

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• NOVEDADES AUTONÓMICAS

• EXTREMADURA.....4

DECRETO-LEY 2/2024, DE 22 DE OCTUBRE, DE MEDIDAS FISCALES URGENTES PARA IMPULSAR EL ACCESO A LA VIVIENDA EN EXTREMADURA.

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• ANÁLISIS DE LA RELACIÓN ENTRE EL IVA Y LA MODALIDAD DE TPO DEL ITPAJD.....7

J. Javier Pérez-Fadón Martínez.

TEMAS FISCALES

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....17

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones21

-Procedimiento tributario.....23

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....28

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS..... 4

EXTREMADURA 4

DECRETO-LEY 2/2024, de 22 de octubre, de medidas fiscales urgentes para impulsar el acceso a la vivienda en Extremadura. 4

NOVEDADES AUTONÓMICAS

EXTREMADURA

DECRETO-LEY 2/2024, DE 22 DE OCTUBRE, DE MEDIDAS FISCALES URGENTES PARA IMPULSAR EL ACCESO A LA VIVIENDA EN EXTREMADURA.

Se transcriben los artículos de mayor interés

Dos. Se modifican los artículos 40 y 41 y se introduce un nuevo el artículo 40.bis, dentro de la sección 1ª, del capítulo IV relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con el siguiente tenor literal:

“Artículo 40. Tipo de gravamen reducido en las adquisiciones de viviendas habituales que no tengan la consideración de viviendas de protección oficial de precio máximo legal.

1. Se aplicará el tipo reducido del 7 % a las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

- a) Que el valor de la vivienda no supere los 180.000 euros.
- b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del adquirente no sea superior a 28.000 euros en tributación individual o a 45.000 euros en caso de tributación conjunta. Se considerará que cumplen este requisito aquellas personas que, aunque no estén obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, sus ingresos netos no superen los límites señalados en el apartado anterior.

2. El valor de la vivienda será el que resulte de la aplicación de las reglas para la determinación de la base imponible establecidas en el artículo 10.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Artículo 40.bis. Tipo de gravamen reducido en las adquisiciones de viviendas habituales que no tengan la consideración de viviendas de protección oficial de precio máximo legal por contribuyentes que tengan menos de 36 años. Se aplicará un tipo reducido del 6% a las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo siempre que este tenga menos de 36 años en la fecha de devengo y se cumplan los mismos requisitos establecidos en el artículo anterior.

Artículo 41. Bonificación autonómica en la adquisición de vivienda habitual por determinados colectivos.

1. Se establece una bonificación del 20% de la cuota para la adquisición de vivienda habitual a que se refieren los artículos 40 y 40.bis siempre que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que el contribuyente tenga en la fecha del devengo del impuesto menos de 36 años cumplidos.
- b) Que el contribuyente forme parte de una familia que en el momento del devengo tenga la consideración legal de numerosa o sea ascendiente separado legalmente o de hecho, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes, previsto en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- c) Que el contribuyente, en el momento del devengo, tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, o acredite necesitar ayuda de terceros para desplazarse, o tenga reconocida movilidad reducida, o esté judicialmente

incapacitado o se haya establecido la curatela representativa del contribuyente. 2. En los supuestos de las letras a) y c) del apartado anterior, si la adquisición se realiza por dos personas casadas o por una pareja de hecho inscrita en el Registro a que se refiere al apartado 3 del artículo 4 de la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura, el requisito de la edad o el de discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges, si no están separados legalmente o de hecho, o un miembro de la pareja de hecho”.

Para consultar el texto íntegro , clique aquí.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....4

- ANÁLISIS DE LA RELACIÓN ENTRE EL IVA Y LA MODALIDAD DE TPO DEL ITPAJD

J. Javier Pérez-Fadón Martínez.

Licenciado y Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. Abogado.

ANÁLISIS DE LA RELACIÓN ENTRE EL IVA Y LA MODALIDAD DE TPO DEL ITPAJD

J. Javier Pérez-Fadón Martínez.

Licenciado y Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. Abogado.

I.- INTRODUCCIÓN.

Con anterioridad a la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en España, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado (ITPAJD) coincidía en el gravamen del tráfico económico con el Impuesto General del Tráfico de Empresas (IGTE), sin mayores problemas, repartiéndose entre ambos la imposición indirecta.

El mencionado impuesto sobre el valor añadido (más conocido como IVA) se introdujo con ocasión del ingreso de España en la -entonces denominada, Comunidad Económica Europea (CEE)-, actual Unión Europea (UE), que al incluir en España dicho tributo comunitario hizo necesaria la transposición de la normariva del IVA y, además, la modificación de la normativa de ambos tributos para la introducción de la delimitación entre ellos, evitando así, en la práctica, una situación de doble imposición.

Desde el prisma del ITPAJD, sus diversas modalidades, tanto en sus relaciones entre sí, como en sus relaciones con otros otros tributos, incluido el IVA, tienen extremos difíciles de separar, concretando respecto a las más importantes, serían en la práctica, las siguientes:

	TPO	OOSS	AJD	IVA	ISD
TPO	X	I	I	I	I
OOSS	I	X	I	C	I
AJD	I	I	X	C	I
IVA	I	C	C	X	I
ISD	I	I	I	I	X

Al gravar ambos tributos las operaciones de transmisión de bienes y la prestación de servicios, uno en el ámbito económico (según los términos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: empresarial o profesional) y el otro en el particular (no empresarial ni profesional, en los mismos términos del IRPF), es lógico que se produzcan controversias y dudas sobre qué tributo fuese el aplicable en algunas operaciones, máxime, en cuanto a los bienes inmuebles, que pueden estar gravados por ambos

impuestos y, además, puede afirmarse, que es el objeto de gravamen principal del ITPAJD.

En concreto, se puede producir doble imposición legal en aquellos inmuebles que se encuentren sujetos y exentos del IVA, que pasan a estar gravados por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITPAJD, aunque en la práctica solamente se satisfará el mencionado TPO, sin perjuicio por otra parte, de la compatibilidad del IVA y de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD.

En cualquier caso, debe tenerse siempre en cuenta y no olvidar que, en el ámbito de los impuestos indirectos generales, el impuesto preferente en su aplicación es el IVA y solo se exige el TPO en los supuestos en los que no exista la obligación de que se satisfaga aquel, según se establezca en su normativa.

Sin embargo y pese a lo anterior, al establecerse en la normativa IVA la posibilidad de renuncia a la exención, la complicación de la aplicabilidad de este impuesto respecto al TPO se complica, ya que dicha renuncia puede hacerse, solamente, si se cumplen unos requisitos establecidos en la normativa del primer tributo.

Otro foco de discusión frecuente en cuanto a cuál debe ser el tributo aplicable es el correspondiente a la interpretación de algunos otros extremos del ámbito inmobiliario, como cuáles deben ser considerados como terrenos urbanizables; qué casos pueden incluirse como rehabilitación de edificios; quién tiene la condición de empresario y cuando actúa como tal; etc. y, además de los anteriores, el supuesto de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, que, en este caso, no estando sujeta al IVA, queda en lo que hace a los inmuebles, sujetos al TPO.

Las mencionadas transmisiones de la totalidad del patrimonio de una actividad económica, lo que, aunque a veces no se entienda así, por parte de la doctrina, es realmente un beneficio fiscal puesto que, al limitar la sujeción de estas transmisiones, solamente, a la de los inmuebles incluidos en las mismas, deja sin gravar por TPO todos los demás bienes incluidos en dicha totalidad del patrimonio que se transmite en ese tipo de operaciones, que, en otro caso, al no estar sujetos al IVA, según lo establecido en el artículo 7.5 del TRLITPAJD debería estar sujeto a TPO.

