades de gravamen) que establece la necesaria constancia de nota marginal de afección, sin distinguir ni la modalidad ni el carácter de transmisión o no de la operación que esté a la base. Dice así:

*Siempre que la Ley conceda una exención o reducción cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la oficina liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar el total importe de la liquidación que hubiere debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida.*

*Los Registradores de la Propiedad o Mercantiles harán constar por nota marginal la afección de los bienes transmitidos, cualquiera que fuese su titular, al pago del expresado importe, para el caso de no cumplirse en los plazos señalados por la Ley que concedió los beneficios, los requisitos en ella exigidos para la definitiva efectividad de los mismos.*

### 4. La función de las notas de afección recomienda su aplicación en todo caso

La finalidad de las notas de afección es evidente: se trata de proteger los derechos de la Hacienda Pública al cobro de los débitos fiscales y, al tiempo, dar a conocer a quien accede al Registro la posible responsabilidad fiscal pendiente a los bienes que en el mismo consta.

A partir de esta consideración parece carente de sentido el dispar tratamiento jurídico fiscal que resulta de la interpretación de la DGT en las consultas de 4.02.2011 y 10.03.2016<sup>4</sup>, por cuanto las operaciones sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas gozarían de una garantía jurídica de la que carecerían las derivadas del impuesto sobre los actos jurídicos documentados lo cual se compadece poco con la dicción del artículo 122.3 del Reglamento del ITPAJD que vincula el cierre registral a la nota de afección al pago de la liquidación complementaria que, en su caso, quepa practicar.

El informe de la Comisión General de Calificación, Sección hipotecas (Informe de 18 de marzo de 2011), en relación con la eficacia de la nota marginal de afección fiscal, señala claramente que la citada nota de afección no constituye, per se, una garantía real sino que su función es enervar la fe pública registral de un potencial posterior adquirente, para hacer posible en su caso el ejercicio de una posible acción de responsabilidad.

Partiendo de dicha función carece de sentido el dispar tratamiento jurídico fiscal resultante de la interpretación ofrecida por la consulta de la DGT citada, por cuanto las operaciones sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas gozarían de una garantía jurídica de la que carecerían las derivadas del impuesto sobre los actos jurídicos documentados, lo cual parece absurdo.

Para hacer visible la trascendencia de los planteamientos que hacemos parece conveniente concretar algunos supuestos (sin ánimo exhaustivo) en los que el Registrador, ante la entrada de un documento sujeto al ITPAJD, podría tener serias dudas sobre la constancia o no de la nota de afección fiscal, si se generalizara la interpretación restrictiva de su inscripción limitada sólo a supuestos de "transmisión" en sentido estricto civil.

- Expediente de dominio
- Acta de notoriedad
- Certificaciones del artículo 206 de la LH
- Adjudicaciones en pago, para pago y en pago de asunción de deuda
- Excesos de cabida
- Transmisiones sujetas a pacto de reserva de dominio o condición suspensiva
- Disoluciones de condominio con exceso de adjudicación
- Disoluciones parciales de condominio
- Afectación de un bien privativo
- Agregaciones de bienes
- Reparcelaciones con excesos de adjudicación
- Modificaciones del régimen de propiedad horizontal

Todos los supuestos señalados suscitan serias dudas acerca de su calificación como transmisión y por tanto acerca de la inclusión de la nota de afección para el supuesto de una interpretación restrictiva de la misma.

Por otro lado existen infinidad de operaciones bajo las cuales se puede enmascarar la existencia de transmisiones indubitadas, operaciones en las que la Hacienda Pública quedaría inerte de no incluirse la nota de afección. Por ejemplo, agregaciones, segregaciones, obras nuevas, descripciones de finca, determinación de linderos y otras operaciones sin desplazamiento patrimonial que sin embargo pudieran incluir algún fenómeno transmisorio<sup>5</sup>.

## Conclusión

La jurisprudencia, normativa y doctrina fiscal aconseja que la inclusión de las notas de afección por parte de los Registradores atienda a **un concepto fiscal amplio** que no impida la adecuada protección de los derechos de la Hacienda Pública con respecto a las tres modalidades de gravamen incluidas en el ITPAJD.

En las operaciones sujetas al ITPAJD resulta **recomendable extender nota de afección** al pago aun en aquellos supuestos que no supongan una transmisión en sentido estricto como sucede con las operaciones inmobiliarias sin desplazamiento patrimonial.

El concepto estricto de **transmisión** que postula la Dirección General de Tributos al rechazar la práctica de notas de afección es **cuestionable** por cuanto tanto la normativa fiscal como la jurisprudencia mantienen un concepto amplio de la transmisión y resultaría contrario a la finalidad de las notas de afección discriminar las garantías del crédito tributario según se trate de una u otra modalidad tributaria. Además las resoluciones de la DGT no vinculan a los registradores en dicha materia.

<sup>4</sup> Aludidas al principio del artículo, sostiene la DGT en dichas resoluciones la aplicación de un concepto estricto de transmisión vinculada a la afección.

<sup>5</sup> Un argumento adicional de interés supone el señalar que la DGRN, en relación con la minutación de las notas de afección fiscal, no ha cuestionado nunca su aplicación en los supuestos de operaciones que no conllevaran directamente una transmisión.



TEMAS FISCALES

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL .....</b>	<b>10</b>
Tributación de la transmisión de una unidad económica autónoma .....	10
Validez de la renuncia a la exención del impuesto sobre el valor añadido en la adquisición de unas naves industriales: Destino previsible .....	16
Notificación electrónica obligatoria efectuada al obligado tributario .....	19
Suspensión automática de la ejecución de la sanción .....	24

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Tributación de la transmisión de una unidad económica autónoma

*Resolución de 28 de marzo de 2019*

En la adquisición de una unidad de negocio no sujeta a IVA en tanto que unidad económica autónoma, los inmuebles incluidos han de tributar por la modalidad de TPO, como así señala el art. 7.5º de la Ley del ITPAJD. Así es aunque la transmisión no tenga por objeto la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. Se reitera con ello el criterio establecido por la resolución de este TEAC de 19-2-2015.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**Segundo.** Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

**Tercero.** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos descritos en el antecedente segundo de la presente resolución.

**Cuarto.** Con carácter previo a la resolución del fondo del asunto, la entidad reclamante alega que los actos impugnados carecen de motivación suficiente.

En relación con la motivación de los actos administrativos debe indicarse que en el artículo 54.1.b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable *ratione temporis*, se establecía lo siguiente:

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos."

Asimismo, el artículo 102.2.c) de la Ley General Tributaria dispone que:

"2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho."

Por su parte, debe hacerse referencia a lo dispuesto en el fundamento de Derecho Segundo de la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 15 de enero de 2009 (recurso nº 329/2005), en el que se establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"La motivación de los actos administrativos, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia de este Tribunal Supremo cuya reiteración excusa cita, cumple una doble finalidad, de un lado, da a conocer al destinatario de los mismos las razones, concretas y precisas aunque no exhaustivas, de la decisión administrativa adoptada, para que con tal conocimiento, la parte pueda impugnarla ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez --esta es la segunda finalidad--, puedan cumplir la función que constitucionalmente tienen encomendada de control de la actividad

administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican, ex artículo 106.1 CE.

El cumplimiento de esta exigencia de la motivación de los actos, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos en que se basa, previsto en el artículo 54 de la Ley 30/1992, se salvaguarda mediante la severa consecuencia de la anulabilidad del acto administrativo no motivado, en caso de incumplimiento. Ahora bien, esta ausencia de motivación puede ser un vicio invalidante, como hemos señalado, o de mera irregularidad en el caso de que no se haya producido ese desconocimiento de los motivos y razones en que se funda la decisión administrativa. Dicho de otra forma, debe atenderse a un criterio material en orden a determinar si efectivamente se ha cumplido, o no, la finalidad que exige la motivación de los actos, es decir, si el destinatario ha llegado a conocer las razones de la decisión adoptada por la Administración, pues solo si se conocen pueden impugnarse. Se trata, en definitiva, de valorar si concurre la indefensión a que se refiere el artículo 63.2 de la Ley 30/1992 cuya existencia es necesaria para incurrir en el vicio de invalidez señalado. El defecto de forma "solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados", nos indica el citado artículo 63.2.

En este sentido, la motivación puede contenerse en el propio acto, o bien puede realizarse por referencia a informes o dictámenes, ex artículo 89.5 de la Ley 30/1992, cuando se incorporen al texto de la misma. Ahora bien, esta exigencia de la incorporación de los informes, contenida en el mentado artículo 89.5 "in fine", ha sido matizada por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo --Sentencias de 21 de noviembre de 2005, 12 de julio de 2004, 7 de julio de 2003, 16 de abril de 2001, 14 de marzo de 2000 y 31 de julio de 1990-- en el sentido de considerar que si tales informes constan en el expediente administrativo y el destinatario ha tenido cumplido acceso al mismo, la motivación mediante esta técnica "in aliunde" satisface las exigencias de la motivación, pues permite el conocimiento por el receptor del acto de la justificación de lo decidido por la Administración."

Por otro lado, en el fundamento de Derecho Quinto de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de octubre de 2011 (recurso nº 391/2009), se establece lo siguiente:

"La motivación es un requisito generalizado en los actos administrativos, a partir de la detallada enumeración contenida en el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAPyPAC, y su extensión depende de la potestad administrativa que se ejercite y del acto de que se trate y de las circunstancias que concurren en cada caso. Por ello, lo único que puede decirse es que a través de ella la Administración debe dar a conocer las razones de su decisión, permitiendo tanto el ejercicio del derecho de defensa frente al acto como el eventual control jurisdiccional, con el fin de evitar decisiones que, por su arbitrariedad, sean contrarias

a la Constitución (artículo 9.3) y deban ser anuladas en el ejercicio de la tutela judicial efectiva. En este sentido se han pronunciado en multitud de ocasiones tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo y también lo ha hecho el TJUE señalando que la motivación debe permitir al Juez ejercer su control de legalidad y proporcionar al interesado la información necesaria para saber si la decisión está o no fundada ( SS de 26 de noviembre de 1981, Michel, 20 de febrero de 1997, Comisión contra Daffix y 10 de septiembre de 2008 Evrpaiki Dynamiky)."

De los artículos antes transcritos y la jurisprudencia referida se desprende que los actos administrativos deben contener:

- Una descripción de los hechos, que efectivamente en el presente caso contienen sucintamente los acuerdos impugnados, al señalar que la entidad Z transmitió a la entidad XY un complejo industrial en ..., sito en ..., que constituye una unidad económica autónoma destinada a la comercialización de arroz.
- Los fundamentos de Derecho en los que se basa la actuación administrativa, como así se hace en el acuerdo de liquidación, citándose en el mismo los preceptos aplicables (artículo 7.1 de la Ley de IVA y 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD), así como las consecuencias jurídicas de su aplicación al presente supuesto que implican la tributación de la operación por la modalidad de TPO del referido impuesto.

Para que el acto de liquidación sea válido es necesario que incluya su motivación, en la que deben existir dos elementos claramente diferenciados pero, a su vez, complementarios. En primer lugar, los hechos que deben presentarse de forma concreta, es decir, de forma determinada, exacta y precisa y, en segundo lugar, los fundamentos de Derecho que permitan identificar las normas que se aplican y el juicio lógico para subsumir el hecho concreto en el precepto normativo de que se trate. En el presente caso, los acuerdos recogen de forma pormenorizada los hechos así como los motivos de la regularización practicada y la normativa aplicable al efecto.

Por todo lo anterior, y por referencia a la actuación administrativa que da lugar a la presente resolución, no puede apreciarse la alegación de la entidad puesto que se considera que la motivación de los acuerdos es suficiente y permite al interesado conocer todos los elementos que constituyen su decisión, pronunciándose sobre todas las cuestiones planteadas. Prueba de ello es que la reclamante en sus alegaciones ante este Tribunal ha podido rebatir cada uno de los fundamentos realizados por el órgano administrativo, por lo que no se ha producido indefensión.

La entidad conocía perfectamente los motivos por los que la operación queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya que resulta cuestión pacífica entre las partes que la transmisión de una rama autónoma de la entidad transmitente se trata de una operación no sujeta al IVA y es éste, y no otro, el motivo que determina

la sujeción al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. De acuerdo con lo expuesto, debe desestimarse la presente alegación.

**Quinto.** Atendida la cuestión formal, procede conocer del fondo del asunto. La cuestión objeto de controversia en las presentes reclamaciones es la tributación de la operación de compraventa realizada por la entidad Z a la entidad XY de un complejo industrial en ..., sito en ..., que constituía una unidad económica autónoma destinada a la comercialización de arroz.

No es objeto de debate, pues así lo afirma la reclamante y la Administración en sus acuerdos, que el compuesto patrimonial transmitido era una parte del activo empresarial de la empresa vendedora, constituyendo una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios, como es el negocio arrocero, en sede de la entidad transmitente. Como consecuencia de ello, ambas partes admiten que la referida operación no se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante), conforme al artículo 7.1 de su Ley reguladora.

El artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley de IVA), vigente a la fecha en que se realizó la transacción, disponía que:

"No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del precedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley. (...)"

La cuestión respecto de la cual discrepan la entidad reclamante y la Administración es la tributación de la operación por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, pues mientras en los acuerdos impugnados se considera que está sujeta a este impuesto, la reclamante alega que lo que se ha transmitido es una unidad económica autónoma, pero no la totalidad de un patrimonio empresarial, por lo que, de acuerdo con el artículo 7.5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, la operación no estaría sujeta. Dicho precepto dispone lo siguiente:

"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."

Asimismo, el artículo 4.4 de la Ley de IVA establecía lo siguiente:

"Cuatro. 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 operaciones que se indican a continuación:

- 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.
- Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1.ª y 2.ª de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional 12.ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

A este respecto, es relevante destacar la doctrina de este Tribunal sobre la cuestión planteada, contenida en la resolución, de fecha 19 de febrero de 2015, de la reclamación RG 6307/2011, conforme a la cual se estableció como criterio, en un supuesto idéntico al que ahora es objeto de controversia, que, si bien el hecho imponible al que se refiere el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD es la totalidad del patrimonio empresarial, sin que se haga referencia a la transmisión de una rama de la actividad, no procede interpretar de forma literal el artículo 7.5, sino que debe ser entendido de acuerdo con el espíritu de la norma, que busca la coordinación necesaria entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, para evitar situaciones no deseadas tanto de doble imposición como de no imposición. Por tanto, la referencia que efectúa el artículo 7.5 del Texto Refundido a la "transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial" debe comprender la "transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma

en el transmitente", a la que alude el artículo 7.1 de la Ley de IVA para declarar la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y que, en términos tanto de la jurisprudencia comunitaria como nacional, se sintetiza en que constituya una "unidad económica autónoma"

El fundamento de Derecho tercero de la referida resolución de este TEAC así establece:

"La pretensión de la entidad recurrente es, por tanto, no sujetar la transmisión de los inmuebles que forman parte de la unidad económica autónoma transmitida al concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de modo que dicha transmisión no quede sujeta ni al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuestión que no es controvertida, ni tampoco al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pretensión que ya adelanta este Tribunal no puede prosperar.

El Impuesto sobre el Valor Añadido y el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados son impuestos que gravan una manifestación indirecta de la capacidad económica. Con carácter general se puede afirmar que las operaciones propias del tráfico empresarial o mercantil quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que las operaciones propias del tráfico no empresarial o civil quedan sujetas a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. Por tanto, en principio, una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido no lo está a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y viceversa. Puede concluirse que existe una relación de incompatibilidad entre una y otra sujeción, fruto del distinto ámbito de gravamen de uno y otro tributo.

No obstante existen operaciones que, a pesar de realizarse por transmitentes que ostentan la condición de empresarios o profesionales actuando en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, por lo tanto, de incardinarse prima facie en la órbita propia del tráfico empresarial, cuyo gravamen natural corresponde al Impuesto sobre el Valor Añadido, quedan sin embargo sujetas a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(...)

La recurrente sostiene su pretensión en que la redacción textual del artículo 7 apartado cinco del Texto Refundido exige "la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial", circunstancia que a su juicio no ha tenido lugar en el caso que nos ocupa, al haberse transmitido únicamente una rama de la actividad empresarial capaz de desarrollar una unidad económica autónoma.

En relación con esta alegación se debe tener en cuenta que la redacción del referido artículo es la originaria dada por el Real Decreto Legislativo 1/1993, sin que haya sido objeto de modificación alguna. En aquel momento la redacción del artículo 7 de la Ley 37/1992, en su redacción también original,

predicaba la no sujeción al impuesto de "la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo ...", de modo que la coordinación entre ambos impuestos resultaba claramente delimitada.

A efectos de la transmisión del patrimonio empresarial se debe recordar la consolidada jurisprudencia sobre la interpretación del artículo 7.1 de la Ley 37/1992, que modificó un cambió en la redacción del mismo en virtud de la Ley 4/2008, a efectos de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia comunitaria.

A este respecto, el Tribunal Supremo en la sentencia 3231/2013, de 19 de junio de 2013 (Recurso de casación núm. 4665/2010), se pronuncia en los siguientes términos:

"SEPTIMO. Esta Sala, en la sentencia de 14 de mayo de 2012, cas. 2803/2008, tuvo ocasión de pronunciarse sobre la interpretación del art. 7. 1º b) de la Ley 37/1992, señalando que siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un tributo armonizado en la Unión Europea, las disposiciones comunitarias y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las interpreta forman parte del sistema de fuentes que el juez nacional ha de tomar en consideración para fijar la exegesis y para aplicar las normas internas sobre la materia.

En dicha sentencia, en un caso de transmisión del patrimonio empresarial por escisión total, tras destacar diversas manifestaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenidos en la sentencia de 27 de Noviembre de 2003 (TJCE 2003, 395) Zita Modes (asunto C-497/01) en relación con el art. 5.8 de la Sexta Directiva" se declara lo siguiente:

"El Tribunal de Justicia no utiliza el concepto de rama de actividad para delimitar el ámbito de aplicación del artículo 5.8 de la «Sexta Directiva»; proclama que la regla de no sujeción contenida en ese precepto es un concepto autónomo de derecho comunitario y considera que la segunda frase que incluye («llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total») precisa de manera exhaustiva las condiciones en las que ha de actuar un Estado miembro que hace uso de la facultad prevista en la primera frase [«los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente»].

Por consiguiente, la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, en el sentido del artículo 5.8 de la «Sexta Directiva» y, por ende, en la interpretación y aplicación que el juez nacional debe hacer del artículo 7.1º.b) de la Ley 37/1992, requiere «que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma» [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, Schriever (asunto C-444/10, apartado 25)],

resultando indiferente si la operación de reestructuración empresarial que motivó la transmisión, en este caso una escisión total, tenía derecho o no al régimen especial del impuesto sobre sociedades, porque el inciso final de la letra b) del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, en la redacción aplicable *ratione temporis*, era contrario al derecho comunitario.

Con lo expuesto simplemente completamos lo que dijimos en la sentencia de 13 de febrero de 2007 (casación 367/02), en el sentido de que, «ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial» (FJ 5º).

Y tampoco nos apartamos, aunque lo precisemos más, de lo que proclamamos en la sentencia de 30 de junio de 2011 (casación 5654/09), esto es: (a) que «no cabe, a efectos de la no sujeción al IVA, exigir la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, sino que es suficiente la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, siempre y cuando sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.

Cualquier otra transmisión no podrá ser considerada como rama de actividad y, por tanto, constituirá una operación sujeta al IVA» (FJ 3º), habida cuenta de la definición de rama de actividad contenida en el artículo 97.4 de la Ley 43/1995 [«Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan»], y (b) que «el art. 7.1.b) de la LIVA [...] posee un ámbito de aplicación propio y persigue una finalidad específica y distinta de la del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores» (FJ 3º, *in fine*).

En fin, como reconoce el apartado VI de la exposición de motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio,

se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE de 25 de diciembre), la modificación del artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que incorpora, dándole su redacción vigente [«Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto. No estarán sujetas al impuesto: 1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley (...)], pretende «adecuar la norma legal a la jurisprudencia comunitaria, básicamente, a la sentencia de 27 de noviembre de 2003 (TJCE 2003, 395), recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes, resolviendo las diversas dudas planteadas en aplicación del precepto».

OCTAVO (...)

Debemos insistir que la actual redacción del art. 7.1º de la ley 37/1992, dada por la Ley 4/2008, con motivo de los criterios asentados por la jurisprudencia comunitaria, excluye el concepto tradicional de rama de actividad, refiriéndose sólo a la transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios, lógicamente en sede de la entidad adquirente. (...)

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recogida en la sentencia referida de 27 de Noviembre de 2003, y en otras posteriores, como las de 29 de Abril de 2004, asuntos C-137/02, Fax World, y que obligó a modificar la redacción inicial del art. 7 de la ley 37/1992, considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, ..."

En parecidos términos, la sentencia 3331/2013, de 13 de junio, de la misma Sala (Recurso de casación núm. 2050/2011; señala lo siguiente:

"TERCERO.- La resolución de los motivos de casación formulados ... exige hacer referencia al artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, y a la interpretación del mismo a la luz de la jurisprudencia del TJUE. (...)