II.- NORMATIVA APLICABLE.

La normativa sobre las relaciones IVA/TPO están recogidas, fundamentalmente, dentro de las regulaciones de ambos tributos, en concreto, en el artículo 7.5 del

texto refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRLITPAJD) y en los artículos 4.cuatro y 20.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en dicho sentido, el citado artículo 75 del TRLITPAJD, actualmente recoge el siguiente texto, en el que se ha resaltado en negrita los aspectos básicos del mismo y subrayado la última modificación referente a la falta de importancia de la calificación del adquirente, que, tanto puede realizar una actividad económica, como tener la condición de particular:

“5.No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos 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 un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Por su parte, en el artículo 4.cuatro y en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece lo siguiente, en el que, asimismo se ha destacado lo fundamental:

“4.Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto [IVA] no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

“20.Dos. Dos. Las exenciones relativas a los números 20.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 se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”

Del conjunto de las normas citadas, así como de la interpretación administrativa de las mismas, se deduce que la relación entre ambos impuestos indirectos puede resumirse en los siguientes puntos:

- Incompatibilidad absoluta en la práctica, que no en su aspecto legal -solo se paga uno de los gravámenes- entre el IVA y la modalidad de TPO del ITPAJD, que supone que no puede exigirse el pago, cuando se realiza una misma operación, de ambos tributos a la vez.

- Compatibilidad entre el IVA y las modalidades de operaciones societarias y actos jurídicos documentados -cuota gradual de documentos notariales-, en los casos en los que se den las características previstas en las normas de aplicación de estos dos conceptos.

En conclusión, puede afirmarse que en la práctica, dentro del subsector de la imposición indirecta española, el tributo principal es el IVA, que es de aplicación preferente y, solo, cuando no es aplicable el mismo -en el sentido de que no se satisface el mismo- se aplica la modalidad de TPO, aunque esta modalidad sea la que grava con carácter general todas las operaciones del tráfico jurídico, solo se aplica cuando no lo sea el IVA.

En cuanto a las otras dos modalidades del ITPAJD -OS y AJD, esta última en sus tres submodalidades de documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos-, al gravar objetos impositivos diferentes de los del IVA son compatibles con éste y se deben satisfacer además del IVA, como así lo ha ratificado en algunas de sus sentencias el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentenciosa que, posteriormente se analizarán, transcribiendo parcialmente sus contenidos.

Además de los preceptos específicos anteriormente transcritos, conviene destacar la existencia de otras normas que versan sobre la posible aplicación de ambos tributos, intentando resolver los perjuicios que conlleva para los obligados tributarios tales supuestos de doble exigencia del TPO y del IVA.

En el sentido anterior, parece necesario en primer lugar transcribir el artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), la cual en su apartado 6, establece:

“9. El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas.”

Este precepto que, a primera vista, parece que evita que se exijan ambos tributos, sin embargo, en la práctica no se viene aplicando así, sino a posteriori, según los términos del artículo reglamentario que lo desarrolla, en concreto según el contenido del artículo 42 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que establece, de forma, bastante extensa y podría calificarse de farragosa lo siguiente:

“Artículo 42. Actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles.

1. En los supuestos previstos en el artículo 62.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente, se actuará como se indica a continuación:

a) Si el tributo procedente fuese el liquidado en primer lugar, se anulará la segunda liquidación efectuada, procediendo la devolución de las cantidades que, en su caso, se hubiesen ingresado respecto de esta última.

b) Si el tributo procedente fuese el liquidado en segundo lugar, se procederá según los casos:

1.º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar sea firme por no haber sido recurrida en plazo, procederá la extinción de la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos que se reconozca en relación con la liquidación efectuada en primer lugar que resulta improcedente, una vez que dicho acuerdo de devolución sea firme. En este caso, la Administración competente en relación con el tributo procedente declarará dicha extinción en los términos del apartado.

2. No obstante, la extinción no se producirá en los siguientes casos:

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el obligado al pago que soportó la repercusión del tributo indebidamente repercutido tenga derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente.

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el sujeto pasivo del tributo repercutido haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutida correspondientes a la operación, de acuerdo con la normativa propia de ese tributo.

2.º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar haya sido recurrida, se esperará a que la resolución sea firme en todas las instancias. Adquirida dicha firmeza, se procederá según se indica a continuación en función del caso de que se trate: En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare improcedente el tributo liquidado, se considerará procedente la tributación inicial, debiendo efectuarse la devolución de las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada por la citada resolución administrativa o judicial.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare la procedencia del tributo pero anule la liquidación, se girará una nueva y, una vez firme esta, se procederá conforme a lo previsto en el párrafo 1.º anterior y se declarará la extinción de la deuda.

Cuando no sea posible practicar nueva liquidación por tal concepto, se procederá a devolver las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare procedente la tributación y la liquidación correspondiente, procederá la extinción de la deuda en la forma y con los requisitos previstos en el párrafo 1.º anterior.

2. La Administración que hubiera liquidado el tributo improcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda.

3. La extinción regulada en el apartado anterior no impedirá la regularización de la situación tributaria del obligado que repercutió el tributo que, en su caso, corresponda.”

El mayor problema que presenta este precepto, además del de su indudable complejidad literal es que no impide

que se exijan ambos gravámenes, sino que intenta paliarlo a posteriori, por lo que, sería necesario modificarlo en el sentido de evitar que los obligados tributarios tengan que satisfacer dichos impuestos, como parece que, en el fondo e, incluso literalmente, creo que era la finalidad pretendida por el artículo 62 de la LGT en una interpretación integral de su contenido.

III.-PROBLEMAS DE DELIMITACIÓN Y SUS CAUSAS.

Llegados a este punto, los problemas en la delimitación IVA/TPO se producen, en mi opinión, por varias causas, entre las que pueden destacarse las siguientes:

1ª.- Porque las administraciones gestoras de los dos tributos son, salvo en algunos territorios, distintas, siendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria del Estado (AEAT) quien gestiona el IVA, mientras que corresponde a las Administraciones Autonómicas la aplicación del ITPAJD, gozando, además, estas últimas de capacidad normativa, aunque limitada, respecto a dicho ITPAJD.

En aquellos territorios en que una sola Administración gestiona ambos tributos no existen problemas de ningún tipo sobre qué tributo debe exigirse, véanse en ese sentido, los supuestos de las Diputaciones forales del País Vasco y de Navarra y, en cuanto a las Islas Canarias, aunque sea el Impuesto General Indirecto de Canarias (impuesto similar al IVA, aunque su denominación no sea coincidente con este), tampoco existe problemática alguna, ni, tampoco, en Ceuta y Melilla respecto a sus tributos indirectos, dado que este último caso, los gestiona la Administración tributaria del Estado.

2ª.- La existencia de diferencias de criterio sobre cuál de ambos tributos debe en cada caso aplicarse, discrepancias que se centran, fundamentalmente, en la existencia en el IVA de exenciones renunciabiles por el sujeto pasivo, que, en su aplicación, deben contar con la aquiescencia no solo del transmitente, sino también del adquirente. Siendo, como es sabido, dichas renunciabiles a la exención supuestos relativos a operaciones de los apartados 20 y 22 del artículo 20.Uno de la Ley del IVA, es decir, operaciones inmobiliarias.