Como ya se ha dicho en anteriores ocasiones, la finalidad del precepto es la de facilitar la transmisión de empresas o partes de empresas, evitando recargar la tesorería del adquirente con una carga fiscal que, al menos determinados sujetos no tienen la posibilidad de recuperar de forma inmediata a través del ejercicio del derecho de deducción.

Si nos tuviéramos que atener a la redacción literal del precepto es claro que la no sujeción al Impuesto y la consiguiente no repercusión, exige el cumplimiento de tres requisitos:

1º) Que se transmita la totalidad de un patrimonio empresarial; 2º) que dicha transmisión se realice a favor de un solo adquirente; y 3º) que éste último continúe el ejercicio de la misma actividad desarrollada por el transmitente.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la doctrina del TJUE en interpretación del artículo 5 de la Sexta Directiva, contenida en la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/2001, Zita Modes Sârl, conduce a una interpretación de precepto transcrito que no coincide con su sentido literal. (...)

Teniendo en cuenta la doctrina de esta Sentencia, la Administración Tributaria española cambió la interpretación del artículo 7.1.a) de la Ley del IVA, admitiendo que no es necesario que se transmita la totalidad de un patrimonio empresarial, entendiendo que basta que se trate de un establecimiento mercantil o parte autónoma de una empresa (Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de abril de 2004). Y la Resolución del mismo Centro directivo de 19 de febrero de 2004, tras exponer el criterio de la Sentencia del TJUE antes reseñada, razona de la siguiente forma: "... De ello se deduce que el criterio seguido por este Centro Directivo por el que uno de los requisitos para la aplicación del artículo 7, apartado 1, letra a) de la Ley 37/1992 era que el adquirente ha de continuar en las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente, ha de ser modificado en función de la sentencia anteriormente citada, de modo que, si bien es necesario que el beneficiario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente."

Por nuestra parte, ya en la Sentencia de esta Sala de 13 de febrero de 2007 (recurso de casación 367/2002), se pudo decir (Fundamento de Derecho Séptimo):

"Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial."

Finalmente, la sentencia de 22 de noviembre de 2012, también de la misma Sala (Recurso de casación núm. 1577/2010;), recuerda que "en la Sentencia de esta Sala de 24 de marzo de 2011 (recurso de casación 6295/06) se ha dicho que "la finalidad del precepto es la de facilitar la transmisión de empresas o partes de empresas, evitando recargar la tesorería del adquirente con una carga fiscal que, al menos determinados sujetos no tienen la posibilidad de recuperar de forma inmediata a través del ejercicio del derecho de deducción." Además, añadimos ahora, aun cuando exista dicha posibilidad, no cabe duda que la no sujeción produce por regla general, menos distorsiones que la sujeción plena."

Conforme a lo expuesto, no procede interpretar el artículo 7.5 del Texto Refundido atendiendo a su literalidad, como pretende la parte actora, sino que debe ser entendido de acuerdo con el espíritu de la norma, que busca la coordinación necesaria entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, para evitar situaciones no deseadas tanto de doble imposición como de no imposición.

Así las cosas, este Tribunal entiende que la referencia que efectúa el artículo 7.5 del Texto Refundido a la "transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial" debe comprender la "transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente", a la que alude el artículo 7.1 de la Ley 37/1992 para declarar la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, y que en términos tanto de la jurisprudencia comunitaria como nacional se sintetiza en que constituya una "unidad económica autónoma".

Por tanto, en el presente caso la operación controvertida constituye hecho imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, ya que lo que se transmitió fueron los elementos afectos a una rama de la actividad empresarial de la entidad vendedora susceptible de funcionamiento autónomo."

En consecuencia, y siguiendo la doctrina de este TEAC en la resolución referida, procede confirmar los acuerdos impugnados puesto que la operación se encuentra sujeta al ITPAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, señalando la sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD de los inmuebles incluidos en la operación controvertida, no sujeta al IVA por mandato del artículo 7.1º de su Ley reguladora, por más que la misma no constituya la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de la transmitente, por lo que se desestiman las alegaciones de la reclamante.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

## Validez de la renuncia a la exención del impuesto sobre el valor añadido en la adquisición de unas naves industriales: Destino previsible

*Resolución de 28 de marzo de 2019*

En la adquisición de unas naves industriales cuyo destino previsible era su arrendamiento sujeto y no exento, como así se hizo, es válida la renuncia y, con ella, la deducibilidad del IVA así soportado. Lo anterior es aplicable incluso en un supuesto en que la entidad adquirente aplica la regla de prorrata para determinar su IVA deducible y el porcentaje aplicable en el año de la adquisición del inmueble es inferior al 100%.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**Segundo.** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

*La legalidad de la liquidación dictada por la AEAT.*

3. En primer lugar, habiendo sido anulada la anterior liquidación, siendo el motivo de estimación de la reclamación el hecho consistente en que dicha liquidación fuese practicada con carácter anual, procede entrar a valorar la posibilidad de que la Administración tributaria vuelva a dictar una nueva liquidación del mismo año respetando, en este caso sí, los periodos trimestrales contemplados en la Ley del Impuesto.

En relación con esta cuestión, se debe hacer referencia a lo recogido en el Fundamento de Derecho décimo de la Resolución, de fecha 24 de noviembre de 2010, de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central:

"La última cuestión planteada estriba en determinar si la Administración, habiendo errado anteriormente al dictar liquidación en la aplicación o interpretación correcta

de la norma tributaria, y acordada la anulación de la misma, conserva la facultad de dictar otro nuevo acto de liquidación en sustitución del anulado. En el escrito presentado por el Director General se cuestiona por éste si cuando una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo anula un acto impugnado entrando en el fondo del asunto, cabe que con posterioridad se pueda practicar una nueva liquidación por parte de la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos.

Pues bien, cuando un Tribunal Económico declara la nulidad de una liquidación, salvo que la anulación sea consecuencia precisamente de declararse en el fallo la inexistencia de la obligación tributaria (por ejemplo, la no realización del hecho imponible, exención, etc.), dicha anulación tendrá efectos sobre el acto administrativo de liquidación, pero no puede extenderse a la obligación tributaria subyacente, que nace por imperio de la Ley al darse las circunstancias definitorias del hecho imponible. Por ello, tanto si se trata de un defecto formal (procedimiento) como material (defecto en la cuantificación de base, error en el tipo, etc...), y aún cuando el fallo declare la nulidad radical del acto de liquidación, pero no afecte a la existencia de la obligación tributaria, subsistirá ésta con independencia de la anulación de la liquidación.

Pues bien, poniendo en relación la subsistencia de la obligación tributaria con el deber de la Administración de actuar en cumplimiento de sus fines, se deduce con claridad que la Administración tributaria, no sólo está facultada, sino que está obligada a dictar liquidación o a realizar cuantas actuaciones sean necesarias para poder llevar a cabo la función pública que le está encomendada. Está actuación en el ámbito tributario deberá ser desarrollada, como dice

el reglamento de revisión al referirse al supuesto de actos previamente anulados, con aplicación de los principios propios de la actuación administrativa (transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites, y convalidación)."

Así mismo, la Sentencia del Tribunal Supremo nº 3816/2014, de fecha 29 de septiembre de 2014, en su Fundamento cuarto señala que:

"Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10, 6386/09, 6219/09 y 5043/09, FJ 3º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5º), ya citadas ut supra]. (...)

No obstante, y con independencia de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la facultad de la Administración de liquidar de nuevo no es absoluta, pues este Tribunal Supremo viene negando todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error. Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [ artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley

General Tributaria de 2003, entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española. Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98, 4723/09 y 6393/09, FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción.

La doctrina que reproducimos en los anteriores fundamentos es la que se contiene en la sentencia impugnada, pues considera que la anulación de una liquidación tributaria por razones de fondo no impide a la Administración liquidar de nuevo si el derecho a fijar la deuda tributaria no ha prescrito y siempre que no incurra en *reformatio in peius*. Siendo así, este recurso debe ser desestimado."

De conformidad con la doctrina anteriormente expuesta, y en atención a la información que obra en el expediente, la Administración podía volver a liquidar el impuesto, por lo que debemos desestimar la primera de las alegaciones del reclamante.

4. La cuestión de fondo que debe ser analizada es si el reclamante podía aplicar la renuncia a la exención del impuesto. El artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor Añsdido, Ley del IVA en lo sucesivo, establece que "las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales."

El artículo 105 del mismo texto legal establece que: "*el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada*

*año natural será el fijado como definitivo para el año precedente."*

La referencia del derecho a la deducción al destino previsible del inmueble adquirido, que se establece expresamente en la norma, obliga a la determinación del uso que se dará al inmueble y, en función del mismo, la concreción de si el impuesto satisfecho por el mismo podrá ser deducible o no. En esta previsión es relevante el régimen de deducciones del contribuyente, como indica igualmente la norma, pero en todo caso debe estarse al destino específico y concreto del inmueble adquirido, que será el que determine la procedencia o no del derecho a la deducción y, con él, de la renuncia a la exención.

En este sentido, son ilustrativas las contestaciones a consulta de la Dirección General de Tributos, cuyos criterios en este particular este Tribunal hace suyos, de 5 de mayo de 2009, V...-09, y 29 de enero de 2014, V...-14.

En ellas, atiende el referido Centro Directivo al uso previsible de los inmuebles adquiridos, que especifica en atención a su naturaleza, para denegar la procedencia del derecho a la deducción de la cuota soportada en la adquisición de inmuebles de uso residencia, infiriéndose de la misma la improcedencia de la renuncia a la exención.

Por otro lado, el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria dispone que, "en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil.

La regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas

13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria". Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

En este caso concreto, en el momento de adquisición de la nave, en marzo de 2007, la reclamante procedió a su arrendamiento mensual, repercutiendo el impuesto al tipo del 16%. Habiendo sido aportadas como pruebas las facturas emitidas por el arrendamiento desde el mes de marzo al mes de diciembre del 2007, en las que consta el impuesto repercutido, queda probado que la actividad a la que se destinó la nave era una actividad sujeta y no exenta, lo cual, por otra parte, no es sino la consecuencia del destino del inmueble al uso que le es más idóneo en atención a su naturaleza.

Por lo tanto, debemos concluir que, en función de su destino previsible, el recurrente tenía derecho a la deducción del todo el impuesto soportado en la adquisición de la nave, por lo que debemos anular en este punto la liquidación impugnada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

## Notificación electrónica obligatoria efectuada al obligado tributario

*Resolución de 9 de abril de 2019*

La notificación de la Administración mediante la puesta a disposición en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada del obligado tributario es correcta, no estando obligada la Administración a realizar la notificación al apoderado por el obligado tributario como representante para recibir notificaciones por medios electrónicos. Y ello al tratarse de un procedimiento iniciado de oficio, posibilitando el artículo 110 LGT a la Administración a acudir indistintamente, sin establecer orden de prelación, a alguno de los lugares relacionados en el artículo 110.2 que pueda resultar adecuado a tal fin; y no diferenciando tampoco la norma entre representante legal o voluntario.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**Segundo.** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Procedencia o no de la inadmisibilidad por extemporaneidad declarada por el TEAR. Alega la reclamante defecto en la notificación del acuerdo sancionador impugnado. Manifiesta que con fecha 16 de febrero de 2016 apoderó a la sociedad GYZK, S.L. como representante para recibir notificaciones por medios electrónicos, poder debidamente inscrito en el Registro de apoderamientos establecido en la Resolución de 18 de mayo de 2010 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con fecha 19 de febrero de 2016.

Aporta copias de consulta en sede electrónica de los apoderamientos concedidos. Se trata de un apoderamiento global desglosado en tres apoderamientos, con sus respectivos números de referencia: poder general para tramites de consultas de datos personales, poder general para tramites o actuaciones relacionados en el artículo 46,2 de la Ley 58/2003 y poder general para recepción de notificaciones. Todos ellos tiene como fecha de alta el 19-02-2016 a las 14:11 y como fecha fin de vigencia: ilimitada.

Con fecha 1 de abril del mismo año se formalizó un acuerdo entre la reclamante y la entidad apoderada GYZK, S.L. para que sea esta última la que gestione el buzón electrónico de TX, S.L.U. debido a los medios escasos con los que se contaba en el departamento de administración de la compañía y así de esta manera poner los medios necesarios para conseguir la máxima diligencia posible a la hora de las comunicaciones y notificaciones entre la empresa y la administración fruto de la ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos y del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre que regula dicha comunicaciones y notificaciones con la A.E.A.T. Como consecuencia de dicho acuerdo, es la entidad GYZK, S.L. la que a partir de dicho apoderamiento en febrero de 2016 recepciona todas las notificaciones de la A.E.A.T. en base al encargo profesional que tenía, así como a la contestación de los requerimientos que recibía como apoderado de la reclamante.

Sin embargo, se pone a disposición de la entidad TX, S.L.U. y no al apoderado para los trámites telemáticos, el día 20 de abril de 2016 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada la notificación del acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con numero de referencia ...0 dictado con fecha 20 de abril de 2016 y clave de liquidación A28..., mientras que el resto de comunicaciones y notificaciones llegan conjuntamente a la entidad TX, S.L.U. y al apoderado GYZK, S.L. Solicita que sea anulada la Resolución dictada y que le sea puesto de manifiesto el expediente por el TEAR para la presentación de alegaciones.

Solicitado por este Tribunal a la AEAT que se completase el expediente, aportando apoderamiento concedido por la entidad para recibir notificaciones, así como los trámites efectuados por la AEAT en relación con la notificación del acuerdo sancionador impugnado, ha tenido entrada en este Tribunal con fecha 12/11/2018 informe de la Delegación Especial de Madrid en el que se indica que constan los apoderamientos

concedidos por la reclamante a la entidad GYZK, S.L. para consulta de datos personales y trámites o actuaciones relacionados en el artículo 46.2 de la Ley 58/20003, en los términos alegados por la entidad, con fecha de alta 19/02/2016 y vigencia ilimitada. Se hace constar asimismo que no consta notificación alguna realizada al apoderado.

**Tercero.** Con el objeto de resolver dicha cuestión es necesario acudir en primer lugar al Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, del cual destacan los siguientes artículos:

"Artículo 2. Sistema de notificación en dirección electrónica habilitada.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria practicará notificaciones electrónicas a las personas y entidades comprendidas en este real decreto mediante la adhesión al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre."

En lo tocante a la figura del apoderado en las notificaciones electrónicas, en el mismo Real Decreto encontramos la siguiente mención en su artículo 6 relativo a la práctica de las notificaciones:

- "1. El acceso a las notificaciones practicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el sistema a que se refiere el artículo 2 de este Real Decreto se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, así como mediante enlace desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado.
2. Las personas jurídicas y entidades sin personalidad podrán acceder con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
3. En el caso de otorgamiento de poder, debidamente inscrito en el Registro antes mencionado, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante

debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica. (...)"

En cuanto al régimen del apoderamiento encontramos su creación a través del artículo 15 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, a su vez articulada mediante la Orden HAP/1637/2012, de 5 de julio, por la que se regula el Registro Electrónico de Apoderamientos.

En su ilustrativo Preámbulo explica:

"El Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, crea, en su artículo 15, el registro electrónico de apoderamientos para actuar ante la Administración General del Estado y sus organismos públicos dependientes o vinculados. La creación de este registro tiene como finalidad mejorar la atención a los ciudadanos, poniendo a su disposición un instrumento que facilite la acreditación, ante los órganos de la Administración, de los apoderamientos concedidos para la realización de trámites administrativos, por lo que la creación del registro no supone ninguna modificación de la regulación de la representación existente en nuestro ordenamiento y se realiza sin perjuicio de la existencia, actual o futura, de otros registros similares de ámbito más limitado en la Administración General del Estado. En la medida en que su finalidad es la mejora del servicio público, el acceso al registro tiene carácter absolutamente voluntario para los ciudadanos, que además van a poder determinar los trámites y actuaciones a los que, entre los que se encuentren en cada momento habilitados en el registro, se extienden los apoderamientos concedidos.

La incorporación de las tecnologías de la información a la actividad administrativa posibilita la realización de trámites o actuaciones por medios electrónicos, lo que supone una clara mejora del servicio prestado a los ciudadanos, en la medida en que éstos obtienen una respuesta administrativa inmediata que permite atender mejor sus necesidades. En otros casos, esa automatización facilita tanto el mejor ejercicio de sus derechos como el puntual cumplimiento de sus obligaciones.

Por otro lado, el artículo 32 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, regula la representación de los ciudadanos ante las Administraciones Públicas. Del mismo modo, el artículo 23 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, establece que las Administraciones Públicas podrán habilitar con carácter general o específico a personas físicas o jurídicas autorizadas para la realización de determinadas transacciones electrónicas en representación de los interesados.

En este contexto jurídico, y con el único objetivo de facilitar al ciudadano que así lo desee el acceso electrónico

a los Servicios Públicos, se creó el Registro electrónico de apoderamientos. De esta manera se habilita una nueva vía al ciudadano para apoderar, a cualquier otro ciudadano o empresa, para que actúe en su nombre. De acuerdo con el anexo de la Ley 11/2007, de 22 de junio, se considera ciudadano a cualesquiera persona física, persona jurídica y ente sin personalidad que se relacione, o sea susceptible de relacionarse, con las Administraciones Públicas."

En su artículo 1 dispone:

Objeto y ámbito de aplicación.

1. La presente Orden tiene por objeto la regulación de los requisitos y condiciones de funcionamiento del Registro electrónico de apoderamientos, creado por el artículo 15 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.
2. En el Registro electrónico de apoderamientos se podrán hacer constar las representaciones que los ciudadanos otorguen a terceros para actuar en su nombre de forma electrónica ante la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes.
3. Sólo se inscribirán en el Registro las representaciones que los interesados otorguen voluntariamente, de conformidad con el artículo 32 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Queda así excluida la inscripción de las representaciones legales.
4. El ámbito del Registro Electrónico de Apoderamientos se extiende a la Administración General del Estado y a los organismos públicos vinculados o dependientes de la misma. Sólo podrán comprobar la representación o apoderamiento mediante el acceso al Registro electrónico de apoderamientos aquellos ministerios u organismos públicos que se suscriban al Registro.
5. La representación que se inscriba en el Registro sólo será válida para los trámites y actuaciones por medios electrónicos de su competencia que, con carácter previo y en los términos especificados en el artículo 9, haya determinado cada departamento ministerial u organismo público suscrito a aquel, lo que oportunamente será comunicado al Registro.

(...)

En la regulación específica de la NEO se contienen aquellas reglas especiales adecuadas a la peculiaridad que supone la notificación electrónica, tal como que las notificaciones electrónicas se entenderán producidas en el momento del acceso al contenido del acto notificado, o bien, si este acceso no se efectúa, por el transcurso del plazo de 10 días naturales desde su puesta a disposición sin que haya accedido a las misma (artículo 28 de la Ley 11/2007).

El sistema de notificación electrónica acredita la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación. Igualmente, el sistema acredita la fecha del acceso del destinatario al contenido del documento notificado o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo

legalmente establecido. Si, con anterioridad a la fecha de recepción de la comunicación de la notificación, se hubiera accedido a la Sede electrónica de la Agencia Tributaria y le hubiera sido practicada la notificación por comparecencia electrónica, la fecha que prevalece a todos los efectos es la de la primera de las notificaciones correctamente practicada.

En cuanto a los principios generales sigue siendo de aplicación lo previsto en la Ley General Tributaria.

Así, en relación con esta cuestión, el artículo 102 de la Ley 58/2003, General Tributaria señala que "1. Las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios en los términos previstos en la sección 3ª del capítulo II del título III de esta Ley."

En la sección aludida por el precepto anterior se encuentra la regulación del lugar de práctica de las notificaciones, concretamente en el artículo 110, que previene:

" 1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin".

Por otra parte, el artículo 104, dentro de la misma sección, establece en su apartado 2 que "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución."

La reciente Ley 34/2015 ha modificado el referido artículo 104.2 de la Ley 58/2003, añadiendo un párrafo al mismo, en el que se dispone que "En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada".

Pues bien en relación con esta última cuestión, la contemplada en ese artículo 104.2, se ha pronunciado este TEAC en resolución de 28/11/2013 (RG.2953-2011), exponiendo en el FD Cuarto:

"Como marco en el que analizar la cuestión conviene recordar, toda vez que nos hallamos ante la notificación de una liquidación tributaria, algunos principios que inspiran esta materia: la notificación se erige en requisito de eficacia del acto administrativo. Su carácter finalista en orden a dar conocimiento del acto, de modo que el afectado pueda reaccionar en derecho mediante los adecuados recursos ha sido "leit motiv" de la doctrina del Tribunal Constitucional,

que reconoce que los actos de notificación "cumplen una función relevante, ya que, al dar noticia de la correspondiente resolución, permiten al afectado adoptar las medidas que estime más eficaces para sus intereses, singularmente la oportuna interposición de los recursos procedentes" (STC 155/1989, de 5 de octubre, FJ 2); teniendo la "finalidad material de llevar al conocimiento" de sus destinatarios los actos y resoluciones "al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva".