3ª.- Que el IVA es un tributo, básicamente, con un sustrato económico, y el TPO, por el contrario, jurídico y que el sujeto pasivo y otros elementos de ambos tributos no coinciden en cuanto al enfoque de sus normativas.

4ª.- Que la norma general que debiera evitar en la práctica la exigencia de ambos tributos, tienen efectos

a posteriori, si se modificara y tuviera efectos antes de la exigencia del segundo impuesto, se evitaría el mayor perjuicio del obligado al pago de estos gravámenes.

Pese a todo lo anterior, hay que resaltar que, en general, estos conflictos, suelen resolverse por la vía del acuerdo en el ámbito de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria de las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque ello no evita que el obligado tributario haya tenido que satisfacer ambos tributos.

Respecto a la primera y fundamental causa de conflicto entre los impuestos IVA y TPO del ITPAJD: la existencia de dos Administraciones, que gestionan estos dos tributos, cuyo objeto imponible es similar, como es la transmisión de bienes, dicho enunciado puede decirse que es un axioma, porque si ambos fueran regulados y gestionados por una sola Administración, ésta decidiría de acuerdo con sus respectivas normativas cuando aplicar uno u otro, y, aunque se equivocara, cualquiera que fuera la causa: error material o formal u otra causa, daría igual, porque no liquidaría el otro impuesto sin devolver o compensar el erróneamente exigido, es decir no generaría conflictos, porque serían contra sí misma y, por lo poco que se conoce, todavía no se ha demostrado que las personas jurídicas puedan sufrir “trastornos disociativos de la identidad”.

Por otra parte, como puede observarse en la práctica, en aquellos territorios de Comunidades Autónomas en que se gestionan por una sola Administración tributaria ambos tributos, como País Vasco, Navarra y, en lo que hace al IGIC, Canarias, o los tributos indirectos de Ceuta y Melilla no se produce conflicto en la aplicación de uno u otro impuesto.

En conclusión, son los diferentes criterios y las consecuentes actuaciones de las dos Administraciones gestoras sobre la regulación y aplicación de estos tributos, lo que viene conduciendo a que, en algunas ocasiones normativas conflictivas, se exijan ambos impuestos.

Otra de las causas de que se produzcan conflictos entre Administraciones tributarias es la existencia en el IVA de exenciones renunciabiles por el sujeto pasivo, que, en su aplicación material, deben contar con la aquiescencia no solo del transmitente, sino también del adquirente. Siendo dichas renunciaciones a la exención supuesto relativo a operaciones de los apartados 20 y 22 del artículo 20. Uno de la Ley del IVA, es decir, operaciones inmobiliarias.

Como se ha dicho, estas renunciaciones deben comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, practicándose por cada operación y justificándose con una declaración suscrita por el adquirente en la que conste su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción

del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

En efecto, cuando las Administraciones tributarias autonómicas llegan al conocimiento de una operación con renuncia a la exención del IVA, lo que suele ocurrir por la vía de la declaración del adquirente por la submodalidad de documentos notariales de actos jurídicos documentados, examina el documento que da lugar al devengo de este gravamen y, cuando así lo considera, según su propia interpretación del IVA, determina que la renuncia no cumple con los requisitos legales de la normativa del IVA y por tanto, no puede aplicarse dicho impuesto, sino que debe aplicarse el concepto TPO, así lo hace, exigiendo al adquirente el pago de la modalidad de TPO.

En el sentido anterior, es bien conocida la falta de acuerdo, en cuanto a si los errores en la renuncia de carácter formal, como no expresar específicamente en dicho documento la renuncia era suficiente para determinar la exclusión de dicha renuncia, discusión zanjada por el TS, que confirmó la doctrina administrativa, interpretando que si del documento se deducía la voluntad de renunciar, era suficiente para cumplir dicho requerimiento legal (por todas las sentencias sobre este extremo, véase la STA del TS nº. STS 110/2015, de 15 de enero de 2015)

También puede considerarse como punto de fricción, en cuanto a la exigencia del IVA o del TPO del ITPAJD, la distinta naturaleza del contenido y la regulación de estos dos tributos, el IVA puede considerarse como un impuesto, básicamente, de contenido o sustrato económico, mientras que el objeto de la modalidad del TPO y de todo el ITPAJD es sobre todo jurídico.

De acuerdo con lo anterior, a veces, la interpretación de algunas operaciones no es calificada de forma igual por cada una de las dos Administraciones, así por ejemplo, las Administraciones autonómicas pueden discutir que determinadas obras tengan la calificación de rehabilitación, interpretando por otra parte, la normativa del IVA, generalmente, con criterios más jurídicos que económicos.

En el sentido anterior, puede encuadrarse la definición de empresario o profesional en el ámbito del IVA, aunque en este caso, en el artículo 7 del TRLITPAJD, incluso, aunque no se tratase de una operación sujeta al IVA y, por tanto, efectuada por un empresario o profesional, se amplía su no sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD a cualquier operación realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

El problema es decidir quienes son considerados empresarios o profesionales a los efectos anteriores, en el artículo 5 de la Ley del IVA, se consideran como tales a:

“Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.” y en dicho apartado del mismo artículo se definen las citadas actividades del siguiente modo:

“Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

Dentro del anterior artículo se establecen algunos supuestos o ejemplos de actividades empresariales o profesionales, sobre todo en el ámbito inmobiliario que, por exigir intencionalidad por parte de las personas que las desarrollan implican una gran dificultad en su calificación, de ellas cabe destacar las operaciones de urbanización de terrenos, que se delimitan de la siguiente forma, en el reiteradamente citado artículo 5 de la Ley del IVA:

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

Definición que entraña varios problemas, el primero el de las personas físicas que no sean previamente empresarios, en segundo lugar, que su calificación como tales empresarios depende de elementos intencionales subjetivos y, por último, los casos de auto-promotores.

Además de los problemas anteriores, difíciles de solucionar en cada caso, se añade otro el de delimitar cuando se comienzan las operaciones de urbanización, que ha sido un foco de conflictos en la delimitación precisa de la línea divisoria entre TPO e IVA, puesto que, en un principio se exigía el inicio material de las obras, aunque, actualmente, se entiende suficiente con la iniciación de los trámites para la urbanización.

También en el caso de las transmisiones de la totalidad del patrimonio empresarial no sujetas al IVA, en el TPO se ha considerado que se refiere a cualquier operación que incluya a la transmisión de ramas de actividad, cuando el precepto está redactado con cierta generalidad y se refiere a la: *“...transmisión de un patrimonio empresarial o profesional...”*, y así podrían ponerse otros muchos ejemplos.

Otra distinción entre uno y otro tributo es que los sujetos pasivos no coinciden, siendo en el IVA el transmitente, aunque lo repercute y lo soporta el adquirente, mientras

que en el TPO, el sujeto pasivo es el adquirente, al que, afortunadamente, la LGT permite solicitar la devolución del IVA soportado, en este sentido, es positivo para los repercutidos el que la normativa general permita que soliciten la devolución del impuesto.

Por último, aunque sin pretender agotar todas las posibles causas de conflicto, el que la normativa general que intenta evitar los conflictos tengan efectos tras la exigencia y, seguramente, satisfacción de ambos tributos, lo cual no es una medida que evite, precisamente, el problema, sino que intenta, simplemente, arreglarlo una vez ya se ha producido.

IV.- JURISPRUDENCIA RELATIVA A LA DELIMITACIÓN TPO-IVA.