Esta concepción teleológica, orientada a la tutela judicial efectiva, que la jurisprudencia traslada al ámbito del procedimiento administrativo, lleva asimismo al Tribunal Constitucional a mantener reiteradamente la doctrina (recogida por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 12 de mayo de 2011) de que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el art. 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, impidiendo "el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución", con el "consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados".

Asimismo el Tribunal Supremo, en recientes sentencias (12 de mayo de 2011, 28 de junio y 22 de noviembre de 2012, entre otras) hace hincapié, en que como premisa básica de la que partir es la de que el tema que nos ocupa es tremendamente casuístico, lo que conlleva que en no pocos casos la doctrina general deba adaptarse a las singularidades de cada caso.

Igualmente destaca que las notificaciones tienen, esencialmente, carácter instrumental, en tanto que su importancia radica en que a través de las mismas los interesados puedan llegar a conocer el acto que le afecta, posibilitando su impugnación, en su caso. Por tanto, aún los vicios de los que adolezca la notificación, los mismos pueden resultar intranscendentes si el interesado llegó a conocimiento del acto.

En el presente caso nos hallamos ante la cuestión de la eficacia que ha de otorgarse al intento a que se refiere el artículo 104 LGT a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento.

Este intento de notificación ha de ponerse en relación con el lugar de práctica de las notificaciones que regula el artículo 110 de la LGT 58/2003. En relación al mismo y concretamente a su apartado 2, la jurisprudencia es unánime en reconocer que en los procedimientos iniciados de oficio, el apartado 2 de dicho precepto no establece orden de prelación alguno en los lugares de notificación, de modo que la notificación puede practicarse en cualquiera de los lugares allí indicados, domicilio fiscal del obligado

o de su representante, centro de trabajo, y en general cualquier lugar adecuado a tal fin.

Quiere esto decir que el primer intento de que el texto íntegro del acto llegue al conocimiento del obligado tributario, a que el artículo 104 hace referencia como intento eficaz para acreditar la salida del acto de su esfera interna, puede hacerse en cualquiera de los lugares indicados en dicho artículo 110.2, adecuado al fin de su recepción. Lo que no significa que, tal como expresa reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, una vez efectuado dicho intento, de resultar infructuoso, en el marco de la buena fe en las relaciones con el contribuyente, la Administración no haya de desplegar toda su diligencia para intentar por todos los medios a su alcance que se culmine una notificación fructífera, antes de acudir a la notificación edictal o por comparecencia.

En el caso que nos ocupa, el intento de notificación hecho en el domicilio fiscal del obligado tributario ha de reputarse como lugar de los habilitados por el mencionado artículo 110.2 y se revela como adecuado a tal fin, y, por ende, para surtir eficacia a los efectos del artículo 104, hasta el punto de que en el siguiente intento en ese mismo lugar, dos días después, pudo ser culminada la notificación.

En conclusión, pues, el intento de notificación de las liquidaciones y sanción efectuada el 3 de septiembre de 2006 en el domicilio fiscal de la entidad, donde pudo ser fructuosamente notificado el siguiente 5 de septiembre, ha de reputarse válido a los efectos del artículo 104 de la LGT. Teniendo en cuenta que el inicio de las actuaciones de comprobación se había producido el 31 de mayo de 2005 y que las dilaciones no imputables a la Administración, que este Tribunal ha confirmado en anterior fundamento de derecho, eran 65, el plazo máximo de 12 meses concluía el 4 de agosto de 2006. Al considerar válido el intento de notificación efectuado el 3 de agosto de 2006, ha de concluirse que la notificación efectuada el 5 de septiembre se hizo sin exceder del plazo máximo permitido."

Por otra parte, ha de añadirse que, en lo que respecta a la notificación por NEO, este TEAC ha mantenido también que a efectos de cumplimiento de plazos la existencia de un intento de notificación se acredita con la puesta a disposición del contenido del acto en la dirección electrónica habilitada, no en el momento en que el interesado acceda. Criterio manifestado en Resoluciones de 02/12/2015 (RG232/14) y 12/01/2017 (RG. 738/13).

**Cuarto.** En el caso que nos ocupa, a lo señalado en la resolución antes citada ha de añadirse la cuestión de la eficacia de la notificación cuestionada, no ya a efectos de la existencia de un intento de notificación hábil para el cumplimiento de plazos por parte de la Administración, sino como determinante del comienzo del plazo para interponer el correspondiente recurso o reclamación.

En este sentido ha de observarse que el artículo 110, anteriormente transcrito, distingue entre los procedimientos iniciados a solicitud del interesado (apartado 1) y los procedimientos iniciados de oficio (apartado 2). Respecto a los primeros dispone que las notificaciones se practicarán en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro. Y en los iniciados de oficio, autoriza a la Administración a practicarla en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Como consideraciones en torno a este precepto cabe apuntar: el artículo 110.2 no establece orden de prelación alguno entre los lugares que menciona, de lo que se desprende que la notificación podrá practicarse en cualquiera de los lugares indicados.

Por otra parte, el artículo 110.2 tampoco diferencia entre representante legal o voluntario, de manera que la notificación sobre la base de este precepto puede intentarse válidamente en el domicilio fiscal del representante legal.

En este estadio de la exposición resulta conveniente citar el artículo 46 de la LGT, relativo a la Representación voluntaria:

- "1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.
2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración Tributaria para determinados procedimientos. (...)"

Como observaciones de trascendencia para el caso que nos ocupa, resulta del precepto que la designación de apoderado o representante ha de hacerse por persona con capacidad de obrar. Avanzando un poco más en el razonamiento, ello significa que el nombramiento de representante no excluye o aparta al poderdante de la relación jurídica con la Administración ni de la posibilidad de intervenir con eficacia jurídica en los trámites, recepción de notificaciones, etc. Es decir, que en modo alguno pretende desposeer al representado de ninguna de sus facultades ni le inhabilita para intervenir en el procedimiento.

Por ello, en los casos de procedimientos iniciados de oficio se salvaguarda el interés de la Administración en notificar los actos recaídos posibilitando acudir indistintamente a alguno de los lugares relacionados en el artículo 110.2 que pueda resultar adecuado a tal fin. En cambio en los procedimientos iniciados a instancia de parte, consagra la primacía de la voluntad exteriorizada por el contribuyente, en el sentido de designar un representante o un lugar a efectos de notificaciones; de modo que será ahí donde en primer término haya de dirigirse la Administración sin perjuicio de que en su defecto pueda acudir al domicilio fiscal del propio obligado o de su representante.

Analizado, pues este marco jurídico, ha de concluirse en que la notificación de la Administración mediante la puesta a disposición en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada de TX SL fue correcta. Ha de añadirse que consta debidamente notificada al contribuyente la inclusión obligatoria en el sistema.

Dado que transcurrieron diez días naturales sin que TX accediese a su contenido, ha de confirmarse que la notificación fue rechazada con fecha 01/05/2016, teniéndose pues efectuado en dicha fecha el trámite de notificación. Habiéndose interpuesto la reclamación económico administrativa ante el TEAR con fecha 18/07/2016, ha de confirmarse la extemporaneidad acordada por el Tribunal Regional.

La Titular de la Vocalía Décima, de Fiscalidad Internacional, formula voto particular.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DES-ESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

## Suspensión automática de la ejecución de la sanción

*Resolución de 24 de abril de 2019*

La interposición de una reclamación económico-administrativa contra un acuerdo de imposición de sanción, ya sea con anterioridad o con posterioridad a la notificación de la providencia de apremio, determina la aplicabilidad de la suspensión automática de la ejecución de la sanción a que se refiere el artículo 212.3 de la LGT de 2003, careciendo la Administración tributaria de la posibilidad de exigir el cobro de la sanción con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**Segundo.** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

**Tercero.** El artículo 167.3 de la Ley General Tributaria, establece que "Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a. Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b. Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c. Falta de notificación de la liquidación.
- d. Anulación de la liquidación.
- e. Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".

A su vez, el artículo 212 de la Ley General Tributaria dispone en su apartado 3 que "La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- a. La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

- b. No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa"

**Cuarto.** La cuestión que se plantea en el presente recurso de alzada es la validez de la providencia de apremio cuando la misma se ha dictado y notificado con anterioridad a la interposición de una reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de imposición de una sanción apremiado.

Como se recoge en los Antecedentes de Hecho, sobre la cuestión que se plantea en el presente recurso de alzada, esto es si una vez interpuesto recurso de reposición o reclamación económico-administrativa -aunque lo haya sido extemporáneamente- contra el acuerdo de imposición de una sanción procede o no declarar suspendida la ejecución de la sanción hasta que la misma sea firme en vía administrativa de acuerdo con el artículo 212.3 de la Ley General Tributaria, ya se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución de fecha 26/02/2004 dictada en el recurso de alzada para la unificación de criterio número 4887/2002. en la que, a su vez, se reitera el criterio mantenido en la resolución de 27/09/2001, en el recurso número 4449/2000 con idénticas pretensiones de unificación de criterio, respecto de la misma cuestión.

Entiende el órgano de la Administración recurrente que el motivo de impugnación alegado no es contrario a la citada resolución de 26 de febrero de 2004, por cuanto en el caso que en la misma se examinaba la providencia de apremio se dictó y se notificó con posterioridad a la impugnación de la sanción.

Pues bien, este Tribunal Central no puede compartir, sin embargo, la conclusión a la que llega la Directora recurrente por cuanto entiende que la interposición de reclamación económico-administrativa contra un acuerdo de imposición de sanción, ya sea con anterioridad o con posterioridad

a la notificación de la providencia de apremio, determina la aplicabilidad de la suspensión automática de la ejecución de la sanción a la que se refiere el transcrito artículo 212.3 de la LGT de 2003, por cuanto la extemporaneidad o no de la impugnación presentada es una cuestión que deberá decidirse por el Tribunal Económico-administrativo ante el que se sustancia la reclamación, careciendo la Administración tributaria

de la posibilidad de exigir el cobro de la sanción con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal.

Por lo expuesto,  
Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 27

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados ..... 27

- Préstamo entre particulares..... 27
- Concesión administrativa para la gestión y explotación de un parque natural..... 27
- Base imponible. Adquisición de un inmueble sobre el que recaen cargas urbanísticas..... 27
- Modificación de los coeficientes de propiedad horizontal..... 27
- Disolución de comunidad de bienes con adjudicación de la vivienda, trastero y dos plazas de garaje a uno de los comuneros ..... 28
- Disolución de comunidad ..... 28
- Tributación de la escritura de finalización de obra nueva..... 29

### Deslinde IVA-TPO ..... 30

- Adjudicación de una vivienda por una cooperativa de viviendas, habiendo fallecido el socio cooperativista y habiendo tributado por ISD el heredero por el derecho a la entrega de la vivienda..... 30
- Dación en pago de suelo residencial urbano realizada por una entidad en concurso de acreedores a uno de sus acreedores financieros..... 30
- Venta de un solar en el cual el vendedor, persona física, ha construido una nave industrial ..... 31

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 32

- Adquisición de un inmueble como legado ..... 32
- Repudiación de la herencia..... 32
- Donación a sus cuatro hijos de la nuda propiedad de sus participaciones en la Sociedad H, reservándose el usufructo ..... 32
- Donación de solar con construcción ..... 33
- Donación de acciones..... 33
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Tributación por obligación personal..... 34
- Donación de una suma de dinero a sus hijas procediendo los fondos para realizar la donación de un "trust" ..... 34
- Donación de las participaciones en la sociedad de las que es titular su padre ..... 34
- Donación dineraria por parte de su madre política de nacionalidad británica y con residencia fiscal en Suiza ..... 35
- Exención de la participación en la titularidad de un bien inmueble ..... 35
- Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio ..... 35
- Residente fiscal en España tiene una participación inferior al 5% en una sociedad holding familiar domiciliada en México ..... 36

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### PRÉSTAMO ENTRE PARTICULARES

(Consulta nº V0246-19 de 7 de febrero de 2019)

Los préstamos constituidos por quien no tenga la consideración de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando no constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como parece ser en el presente caso, estarán sujetos al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.B) del TRLITPAJD, pero exento de dicha modalidad en virtud de la exención establecida en el artículo 45.I.B.15 del mismo texto legal.

No obstante lo anterior, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el artículo 51.1 del citado texto refundido establece dicha obligación en general para todos los hechos imponibles, con independencia de que estén o no exentos del impuesto. Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 98 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo apartado 2 recoge diversas excepciones a la obligación de presentación de la declaración, sin que ninguna de ellas sea aplicable al supuesto planteado.

#### CONCESIÓN ADMINISTRATIVA PARA LA GESTIÓN Y EXPLOTACIÓN DE UN PARQUE NATURAL

(Consulta nº V0349-19 de 19 de febrero de 2019)

1. La concesión planteada está sujeta, sin exención, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.
2. Constituida la concesión debe procederse, dentro del plazo reglamentario, a la autoliquidación del impuesto, fijándose la base imponible en función de la total duración de la concesión, sin que sea necesario presentar posteriormente liquidaciones adicionales en los pagos del correspondiente canon anual.

#### BASE IMPONIBLE. ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE SOBRE EL QUE RECAEN CARGAS URBANÍSTICAS

(Consulta nº V0363-19 de 20 de febrero de 2019)

La carga urbanística consistente en la afección del solar al pago de los gastos urbanísticos que establece el Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, no tiene la consideración de deducible a los efectos del artículo 37 del Reglamento del ITP y AJD, que tan solo admite con tal carácter los censos y las pensiones. Se trata pues de una carga que, aun suponiendo una minoración en el precio a satisfacer, no disminuye el valor de lo transmitido, aunque estuviera garantizada con prenda o hipoteca o, como en el caso presente, mediante una afección registral. En consecuencia, la base imponible se determinará por el valor real del bien que podrá ser objeto de comprobación por parte de la Administración, por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

#### MODIFICACIÓN DE LOS COEFICIENTES DE PROPIEDAD HORIZONTAL

(Consulta nº V0231-19 de 5 de febrero de 2019)

El supuesto planteado se trata de una escritura de subsanación de otra anterior de división horizontal, afectando la modificación a dos aspectos diferentes:

La superficie total de la división horizontal, que se concreta tanto en el aumento de superficie de fincas privativas como en el de zonas comunes.

La rectificación de los coeficientes de participación para adecuarlos a la nueva superficie del inmueble.

En el primer caso será de aplicación la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en aplicación del artículo 31.2 del Texto Refundido. Y en cuanto a la base imponible, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 30 del Texto Refundido y 70 del Reglamento del ITP y AJD, la base imponible estará constituida, por un lado, por el valor declarado del incremento del valor real de coste de la declaración de obra nueva consecuencia del aumento de superficie de la edificación, y por otro lado, por el valor declarado que resulte del aumento de superficie del terreno. En ambos casos, siempre sin perjuicio de la comprobación administrativa de los valores declarados. En cuanto a la rectificación de los coeficientes de participación, de los requisitos establecidos en el artículo 31 parece necesario analizar si se cumple el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues los otros tres sí se cumplen, debiendo concluirse al respecto que la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al no tener por objeto cantidad o cosa valuable.

En este sentido se ha manifestado este centro directivo en la contestación a consulta nº 1865-02 (de 29 de noviembre de 2002), plenamente aplicable al supuesto que se analiza. En dicha contestación, 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 ...”

### **DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES CON ADJUDICACIÓN DE LA VIVIENDA, TRASTERO Y DOS PLAZAS DE GARAJE A UNO DE LOS COMUNEROS**

**(Consulta nº V0245-19 de 7 de febrero de 2019)**

En el supuesto planteado se trata de una comunidad de bienes que recae sobre una vivienda, un trastero y dos plazas de garaje, adquiridos conjuntamente en una misma escritura pública. Luego, lo primero a determinar es si se trata de un bien o varios y en este segundo caso si se trata de una o varias comunidades.

Si la vivienda y sus anejos constituyesen una unidad a efectos registrales, ya sea por constituir todos ellos una única finca registral, vivienda con anexos inseparables, o que siendo fincas independientes estuvieran vinculadas registralmente en cuanto a su transmisibilidad (vinculación ob rem), la consideración de bien único e indivisible permitiría la aplicación de la excepción prevista en el artículo 7.2.c) del Texto Refundido y en consecuencia el exceso producido no tendría la consideración de transmisión patrimonial onerosa, por lo que tributaría por la cuota variable del documento notarial.

Sin embargo, tratándose de varios bienes, y partiendo de que su adquisición conjunta en escritura pública determina la existencia de una única comunidad, para determinar la existencia de un exceso de adjudicación se deberá atender al conjunto de todos los bienes pues, como ya se ha señalado, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados deban ser calificados de indivisibles, el conjunto de todos si es susceptible de división. Por ello, la extinción de la comunidad mediante la adjudicación de la totalidad de los bienes a uno solo de los comuneros produciría un exceso de adjudicación que en la medida en que sea inevitable, como sucede en cuanto al exceso derivado de la adjudicación de la vivienda, tributará por la cuota variable del documento notarial mientras que la parte evitable del exceso, la correspondiente al trastero y las dos plazas de garaje, deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.2.c) del texto Refundido del ITP y AJD.

### **DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD**

**(Consulta nº V0400-19 de 26 de febrero de 2019)**

Se consulta sobre la disolución de comunidad entre seis personas, dividiendo la finca en dos porciones, concretando sus cuotas cuatro sobre una de las porciones y dos sobre la otra.

De acuerdo con el artículo al artículo 4 del TRLITPAJD, son dos las convenciones sujetas al impuesto separadamente; por otra parte, conforme al artículo 2.1 del TRLITPAJD transcrito, para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado,

debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, con independencia de la denominación que se haya dado a la misma, que en realidad no es una disolución de comunidad de bienes, sino que, por una parte, además de la segregación de las fincas, se produce una permuta de las cuotas entre los comuneros. Las dos operaciones tributarán de la siguiente manera.

- *Segregación de la finca:* Mediante la segregación, la finca inicial se divide en dos fincas, asignando a cada comunero un coeficiente de participación en las dos fincas, pero lo que no modifica la segregación es la titularidad de las nuevas fincas surgidas de la misma, ya que las dos fincas surgidas siguen perteneciendo a los mismos comuneros y en la misma proporción que antes de llevarse a cabo dicha segregación. Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de las fincas, sino más participación en una de las fincas y ninguna participación en la otra finca, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores.

La segregación tributará por el concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos todos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes y la base imponible se calculará en función de lo establecido en el artículo 70 del RITPAJD.<sup>9</sup>

- *Permuta:* Con motivo de la segregación de las fincas nos encontramos ante dos comunidades de bienes de origen intervivos. Respecto a la disolución de las comunidades de bienes, la operación que se pretende realizar no es una disolución de comunidad de bienes, ya que el Código Civil define la comunidad de bienes en su artículo 392, cuyo párrafo primero dispone que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”; precisamente el hecho de que las dos fincas sigan estando en pro indiviso entre, al menos, dos comuneros es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes, 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 (ITPAJD).

En realidad nos encontramos ante una permuta en la cual se va a producir la transmisión de cuotas de participaciones indivisas sobre unos inmuebles que efectúan los copropietarios entre sí, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta dicha operación, en la que el consultante y los demás comuneros tributarán por la adquisición del porcentaje de la finca que adquieren, al tipo de gravamen de los bienes inmuebles. La base Imponible será el valor real de la parte de la finca adquirida.

### TRIBUTACIÓN DE LA ESCRITURA DE FINALIZACIÓN DE OBRA NUEVA

(Consulta nº V0294-19 de 13 de febrero de 2019)

Las escrituras de terminación o finalización de una obra nueva, declaradas previamente en construcción, constituyen documentos sujetos, en principio, al gravamen de Actos Jurídicos Documentados, concepto Documento Notarial, por reunir todos los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de una primera copia de una escritura, tener por objeto una cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

A la liquidación de las escrituras de manifestación de terminación de obra nueva por el citado concepto se refiere la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de diciembre de 1996, partiendo de la consideración de la declaración de obra nueva en construcción como un acto jurídico de documentación compleja en cuanto supone la necesidad de dos instrumentos públicos para su inscripción registral: la escritura de declaración y el acta de terminación.

En relación a estos actos de documentación compleja el citado Tribunal tiene establecido (Resolución. De 21 de septiembre de 1995) que ha de entenderse que la presentación de cualquiera de los instrumentos notariales inicia un procedimiento de liquidación del gravamen que recae sobre el acto jurídico documentado y que, de igual forma que no sería admisible que, merced al desdoblamiento documental, una obra nueva llegase a ser inscrita en el Registro de la Propiedad sin haber satisfecho el tributo, si en el curso del procedimiento se acreditase que éste ya ha sido liquidado en otro procedimiento anterior, sobre otro de los documentos, no deberá girarse nueva liquidación para no incurrir en duplicidad.