En cuanto a la jurisprudencia, hay que repetir que el TS ha dado carta de naturaleza a que la renuncia a la exención sea reconocida cuando de forma inequívoca ha sido la voluntad de los intervinientes en la misma, siempre y cuando la operación y las partes de la misma cumplan con los requisitos de la normativa IVA.

En el sentido anterior, los requisitos reglamentarios para poder renunciar adecuadamente a la exención en el caso del sector inmobiliario pueden resumirse en: que se realice por cada operación efectuada por el transmitente y, además, se comunique fehacientemente de forma previa o simultánea a la transmisión de los elementos patrimoniales de que se trate, mediante declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente, en este sentido puede traerse a colación, como ejemplo la sentencia del TS número 110/2015 de 15 de enero de 2015, en la que se reitera que:

*“...de la propia escritura de venta del inmueble cabe inferir la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente. Del contenido de la escritura pública de venta... en la que se hace constar que la operación a la que se refiere la escritura es acto sujeto al IVA y al efecto la representante de la entidad vendedora manifiesta que ha recibido del comprador por tal concepto la cantidad de... se deduce claramente que aunque no consta de forma expresa el término renuncia, de la misma cabe inferir, sin posibilidad de duda alguna al respecto, cuál era la voluntad común de las partes. **La renuncia puede producirse de forma tácita o implícita**”*

Sobre la calificación de edificable de unos terrenos, a los que no se había dado aun la licencia municipal, el TS en su sentencia 1.288/2021 de 29 de octubre de 2021, establece que *“...respecto a la sujeción al IVA de una operación, debe tomarse en consideración al apreciar globalmente las circunstancias de una operación de este tipo, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos a los que antes nos hemos referido. [...] Por ello concluimos que la transmisión en cuestión es de un terreno edificable.”*

Respecto a la existencia de dos Administraciones y la forma en que debe ser realizada la regularización de un supuesto en que se rectifique la exigencia de ambos tributos, la sentencia del TS 605/2023, de 17 de mayo de 2023, relativa a la regularización integral, considera en su fundamento de derecho tercero, que:

*“Respecto a La jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, **regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.”***

Por lo que hace a la aplicación del tipo incrementado de la cuota gradual de documentos notariales por renunciar a la exención del IVA, cuestión no resuelta y que, en mi opinión sin mucha justificación incluyeron las CCAA en sus normativas del ITPAJD, cabe traer a colación la sentencia del TS 1040/2011 de 11 de febrero de 2011, relativa al tipo aplicable en el caso de renuncia a la exención, en la que además de reiterar que la renuncia puede hacerse en documento privado, se concluye del siguiente modo:

*“... que no hace falta, para gravar con el tipo incrementado de Actos Jurídicos Documentados, que la renuncia a la **exención del IVA se recoja en escritura***

pública; basta con que la renuncia, siempre que sea expresa, se recoja en documentos complementarios de la escritura pública que documente la transmisión.”

Por último, en relación con la compatibilidad del IVA con la modalidad de TPO del ITPAJD, buscando en la jurisprudencia del TJUE, se pueden destacar un par de sentencias de dicho Tribunal, referida a la coexistencia de ambos en un supuesto en el que no es exigible el IVA, toda vez que el transmitente no es un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, en concreto se trata de particulares que venden sus piezas de metales preciosos a empresarios profesionales que retornan los metales al circuito industrial o comercial.

En efecto, la sentencia del TJUE de 12 de junio de 2019 (asunto C-185/18), resolviendo un asunto prejudicial planteado por el TS solicitando una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido así como del principio de neutralidad fiscal y la posibilidad de establecimiento de otros tributos nacionales, estableció tal posibilidad, entre los citados impuestos IVA y la modalidad de TPO del ITPAJD, al entender que el mismo no es un tributo sobre el volumen de negocios en los términos de la mencionada Directiva IVA, todo ello repitiendo su doctrina de otra sentencia anterior relativa a una entidad bancaria española.

Siguiendo con dicha Sentencia del TJUE, conviene transcribir algunos de sus apartados, que establecen que:

*“[...] el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la compatibilidad con el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva de una normativa nacional relativa a un impuesto sobre las transmisiones patrimoniales a título oneroso que presentaba características análogas a las del impuesto controvertido en el litigio principal. El Tribunal de Justicia, tras recordar primero las características esenciales del IVA expuestas en su jurisprudencia —características que son cuatro, a saber, **la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y, por último, la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución,***

de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor—, consideró a continuación que un impuesto de este tipo se distingue del IVA de tal manera que no cabe calificarlo de impuesto que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva.”

“Ahora bien, tal como la Comisión Europea ha puesto fundadamente de relieve, el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA únicamente impone tal neutralidad en el marco del sistema armonizado establecido por la Directiva IVA. Como en el presente caso se trata de un impuesto no armonizado en el marco de dicha Directiva, no es posible vulnerar la neutralidad del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 24 octubre de 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, apartado 57).

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del IVA, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinan a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos.”

Como final de este repaso, no exhaustivo, de la jurisprudencia una resolución del TSJ de la CA de Madrid, en la que se refleja alguna de las posturas de los obligados tributarios, respecto al devengo de uno u otro gravamen. Es la Sentencia 121/2024, de 5/03/2024:

“Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º 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...”

Según la liquidación impugnada y las resoluciones económico administrativas arriba reseñadas, la demandante no justificó que el destino previsible de la casa le fuese a permitir la deducción total del IVA, por no abonarlo en régimen de prorata especial; y, abonando IVA en régimen de prorata general, no podría deducirse más que el 92'66 %. La demandante nunca ha rebatido este argumento, fundado en la legalidad.

La doctrina antiformalista en que se ampara la demandante, sentencia del TS 24.3.2016, nº 1879/2001, se refiere a un supuesto en que solo se omitió el requisito formal de la declaración de renuncia a la exención en la escritura pública de adquisición. Cuestión distinta es la presente, en que dicha renuncia no era posible por motivos materiales”.

En esta sentencia se deja clara que la doctrina antiformalista que ha establecido en su jurisprudencia el TS se refiere, única y exclusivamente, al acto formal en que se recoja la renuncia a la exención y no a otros requisitos exigidos para poder formular dicha renuncia a la exención.

V.- CONCLUSIONES Y COMENTARIOS.

1.- Conclusiones.

Como se expuesto, la línea de delimitación entre la modalidad de TPO del ITPAJD y el IVA, sobre todo, en el ámbito del sector inmobiliario, es difusa, lo que da lugar a conflictos en la aplicación de uno o del otro gravamen. Las causas de tales conflictos pueden ser variadas, pero en general vienen de la propia estructura administrativa del sistema fiscal español, es decir que al intervenir dos Administraciones en la gestión de estos tributos, se producen distintas interpretaciones en la aplicación de la normativa y, por ello, se llegan a exigir por una sola operación ambos tributos.

Además de lo anterior, la regulación del sector inmobiliario del IVA, con operaciones de difícil calificación jurídica, como las rehabilitaciones, las operaciones de urbanización de los terrenos, las renunciaciones a la exención, la condición o no del transmitente como empresario o profesional, etcétera, conllevan un amplio margen de interpretación y, por ende, una causa clarísima de conflictos en su aplicación. Lo anterior conlleva a volver a resaltar que sea en el ámbito del sector inmobiliario donde se produce el mayor volumen de conflictos entre el TPO del ITPAJD y el IVA.