## Deslinde IVA-TPO

### **ADJUDICACIÓN DE UNA VIVIENDA POR UNA COOPERATIVA DE VIVIENDAS, HABIENDO FALLECIDO EL SOCIO COOPERATIVISTA Y HABIENDO TRIBUTADO POR ISD EL HEREDERO POR EL DERECHO A LA ENTREGA DE LA VIVIENDA**

(Consulta nº V0230-19 de 5 de febrero de 2019)

1. Si la adjudicación de la vivienda al consultante por parte de la cooperativa estuviera sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Si por el contrario dicha adjudicación no estuviera exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, debería tributar por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.
2. La tributación por la modalidad del ITP y AJD que corresponda, ya sea transmisión patrimonial onerosa o actos jurídicos documentados, no supondría en ningún caso una doble tributación por el hecho de haber tributado anteriormente el consultante por el Impuesto de Sucesiones por la adquisición de los derechos del causante como cooperativista, puesto que se trata de dos actos jurídicos independientes: la adquisición de los derechos del cooperativista anterior, que permite al consultante subrogarse en la posición de aquel y el ejercicio de los derechos adquiridos, que se traduce en la adjudicación de la vivienda al consultante.

### **DACIÓN EN PAGO DE SUELO RESIDENCIAL URBANO REALIZADA POR UNA ENTIDAD EN CONCURSO DE ACREEDORES A UNO DE SUS ACREEDORES FINANCIEROS**

(Consulta nº V0306-19 de 14 de febrero de 2019)

De la información aportada en el escrito presentado se extrae que el terreno que va a ser objeto de transmisión es una parcela de suelo urbano residencial, por lo que no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, estando la operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- A efectos de determinar el sujeto pasivo en la entrega habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 84.Uno de la Ley 37/1992, según el cual:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.
2. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...).

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.
- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.
- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

(...).”

La consultante va a proceder a la dación en pago de la parcela objeto de consulta en el seno de un proceso concursal, por lo que resultará aplicable el precepto analizado y se producirá la inversión del sujeto pasivo, ostentando tal condición el acreedor adquirente de la parcela. Será este, por tanto, quien devengará la cuota impositiva correspondiente que deberá incluirla en la declaración liquidación del Impuesto correspondiente al período en que se realice la operación.

### **VENTA DE UN SOLAR EN EL CUAL EL VENDEDOR, PERSONA FÍSICA, HA CONSTRUIDO UNA NAVE INDUSTRIAL**

**(Consulta nº V0368-19 de 20 de febrero de 2019)**

De acuerdo con lo expuesto, los consultantes, según se deduce del escrito de consulta, no desarrollaban ninguna actividad empresarial o profesional en el momento de adquirir el solar y el proyecto de construcción de la nave almacén, ya que los mismos se adquirieron sin la intención de utilizar dichos bienes en la realización de una actividad empresarial o profesional. No obstante lo anterior, por circunstancias acaecidas con posterioridad los consultantes deciden vender los elementos objeto de consulta.

En estas circunstancias, los consultantes no adquirirán la condición de empresario o profesional, a efectos del Impuesto, por lo que la transmisión del terreno no quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, las cuotas soportadas en la adquisición de la nave y el proyecto no podrán ser objeto de deducción.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE COMO LEGADO

(Consulta nº V0228-19 de 4 de febrero de 2019)

La operación deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el resto de los bienes que formen parte de la masa hereditaria.

La Ley del impuesto establece claramente que las deudas que dejase contraídas el causante a favor de los herederos no serán deducibles, sin que establezca ningún tipo de excepción.

Por lo tanto, aunque la madre haya fallecido sin haber saldado su deuda, el consultante no podrá deducirse dicha deuda de la base imponible en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### REPUDIACIÓN DE LA HERENCIA

(Consulta nº V0229-19 de 4 de febrero de 2019)

La repudiación de la herencia es una acción voluntaria y libre por la que el llamado a suceder renuncia a su derecho sobre la herencia, es irrevocable, no puede hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente, debe hacerse ante notario en instrumento público y sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante.

La regla contenida en el apartado 3 del artículo 28 de la LISD («La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación») solo produce en el ISD el efecto de gravar la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación, pero sin que ello signifique que se presuma que el repudiante haya adquirido previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación.

Con esta regla se finge que el beneficiario de la repudiación recibe la porción hereditaria repudiada por donación del repudiante, acto que se produce en el momento de dicha repudiación, pero no puede extender sus efectos más allá de sus términos estrictos. En concreto, no puede interpretarse como efecto de dicha regla que el repudiante adquirió previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación, ni desde el punto de vista civil, ni desde el punto de vista fiscal. Y ello porque tanto la aceptación como la repudiación de la herencia tienen efectos “ex tunc”, esto es, que se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, lo que significa que tales bienes no pudieron pertenecer en ningún momento al repudiante.

Por otro lado, en el Impuesto sobre el Patrimonio, el repudiante no debe incluir los bienes correspondientes a la porción hereditaria repudiada, pues en ningún momento entraron en su patrimonio, sino que entraron directamente en el patrimonio del beneficiario de la repudiación con efectos desde la muerte del causante de la sucesión.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el repudiante no debe declarar por la repudiación ninguna ganancia o pérdida patrimonial por la porción hereditaria repudiada, ya que al no haberse integrado en su patrimonio, no se produjo alteración patrimonial alguna.

### DONACIÓN A SUS CUATRO HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD DE SUS PARTICIPACIONES EN LA SOCIEDAD H, RESERVÁNDOSE EL USUFRUCTO

(Consulta nº V0226-19 de 1 de febrero de 2019).

*Posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio por las participaciones propiedad del padre en la Sociedad H, antes y después de acudir a la ampliación de capital.*

La Sociedad H tiene actualmente su domicilio social y fiscal en las Antillas Holandesas, por lo que el titular de las participaciones, al no ser residente fiscal en España, únicamente estará sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio si se opta por trasladar el domicilio y residencia fiscal de la Sociedad H a España, tal y como se indica el escrito de consulta. En caso de producirse este traslado, las participaciones en la Sociedad H estarían exentas si se cumplen los requisitos previstos en el Artículo 4.Ocho. Dos de la LIP.

En este sentido, y desde la exclusiva perspectiva de determinar si la Entidad J, participada íntegramente por la sociedad H, cumple o no el requisito de no tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, no se computaría como elemento no afecto en la Sociedad J, antes de concurrir a la ampliación de capital, la inversión financiera adquirida con el resultado de la venta de las participaciones.

Una vez realizada la aportación por la Sociedad J a cambio de participaciones de la Sociedad G o bien de la Sociedad T en una proporción superior al 5%, estas participaciones no se computarían como valores a efectos de determinar si la entidad J tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, siempre que se posea con la finalidad de dirigir y gestionar la participación y se disponga de los medios materiales y personales.

La calificación de la actividad de la entidad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, es independiente de la consideración o no de la inversión o las participaciones como activo afecto a la actividad de la sociedad. Por lo tanto, la determinación de si la inversión financiera o las participaciones adquiridas en la ampliación de capital, que según la consulta constituirá el principal activo de la Sociedad J, son activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial, es una cuestión de hecho sobre la que no se puede pronunciar este centro Directivo.

En relación con el cumplimiento del requisito de ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, se entendería cumplido en el grupo de parentesco en la medida en que una de las hijas asuma estas funciones.

En cuanto al pago de la retribución de las funciones directivas, no es preciso que sea la propia entidad en la que se ejerzan las funciones la que satisfaga su importe, si bien habrá de hacerse la previsión oportuna en la escritura o estatutos. Para determinar el porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en las Sociedad H, respecto de la totalidad de rendimientos que percibe quien ejerza tales funciones, se deben incluir, en su caso, las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones de dirección en el grupo de sociedades, encabezado por la Sociedad G.

*Posibilidad de aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aun cuando en ejercicios anteriores las participaciones en la Sociedad H no pudieran beneficiarse de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.*

En cuanto a la posible aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD, únicamente podrán beneficiarse los donatarios si las participaciones estuvieran exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio y se cumplen el resto de requisitos previstos en la ley.

La determinación de si se cumplen o no los requisitos para la aplicación de la reducción ha de hacerse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y entre ellos los establecidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Sin embargo, constituye excepción el cómputo de las rentas, dado que, al no interrumpirse el periodo impositivo en el IRPF por el hecho de la donación, habrá que estar a tales efectos al último periodo impositivo anterior a la donación.

### **DONACIÓN DE SOLAR CON CONSTRUCCIÓN**

**(Consulta nº V0227-19 de 4 de febrero de 2019)**

El inmueble que se va a donar está compuesto por el terreno y la construcción que se encuentra en el mismo, que pertenecen a la hija del consultante, por lo que la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estará compuesta por el valor real del mismo sin que se pueda excluir el valor de la construcción en la base imponible del impuesto.

### **DONACIÓN DE ACCIONES**

**(Consulta nº V0279-19 de 12 de febrero de 2019)**

Donación de sus acciones a sus dos hijas, las cuales ya participan en el capital social de una sociedad, dedicada a la tenencia, alquiler y explotación de activos inmobiliarios, en un 24,96 por ciento cada una por una persona mayor de 65 años, que es propietaria del 50,08 por ciento del capital de dicha sociedad.

En los términos expuestos en el escrito de consulta y en tanto se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 así como los establecidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, condición necesaria pero no suficiente para el disfrute de la reducción a que se refiere el primer artículo y apartado citado, procedería el doble beneficio fiscal para la donación tanto de la plena propiedad como de la nuda propiedad de las participaciones en la entidad que se menciona.

## **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: TRIBUTACIÓN POR OBLIGACIÓN PERSONAL**

**(Consulta nº V0293-19 de 13 de febrero de 2019)**

Donación del 50 por 100 de un inmueble ubicado en Madrid a una trabajadora de nacionalidad española, desplazada a Madrid desde el año 2015 y que tributa por el IRNR por su cónyuge, de nacionalidad alemana y que también tributa por el IRNR.

De la normativa expuesta y de las propias manifestaciones hechas por la consultante, se deduce que la consultante es residente en España desde el año 2015 aunque haya optado por tributar por en el IRNR según lo establecido en el artículo 93 de la Ley 35/2006, por lo que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deberá tributar por obligación personal, y ello implica tributar por todos los bienes que reciba, con independencia del lugar donde se encuentren.

Por otro lado, al estar el inmueble ubicado en la Comunidad de Madrid y ser la consultante residente en España, el rendimiento del impuesto se considerará producido en la Comunidad Autónoma de Madrid, siendo esta Comunidad la competente para la exacción del impuesto.

## **DONACIÓN DE UNA SUMA DE DINERO A SUS HIJAS PROCEDIENDO LOS FONDOS PARA REALIZAR LA DONACIÓN DE UN "TRUST"**

**(Consulta nº V0312-19 de 14 de febrero de 2019)**

A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español, a falta del reconocimiento de la figura del "trust", en principio, se tiene por no constituido, por lo que no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo. Por tanto, las aportaciones de bienes al "trust" constituido por el padre del consultante no tienen, en principio, efectos. En consecuencia, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el "trust" –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del "trust" (trustee) a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del grantor al beneficiario.

Asimismo, en caso de que con posterioridad a la aportación de bienes al "trust", se formalice la donación de todo o parte de los bienes o derechos aportados o de los rendimientos producidos por tales bienes o derechos en un documento al efecto en el que los beneficiarios acepten la donación, se entenderá producida una transmisión inter vivos directamente del "grantor o settlor" a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la donación, pues tal transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al "trust".

Por lo tanto, en el caso planteado, el otorgamiento por el padre de la consultante de una escritura pública para formalizar una donación de dinero a favor de sus hijas como beneficiarias del "trust" constituido por aquel conforma el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", siendo sujetos pasivos del impuesto la consultante y su hermana.

Por último, cabe indicar que, dado que la legislación por la que se rige en cada caso un "trust" puede ser de muy diversa índole y que los acuerdos que los regulan pueden ser complejos y de distinta naturaleza, las conclusiones anteriores quedan condicionadas a la valoración de las cuestiones de hecho que realicen los órganos de Inspección y Gestión de la Administración Tributaria y a las reglas de interpretación y calificación de la Ley General Tributaria.

## **DONACIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN LA SOCIEDAD DE LAS QUE ES TITULAR SU PADRE**

**(Consulta nº V0381-19 de 21 de febrero de 2019)**

En los términos descritos en el escrito de consulta, el consultante, ejerce estas funciones de dirección como administrador y como gerente, percibiendo por ello el 100% de sus rendimientos de trabajo.

Por lo tanto, para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 a la donación de las participaciones por el padre del consultante al mismo, se deben cumplir los requisitos previstos en el precepto transcrito, entre ellos que las participaciones estuvieran exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En relación con el cumplimiento de este requisito, y en concreto, con el cumplimiento de la condición prevista en el apartado c) del Artículo 4. Ocho Dos de la LIP, relativa al ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, se entenderá cumplido en el grupo de parentesco, formado por el padre y los tres hijos, en la medida en que el consultante, hijo del donante, ejerce estas funciones directivas.

## **DONACIÓN DINERARIA POR PARTE DE SU MADRE POLÍTICA DE NACIONALIDAD BRITÁNICA Y CON RESIDENCIA FISCAL EN SUIZA**

(Consulta nº 0385-19 de 21 de febrero de 2019)

Una donación dineraria a favor de una persona física residente en España está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, con independencia de dónde se encuentre situado el dinero en el momento de la donación.

El grado de parentesco, de los regulados en el artículo 20 de la LISD, de un hijo respecto de su madre política, es decir, de su madre por afinidad, tras el fallecimiento del marido, es el del grupo III, en su condición de descendiente por afinidad, grado que, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo 647/2017, de 6 de abril de 2017, no se pierde tras el fallecimiento del cónyuge que constituye el nexo del parentesco por afinidad.

## **EXENCIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN LA TITULARIDAD DE UN BIEN INMUEBLE**

(Consulta nº V0241-19 de 6 de febrero de 2019)

El consultante es copropietario de un bien inmueble junto con el resto de partícipes en la comunidad de bienes, por lo que procedería la aplicación del apartado Uno del artículo 4.Octavo de la LIP que determina la exención de los bienes de las personas físicas necesarios para el desarrollo de una actividad económica. No procede, por lo tanto, la aplicación del apartado Dos del artículo 4.Octavo de la LIP, al ser la comunidad de bienes una entidad sin personalidad jurídica.

Para que el consultante tenga derecho a la exención por su participación en la titularidad del bien inmueble, la actividad de arrendamiento de inmuebles debe de considerarse como una actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.2 de la LIRPF, cuya finalidad es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

El requisito de que el arrendador tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa.

No obstante, en cualquier caso dicho requisito implica que el arrendador -o los arrendadores copropietarios de los inmuebles, en caso de existencia de una comunidad de bienes- utilicen, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa en la gestión de la actividad, sin que pueda entenderse cumplido por las tareas de gestión realizadas por ellos mismos. Por lo tanto, dicho requisito no se cumpliría en este caso en el que uno de los comuneros es el contratado, sin perjuicio de que sí se cumpliera en relación con la otra persona que la comunidad de bienes tiene contratada.

En el presente caso, si la actividad de arrendamiento pudiera considerarse como actividad económica, tratándose de una comunidad de bienes, cada comunero debe realizar por sí mismo la actividad y cumplir, individualmente considerado, los requisitos que establece el artículo 4.Octavo.Uno de la LIP.

En definitiva, el consultante ha de ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa -lo que, en el ámbito de la Seguridad Social, determinará la necesidad del alta como autónomo, dado que no se limita a la mera administración de los bienes- y ha de constituir su principal fuente de renta, lo que exige, conforme establece el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, que al menos el 50% del importe de la base imponible por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

## **REDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

(Consulta nº V0242-19 de 6 de febrero de 2019)

El consultante es partícipe de un entidad sin personalidad jurídica por lo que procedería la aplicación del apartado Uno del artículo 4.Octavo de la LIP que determina la exención de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial. Tratándose de una entidad sin personalidad jurídica, y a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, cada partícipe debe realizar por sí mismo la actividad empresarial y cumplir, individualmente considerado, los requisitos que establece el artículo 4.Octavo.Uno de la LIP.

En definitiva, el consultante ha de ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa -lo que, en el ámbito de la Seguridad Social, determinará la necesidad del alta como autónomo, dado que no se limita a la mera administración de los bienes- y ha de constituir su principal fuente de renta, lo que exige, conforme establece el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999,

de 5 de noviembre, que al menos el 50% del importe de la base imponible por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

### **RESIDENTE FISCAL EN ESPAÑA TIENE UNA PARTICIPACIÓN INFERIOR AL 5% EN UNA SOCIEDAD HOLDING FAMILIAR DOMICILIADA EN MÉXICO**

**(Consulta nº V0313-19 de 14 de febrero de 2019)**

La consultante tiene una participación inferior al 5% en el capital de la sociedad holding, por lo que, no podría aplicar la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos, por no cumplir el requisito de participación mínima previsto en el apartado b), individualmente. Tampoco se cumpliría el requisito de participación conjunta en el grupo de parentesco, ya que el resto de partícipes familiares no son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio y por lo tanto, la consultante no forma “grupo de parentesco” con ellos a efectos de la exención en el impuesto patrimonial español. Tampoco concurre en la actualidad, la condición prevista en el apartado c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, ya que ninguno de los miembros de la familia percibe retribuciones por el ejercicio de funciones de dirección.

Si, de acuerdo con la información facilitada, durante el 2019 la consultante recibe la donación de participaciones, aumentando su porcentaje de participación en la entidad, habrá que valorar de nuevo el cumplimiento de los requisitos previstos en la LIP para la aplicación de la exención, de acuerdo con la situación existente en la fecha de devengo del impuesto.

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 38**

**Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 38**

- Reestructuración empresarial ..... 38
- Transmisión de la vivienda habitual del deudor hipotecario no por el negocio estricto de “dación en pago” ..... 39

## Consultas de la Dirección General de Tributos

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

#### REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

(Consulta nº V0296-19 de 13 de febrero de 2019)

Reestructuración consistente en una escisión total de la sociedad A, mediante su disolución sin liquidación y la división del patrimonio social en dos partes equivalentes que se transmitirían en bloque a dos sociedades de nueva creación B y C, a las que se les asignaría determinados elementos patrimoniales.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación de escisión expuesta, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la entidad escindida.

## **TRANSMISIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL DEL DEUDOR HIPOTECARIO NO POR EL NEGOCIO ESTRICTO DE “DACIÓN EN PAGO”**

**(Consulta nº V0342-19 de 15/ de febrero de 2019)**

Se consulta sobre la transmisión de la vivienda familiar, mediante compraventa con subrogación hipotecaria y cualesquiera otra convención traslativa del dominio distinta de la dación en pago, en favor de la entidad acreedora o tercero por ella autorizado, para el pago de deudas hipotecarias.

En el caso objeto de consulta es necesario analizar si la transmisión de la vivienda habitual del deudor hipotecario no por el negocio estricto de “dación en pago”, sino por compraventa, bien a favor de la propia entidad de crédito acreedora, o bien a favor de un tercero (como puede ser una sociedad gestora de activos de la entidad de crédito acreedora), puede considerarse a estos efectos como dación en pago y, por ello, resultar beneficiaria de la exenciones establecidas en el IIVTNU y el IRPF.

Pues bien, puede sostenerse que la dación en pago no queda desnaturalizada ni muta su naturaleza por el hecho de que se haga a favor de un tercero, distinto del acreedor hipotecario, siempre que sea este el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación del deudor hipotecario. Es este precisamente el caso planteado: el acreedor hipotecario accede a la dación y, bien adquiere el mismo la vivienda mediante compraventa o, bien obliga al deudor a transmitir el inmueble a un tercero por él designado, posibilidad admitida en el Código Civil para el pago de las obligaciones (artículos 1.162 y 1.163).

Por otra parte, la redacción literal de la exención permite sostener tal interpretación, porque no limita taxativamente a favor de quién ha de hacerse la dación, sino que exige tres requisitos que no obstarían a esa interpretación:

- Que la dación lo sea de la vivienda habitual del deudor o de su garante.
- Que la dación se realice para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la vivienda habitual.
- Que esas deudas hipotecarias se hayan contraído con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Como puede observarse, no se exige que la transmisión en que consiste la dación se haga a favor de esa misma entidad de crédito, por lo que no debe excluirse la posibilidad de que la misma acreedora admita o imponga, sin alterar el carácter extintivo de la dación, la transmisión a un tercero designado a su voluntad.

Para mayor abundamiento, en el párrafo segundo del artículo 105.1.c) del TRLRHL se señala que también opera la exención en las ejecuciones hipotecarias, en las que como consecuencia de las mismas se produce una transmisión a favor de un tercero que no será la entidad financiera acreedora en la mayor parte de los casos.

Por todo ello, no apreciándose impedimento en la previsión legal y siendo lo más acorde con la finalidad de la norma, se considera que esas transmisiones o daciones en pago a favor de la entidad acreedora o de un tercero autorizado e impuesto por dicha entidad, deben ser objeto de las exenciones previstas en el artículo 105.1.c) del TRLRHL y en el artículo 33.4.d) de la LIRPF, lógicamente siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en dichos preceptos.

Por todo ello, no apreciándose impedimento en la previsión legal y siendo lo más acorde con la finalidad de la norma, se considera que esas transmisiones o daciones en pago a favor de un tercero autorizado e impuesto por la entidad acreedora deben ser objeto de la nueva exención prevista en el artículo 105.1.c) del TRLRHL y 33.4.d) de la LIRPF, lógicamente siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en dichos preceptos.