Los problemas de aplicación de uno u otro de estos gravámenes se producen, pese a la regulación de los conflictos que puedan producirse entre las dos Administraciones que exigen estos impuestos, toda vez, que se ha regulado en una norma que se mueve o tiene efectos prácticos posteriores a que se satisfagan

los citados tributos, con lo que no se evita su doble pago por parte del obligado tributario, que no debiera de estar obligado a soportarlos, dada la incompatibilidad legal práctica de dichos gravámenes.

2.- Comentarios.

A la vista de todo lo expuesto, ha de resaltarse en primer lugar, que pese al tiempo transcurrido, desde la implantación del IVA en España, siguen existiendo conflictos en la delimitación de este tributo, que es el preferente en cuanto a su aplicación, y la modalidad de TPO del ITPAJD, que se producen, fundamentalmente en el ámbito de las operaciones inmobiliarias.

Como se ha comentado, en mi opinión, el problema tiene su origen en varias causas, pero las dos principales son el que los citados gravámenes son gestionados por dos Administraciones diferentes y que la solución legal general, regulada en la LGT y en el Reglamento general de Recaudación, es de carácter posterior al pago de ambos impuestos por parte de los obligados tributarios.

Tampoco está de más exponer que, tras la cesión del 50 por ciento de la recaudación del IVA a las CCAA, los conflictos entre Administraciones -del Estado y de las CCAA- han disminuido, puesto que los ingresos derivados de este impuesto se reparten entre ambas Instancias.

3.- Propuestas de solución.

Teniendo en cuenta el origen de los conflictos, una primera solución pudiera consistir en que ambos tributos fueran gestionados por una sola Administración tributaria, lo que es difícil de implementar en estos momentos, porque no parece próxima una revisión de la financiación de las CCAA y, máxime, si se tiene en cuenta que el ITPAJD es el tributo cedido por el Estado a las CCAA, que mayor cuantía de ingresos supone para las CCAA de régimen común.

En esta misma línea de solución anterior, podría situarse la recogida en el informe de julio de 2017, de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, que abogaba por la creación de:

“... un modelo de Administración tributaria integrada es la alternativa más recomendable para superar los problemas expuestos en el diagnóstico anterior. La esencia de este modelo está en la articulación institucional de un marco de gobernanza de la gestión tributaria en el que participen el Estado y las CCAA. El propósito es hacer corresponsables de la aplicación del sistema fiscal a ambos niveles de gobierno, con el objetivo común de alcanzar el mejor cumplimiento tributario, uniformemente a lo largo de todo el territorio nacional....”

Dicha Administración integrada de la gestión de los tributos cedidos, que incluyese, también, a las Haciendas forales, con casi toda seguridad, suprimiría la doble exigencia del IVA y el TPO, al actuar solamente dicho Ente público de colaboración del Estado y las CCAA.

En otro orden de ideas, si el perjuicio a quién afecta es a los obligados tributarios que deben soportar el pago de ambos tributos por la misma operación y dado que la LGT y la demás normativa reglamentaria general contempla, actualmente, que se devuelva alguno de ellos, tras haberse ya sufrido el daño, creo que si se modificaran los preceptos vigentes por otros que actuasen en la práctica de forma ex ante, resolvería en gran parte estos problemas de doble exigencia de estos dos tributos, en este sentido, podría partirse de una norma redactada en los siguientes o parecidos términos en la LGT:

“No se podrá exigir el pago de una obligación, cuando se hubiera ya satisfecho por la misma operación otro impuesto sobre la misma, en especial, si se hubiera satisfecho el Impuesto sobre el Valor Añadido, la Administración tributaria suspenderá de oficio la liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Asimismo, si el obligado tributario por cualquier supuesto de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados hubiera ya satisfecho tal gravamen no estará obligado a hacerlo por el Impuesto sobre el Valor Añadido, suspendiendo la Administración de oficio la exigencia del mismo.”

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA17

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....17

- Cuantificación de la base imponible de un derecho de opción de compra con cancelación anticipada de arrendamiento financiero..... 17
- Disolución y extinción de comunidad bienes en escritura pública..... 17
- Aplicación del tipo del 3% por la adquisición de viviendas calificadas de protección pública 17
- Aplicación retroactiva de la doctrina jurisprudencial que menoscaba el principio de confianza legítima 18
- Aplicación del tipo de gravamen a las transmisiones en que se haga uso del derecho a exención de IVA 18
- Exención por explotación agraria prioritaria 19
- Exceso de adjudicación en reparto de bienes hereditarios..... 19
- Adjudicación de viviendas por una cooperativa 20
- Expediente de dominio 20
- Compra de oro a particulares 20

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES21

- Aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante..... 21
- Ius delationis..... 22
- Reducción por adquisición de participaciones sociales: calificación de actividad..... 22
- No aceptación de la herencia 23

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO23

- Falta de notificación..... 23
- Donación colacionable 24
- Extinción del usufructo: prescripción..... 24
- Acta notarial: prescripción..... 25
- Procedimiento iniciado por declaración y posterior incoación de procedimiento de inspección sin previa declaración de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria 25

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE UN DERECHO DE OPCIÓN DE COMPRA CON CANCELACIÓN ANTICIPADA DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Tribunal Supremo. Sentencia de 11 de julio de 2024.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados -IAJD-, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, precisar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido.

Para la Sala, en el presente expediente, la base imponible viene constituida por el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la opción de compra. A tal efecto, se ha de tomar en consideración no solo el valor residual del bien transmitido, sino las cuotas pendientes de amortizar.

DISOLUCIÓN Y EXTINCIÓN DE COMUNIDAD BIENES EN ESCRITURA PÚBLICA

Tribunal Supremo. Sentencia de 26 de septiembre de 2024.

El objeto del recurso de casación consiste en determinar si, en el caso de que en una escritura pública se formalice tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una o dos convenciones a efectos de su gravamen y si, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias; o también puede gravarse por el impuesto sobre actos jurídicos documentados.

Para la Sala, en el caso de que en una escritura pública se formalicen tanto la disolución y extinción de una comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, como la segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, debe apreciarse la existencia de una única convención a efectos de su gravamen y, por tanto, debe tributarse solo por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias.

APLICACIÓN DEL TIPO DEL 3% POR LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDAS CALIFICADAS DE PROTECCIÓN PÚBLICA

Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 25 de julio de 2024.

La cuestión consiste en determinar si, como sostiene la parte recurrente, procede la aplicación del tipo del 3% aplicable a la adquisición de viviendas calificadas de protección pública por el Principado de Asturias, o si por el contrario, procede la aplicación del tipo del 8%. En el caso de autos, la resolución recurrida deniega el tipo interesado por el recurrente del

3%, en base al expresado apartado b) del artículo 27.1 del Decreto Legislativo 2/2014, es decir, que el adquirente, como consecuencia de esta adquisición, no resulte propietario u ostente derechos reales sobre más de una vivienda, al razonar de la misma que, en el presente caso el adquirente a fecha de devengo de compra de vivienda calificada como protegida ostenta un porcentaje de titularidad del 50% sobre otra propiedad.

El recurrente fundamenta su demanda, porque pretende escudarse en que el recurrente se divorció el 10-2-16 según la sentencia del Juzgado de Primera Instancia en donde se le atribuyó al menor el uso del domicilio conyugal y al progenitor que tuviera la custodia, estando el mismo, y cuya vivienda estaba a la venta para llevar a cabo la liquidación de gananciales, habiéndose llevado a cabo la misma el 4-11-2022.

Ahora bien, para su resolución es preciso atender a los términos exactos recogidos en el expresado apartado b) del artículo 27, anteriormente citado, que establece literalmente que "no resulte propietario u ostente derechos reales sobre más de una vivienda", y por tanto, no se está refiriendo a situaciones posesorias sino de propiedad, en los términos señalados en el mismo, de forma que el supuesto de hecho se refiere a un concepto jurídico sobre la propiedad o derecho real, ya que la literalidad del precepto es clara y por tanto, no resultan admisibles las pretensiones del recurrente ni las distinciones postuladas por el mismo, pues donde el legislador no distingue no se debe distinguir. Y asimismo porque como se señala en la resolución recurrida y puso de manifiesto el Principado de Asturias, tratándose de "exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales", precisa una interpretación estricta. Por todo ello procede la desestimación del recurso.

APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL QUE MENOSCABA EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA

Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 17 de julio de 2024.

Se afirma por el recurrente que al tiempo del devengo del tributo (transmisión de la farmacia que tiene lugar el 29 de septiembre de 2017) era pacífico el criterio de la administración tributaria de que las escrituras públicas de transmisión de negocios de farmacia no se inscribían en el Registro de Bienes Inmuebles, y por tanto, no se devengaba el impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Y asimismo indica que la escritura pública se otorgó el 1 de octubre de 2020. En este sentido se pronunció la consulta V1804-06, de 8 de septiembre de 2006, y se señaló que el cambio de criterio se debe a la doctrina casacional sentada por la STS de 26 de noviembre de 2020. De ahí que considera la demandante que la aplicación retroactiva de la doctrina jurisprudencial menoscaba el principio de confianza legítima tal y como lo ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 16 de diciembre de 1999, T158/1996, entre otras), añadiendo jurisprudencia sobre la protección de las situaciones jurídicas consolidadas por los particulares.

Para el Tribunal, la buena fe y confianza del particular contribuyente puede ser humanamente comprensible, pero encerraba una mera expectativa, que al verse defraudada por la jurisprudencia sobrevenida, clarificadora de un escenario dudoso en la jurisprudencia territorial, no genera el derecho a no contribuir. La consecuencia pretendida por la demandante (anular la liquidación) equivaldría en el plano empírico a una suerte de exención vinculada a los cambios de jurisprudencia, cuando esa buena fe o confianza legítima bien podría entrar en juego, atendiendo a estricta casuística, como factor excluyente de culpabilidad, vertiente que no es objeto de enjuiciamiento en esta litis, donde lo que se impugna es la liquidación definitiva correspondiente al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. Por todo lo expuesto, se desestima el recurso.

APLICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN A LAS TRANSMISIONES EN QUE SE HAGA USO DEL DERECHO A EXENCIÓN DE IVA

Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia de 25 de junio de 2024.

La cuestión litigiosa versa sobre aplicación del tipo impositivo del 2% en TPO al amparo del art. 29 del decreto legislativo 2/2014. La transmitente era empresaria y que había ejercido una actividad económica en el bien inmueble objeto de transmisión. Sin embargo, aplica solo el tipo del 2% a una parte de la transmisión con el argumento de que solo una parte del bien estaba afecto a la actividad económica y que la transmitente solo es una de los tres transmitentes. Argumenta la actora la necesidad de una aplicación uniforme del tipo, al tratarse de un solo inmueble y finca registral, con cita del art. 26 del Decreto Legislativo 2/2014.

Para la Sala, no se puede obviar que el art. 29 del Decreto Legislativo 2/2014 hace referencia al tipo de gravamen aplicable a las transmisiones en que se haga uso del derecho a exención de IVA. Es decir, se refiere a transmisiones sujetas a IVA, pero con derecho a exención del IVA. Por ende, hay que acoger el razonamiento de la Administración en cuanto parte de la necesidad de que la operación se realice por quienes son sujetos pasivos del IVA, tanto en la parte vendedora como compradora, dado que, para someterse a IVA, el transmitente tiene que tener la condición de sujeto pasivo, y tratarse de una operación sometida, conforme al art. 4 y 5 de la LIVA.

Como bien señala el TEARA, en principio se encuentran sujetas al IVA las transmisiones patrimoniales onerosas realizadas por sujetos pasivos del IVA cuando tengan por objeto bienes afectos a su patrimonio o actividad empresarial o profesional. A sensu contrario, cuando en tales operaciones los transmitentes no sean empresarios o profesionales (sujetos pasivos del IVA), o cuando sean empresarios o profesionales que no actúen en el ejercicio de su actividad económica (cuando transmitan bienes de su patrimonio particular), esto es, cuando tales operaciones no constituyan hechos imponible del IVA, las operaciones no quedan sujetas al IVA y sí, a la modalidad TPO del ITPyAJD. La Administración admite que en el bajo del inmueble se dedicó a bar-cafetería, y por ello estima parcialmente las alegaciones de la actora, y aplica a una parte del edificio. El resto del edificio, lo considera de uso residencial.

Además, en el presente supuesto, la actora no aporta pruebas sobre el uso de los pisos superiores, y menos, que se dedicasen a almacén u otros usos directamente vinculados a la actividad hostelera que se dice desarrollada por los vendedores, lo que podía haber acreditado, con facilidad, a través de prueba testifical y documental.

EXENCIÓN POR EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 5 de julio de 2024.

El recurrente señala que si recibió ayuda por la titularidad de una explotación agraria prioritaria. Indica que la Ley 19/1995 de 4 de Julio de Modernización de las Explotaciones Agrarias, que en su art. 20 recoge que la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición de que se trate. En base a lo anterior expone que la compraventa e hipoteca de las fincas se realiza con posterioridad a la solicitud de la ayuda, de la concesión y se autoliquida el Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, lo que por lógica determinaría que al tratarse de una EAP vendría exento en la aplicación del ITPyAJD.

Obra en el expediente administrativo el informe de la Dirección General de política agraria comunitaria, de 16 de septiembre de 2021, que certifica que la explotación agraria adquirida por el recurrente no tiene la condición de prioritaria. Sin embargo, antes de dictarse sentencia se aporta una certificación donde se indica que si se posee esa condición y los efectos se retrotraen a la fecha de la adquisición. Por coherencia la administración no puede certificar una cosa ahora e instar que el certificado no se tenga en consideración cuando el mismo es esencial para el fondo. El recurrente ha acreditado que obtuvo dicha calificación, necesaria para acogerse a los beneficios fiscales, y ello con independencia de que se haya obtenido las ayudas para primera instalación de jóvenes agricultores o la subvención concedida fuese hipotéticamente errónea. Lo expuesto determina la estimación del recurso.

EXCESO DE ADJUDICACIÓN EN REPARTO DE BIENES HEREDITARIOS

Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears. Sentencia de 5 de junio de 2024.

En el presente caso se otorgó escritura pública de liquidación de sociedad conyugal, renuncia, aceptación y adjudicación de herencia, rigiéndose esa herencia en virtud de testamento del causante, mediante el que se legaron bienes a la esposa y, en cuanto al resto, se instituyó herederos universales a los tres hijos. Pues bien, habiendo procedido los coherederos a la adjudicación de los bienes sin guardar la debida proporción, surgieron por ello excesos de adjudicación que fueron declarados a compensar en metálico. Esos excesos de adjudicación no podían quedar excepcionados de tributación por TPO, justamente (i) porque los bienes eran varios y no meramente uno e indivisible, y (ii) porque la adjudicación, no guardó la debida proporción y existía otra forma de reparto que se acercaría más a esa proporción, dado que han quedado bienes sin repartir, adjudicados al ahora demandante bienes mantenidos en común de la herencia por un valor de 104.000 euros, se produjo un exceso de adjudicación a su favor, dado que el valor total del caudal hereditario a repartir ascendía a 311.618,20 euros y la porción del caudal hereditario de cada heredero era de 103.872,72 euros.

ADJUDICACIÓN DE VIVIENDAS POR UNA COOPERATIVA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 19 de julio de 2024.

Invoca la parte actora, como motivos de impugnación que la adjudicación de viviendas por una cooperativa de viviendas no debe tributar por TPO porque no es una auténtica transmisión sino una mera atribución o concreción de bienes inmuebles, siguiendo el criterio de la DGT y de los tribunales; que en el supuesto de no estar de acuerdo con la primera conclusión, la hipotética transmisión no debe tributar por TPO porque no está expresamente prevista en la Ley del ITPyAJD, al igual que ocurrió con las adjudicaciones de inmuebles en asunción de deudas, que no debieron tributar por TPO hasta que el legislador incluyó este hecho imponible en el texto de la Ley, a pesar de que sí estaba regulado en el artículo 29 del Reglamento de ITPyAJD, el cual fue declarado nulo por el TS; que no todas las entregas sujetas pero exentas del IVA están sujetas a TPO, pues existen excepciones y que la adjudicación de viviendas por una cooperativa de viviendas a sus socios como la que nos ocupa es otro supuesto más de entregas sujetas pero exentas del IVA que no debe tributar por TPO sino por AJD.

Para la Sala, en la transmisión por parte de una cooperativa de viviendas a un socio de la misma de parte de su propiedad inmobiliaria -parcela o vivienda es lo mismo- no hay una transmisión sujeta al impuesto, ya que ni tan siquiera a efectos fiscales existe un verdadero enajenante, falta el enriquecimiento del transmitente (ausencia de lucro), cuya personalidad jurídica actúa únicamente de mero instrumento coordinador, para facilitar a los asociados copartícipes en la cooperativa a expensas de sus aportaciones la consecución, en el presente caso, de una vivienda en una urbanización, dándose la ausencia de una transmisión en sentido fiscal, ya que el asociado de la cooperativa era ya anterior copartícipe de la titularidad dominical de la parcela que se le atribuye, con lo que, en definitiva se trata de un supuesto de no sujeción.

EXPEDIENTE DE DOMINIO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 28 de junio de 2024.

La recurrente impugna la resolución alegando que, en este supuesto, el expediente de dominio está exento o no sujeto porque no sufre título alguno, ya que el título objeto del mismo existe (escritura de donación otorgada el 26 de octubre 2015), cuya donación es el título invocado y presentado por los promotores en el expediente para justificar su adquisición. El auto resolviendo el expediente de dominio no sufre al título inmediatamente anterior (herencia a favor de la donante), ni tampoco otros títulos previos, que son desconocidos e irrelevantes para la tramitación del expediente de dominio y para la inscripción del auto judicial. En definitiva, concluye la recurrente que el Auto no sufre título alguno, porque el título de adquisición por los actores existe (escritura de donación), según reconoce la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y demás Tribunales que la aplican, habiéndose además liquidado y pagado por dicho título en su día el Impuesto sobre Donaciones correspondiente, por lo cual en todo caso resultaría exento

Para la Sala, el título que se trata de suplir o reemplazar es el de la adquisición del inmueble por el contribuyente, no el de la transmisión anterior a ella, pues el expediente notarial y registral integra el título del contribuyente -en el sentido de que lo habilita para el acceso al Registro de la Propiedad- no la transmisión precedente a ella, esto es, el título del transmitente, ni toda la cadena de transmisiones producida desde el titular registral del inmueble hasta el transmitente de dicho inmueble al contribuyente, este Centro directivo modifica su criterio en los justos términos que determina la sentencia y, por lo tanto, establece que el expediente de dominio para la inmatriculación de un inmueble cuando el promotor del expediente ha liquidado el Impuesto correspondiente a la adquisición del mismo, no está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

COMPRA DE ORO A PARTICULARES

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 19 de julio de 2024.

La recurrente muestra su disconformidad con la resolución impugnada exponiendo, en síntesis, que la tributación de las operaciones de compra de oro a particulares cuando el adquirente es un empresario o profesional se trata por vez primera por el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de enero de 1996 en la que declara que aunque no estuviesen sujetas a IVA tampoco debían quedar gravadas por TPO en la medida en que se tratase de operaciones incluidas en el tráfico empresarial típico y habitual del empresario adquirente poniendo el foco en la condición de empresario o particular de quien adqui-

riese los bienes y no de quien los transmitiese. En la Resolución del TEAC de fecha 8 de abril de 2014 dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio estableció que las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales se estableció que las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por quien ostentase la condición de empresarios o profesionales, estaban sujetas y no exentas al ITP en su modalidad de TPO. Posteriormente con fecha 20 de octubre de 2016 el TEAC en Resolución acordó en unificación de criterio que en el caso concreto de compras a particulares de objetos de oro y otros metales por parte de quien ostenten la condición de empresario o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del IVA como del TPO. Dicha Resolución del TEAC fue recurrida en sede judicial, y se suspendió la ejecución de la Resolución del TEAC por la Audiencia Nacional, para finalmente mediante SAN de 29 de enero de 2020 se anula la Resolución del TEAC de 2016. Por otro lado, la STS resuelve el recurso de casación 163/2016 en sentencia de 11 de diciembre de 2019 y declara la sujeción de estas operaciones al ITP y dicha sentencia es aplicada por el TEAC en su resolución de 23 de enero de 2020.

Para la Sala, una resolución del TEAC que resuelve en sentido contrario a sus propios criterios solo para adaptarse al criterio expresado en Sentencia aislada del Tribunal Supremo, no puede fundar una confianza legítima a que las liquidaciones sigan siendo anuladas por el TEAR aun cuando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que abiertamente se discrepaba, sienta criterio confirmando su validez.

A lo anterior se une la importante circunstancia de que la resolución del TEAC en la que se funda la resolución ahora impugnada fue impugnada por la Comunidad de Madrid, que primero obtuvo su suspensión, y posteriormente su anulación, por lo que no se le pueden imponer los efectos de una resolución que no consintió, y cuando menos, vuelve a diluir la confianza legítima que se invoca en una resolución, que se encontraba recurrida por quien debía aplicarla.

Finalmente, la Sala, no extrae de la Sentencia del TS de 13 de junio de 2018 las conclusiones que ante esta controversia se vienen sosteniendo por los contribuyentes.

La citada sentencia rechaza expresamente un pronunciamiento general y abstracto sobre la cuestión, exigiendo un examen de las circunstancias del caso, y lo cierto es que como se ha señalado, en el caso de autos, la Comunidad de Madrid entendió en todo momento que la operación debía tributar por ITP, y así lo entendió en realidad también el TEAC, que sin embargo, optó por seguir el criterio expresado en la Sentencia aislada del Tribunal Supremo de 18 de Enero de 1996, resolución del TEAC que, en sus propios términos y fundamentos, no funda razonablemente una confianza legítima en que el TEAR continuara anulando liquidaciones cuando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que abiertamente se discrepaba, sienta criterio confirmando su validez. Se estima el recurso interpuesto por los servicios jurídicos de la Comunidad de Madrid.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

AUMENTO DEL JUSTIPRECIO RECONOCIDO POR SENTENCIA JUDICIAL, TRAS EL FALLECIMIENTO DEL CAUSANTE

Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de julio de 2024.

La cuestión controvertida se debe a si el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones o, por el contrario, se trata de un incremento patrimonial sujeto al IRPF del causahabiente, como aquí se ha procedido a regularizar.

Para la Sala, no es posible confundir conceptos tributarios diferentes ni obligados tributarios distintos. En efecto, por un lado, atendiendo a la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del IRPF, tienen las cantidades percibidas con ocasión de una expropiación forzosa (art. 33.1 Ley IRPF), el diferencial del justiprecio debió imputarse al IRPF de la fallecida (a través de la correspondiente declaración complementaria), como propietaria de la finca expropiada y que ya no formaba parte de la masa hereditaria en el momento de su fallecimiento. Por otro lado, lo anterior es independiente de la tributación del diferencial del justiprecio, ya por la causahabiente (recurrente), por el concepto de ISD, al percibir tal cantidad por el fallecimiento de su hermana. Es correcta la argumentación de la sentencia en cuanto a liquidación por el ISD de dichas cantidades, percibidas en concepto de diferencial de justiprecio y que, no pudiendo haberse incorporado a la masa hereditaria en el momento del fallecimiento de la recurrente, formaban parte de ella, una vez desestimado el recurso de casación del abogado del Estado contra la fijación del justiprecio.

La respuesta reiterando la doctrina jurisprudencial fijada por esta Sala en sentencia núm. 174/2024, de 1 de febrero de 2024, es que el aumento del justiprecio reconocido por sentencia judicial, tras el fallecimiento del causante, a su heredero, constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

IUS DELATIONIS

Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha. Sentencia de 25 de junio de 2024.

El demandante considera prescrito el derecho a liquidar el Impuesto de Sucesiones, porque según la teoría de la adquisición directa cuando el heredero transmitente no aceptó la herencia del primer causante, el heredero transmisario recibe los bienes directamente del primero, por lo que en consecuencia, el plazo de prescripción comienza a contarse desde la muerte del primer causante.

La Sala señala que la cuestión controvertida ha sido resuelta en otro sentido por la STS de 23 de abril del 2024 (recurso nº 7570/2022) que establece como diez a quo del cómputo del plazo de prescripción la muerte del heredero transmitente.

El art. 24.3 LISD y 47.3 RISD establecen la posibilidad de que el devengo no tenga lugar el día del fallecimiento del causante en la transmisión mortis causa, posibilitando la adquisición en un momento posterior cuando exista una limitación. La falta de ejercicio del ius delationis que pasa a los herederos de la transmitente que sobrevivió al primer causante pero que no llegó a adquirir la herencia porque no la aceptó, es una limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las previstas en el apartado 3 del artículo 24 LISD que impide que se produzca el hecho imponible. Por tanto, concurriendo una limitación en la adquisición de los bienes del causante, dicha adquisición se hallaba suspendida hasta que desapareciera la limitación, lo que tuvo lugar a la muerte de la transmitente, que es el momento en que se transmite el ius delationis a favor de sus herederos y estos pueden ejercerlo, y con su ejercicio, se produce la adquisición de la herencia del primer causante, produciéndose una única transmisión hereditaria, cuyo devengo ha tenido lugar en el momento del fallecimiento de la transmitente, en que desaparece la limitación.

La mecánica del ius transmissionis no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante -transmitente- sus herederos ejercitan el ius delationis transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, pues es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, que a su vez, podrá ejercitar tanto su ius delationis como el que le es transmitido por herencia de su causante -transmitente-.

REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES: CALIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 14 de junio de 2024.

En la cuestión discutida, la parte recurrente alega la improcedencia de apreciar la existencia de una actividad inmobiliaria que "va más allá" de la actividad de arrendamiento. Expone que la sociedad L, SL ya había realizado en años anteriores al del devengo la actividad de promoción inmobiliaria de terrenos, actividad que tiene su continuidad en la actividad de promoción de edificaciones. La Administración tributaria admite como hecho probado que la sociedad L, SL realizaba en la fecha de devengo las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento de edificaciones. La cuestión a dilucidar, que es la verdadera clave para resolver este asunto y en la que la recurrente se muestra disconforme con la solución adoptada por el TEARA y por el TEAC, estriba en determinar si dichas actividades formaban parte de una única actividad inmobiliaria más amplia, que "va más allá" de la actividad de arrendamiento, al incluirla o absorberla, o bien debe considerarse que estamos ante dos actividades diferentes, que no tienen vinculación empresarial entre sí.

Si nos hallamos ante una actividad inmobiliaria más amplia, que engloba la promoción y el arrendamiento, no le son exigibles los requisitos del local y del empleado laboral para considerarla como una actividad económica; mientras que, si estamos ante actividades diferenciadas, la actividad de arrendamiento debe realizarse contando con un local destinado a la gestión de los arrendamientos y al menos un empleado laboral a jornada completa.

En la liquidación practicada se entendió por la Administración que la mercantil tiene como actividad principal el arrendamiento de bienes inmuebles, pues la promoción inmobiliaria no puede considerarse como una actividad independiente de aquella ya que -según manifestaciones de los propios interesados- la sociedad únicamente promueve edificios para su alquiler posterior.

Para el tribunal, existe una ordenación por cuenta propia de recursos con la finalidad de intervenir en el mercado dada la actividad desarrollada, tanto de arrendamiento, como de promoción inmobiliaria vinculada al arrendamiento, que comprende un total de 11 pisos, locales y garajes y 3 edificios, inmuebles situados en cuatro ciudades diferentes (Algeciras, Ourense, Madrid y Zaragoza), con la dificultad de gestión que ello comporta. Así lo expresa el TEARA al razonar que, de lo

que resulta de la instrucción tampoco constan indicios de que tal actividad conjunta, promotora y arrendaticia, no suponga realmente la necesaria ordenación por cuenta propia de recursos con la finalidad de intervenir en el mercado requerida por el apartado 1 del mismo artículo. En consecuencia, procede desestimar el recurso interpuesto por el Gobierno de Aragón.

NO ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 19 de julio de 2024.

Los recurrentes alegan que no son herederos (por no haber aceptado la herencia ni expresa ni tácitamente y porque, si bien no la han repudiado, ello no implica su aceptación) y, por tanto, no ostentan la condición de sujetos pasivos o contribuyentes del ISD (porque, al no ser herederos, no se ha materializado el hecho imponible de dicho Impuesto), ha de destacarse que, en el ámbito de los tributos, los preceptos de Derecho Común tienen carácter supletorio («ex» artículo 9.2 de la Ley General Tributaria, y, por ello, si bien la sentencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 20 de enero de 1998 tiene declarado que la primera norma de la Sección del Código Civil dedicada a la aceptación y repudiación de la herencia, el artículo 988, proclama que el primero de los caracteres de la aceptación es la voluntariedad, del que se desprende la naturaleza jurídica de la misma como negocio jurídico unilateral no recepticio (al especificar que la aceptación y repudiación son actos enteramente voluntarios y libres), debe de tenerse en cuenta que esa misma sentencia añade, por un lado, que el pago del ISD es un deber jurídico que impone una Ley fiscal y no puede entenderse, pues, como un acto libre, sino, por definición, como un acto debido, y, por otro lado, que el que la norma tributaria establezca que el sujeto pasivo del ISD es el heredero tampoco significa que su pago por un llamado, con delación, implique una aceptación tácita de la herencia, al ser un acto debido que se realiza para evitar una sanción, sin dejar de destacar, sin embargo, que la legislación fiscal parece responder al sistema «germánico» de adquisición de la herencia, que se produce por la mera muerte del causante, al exigir al «heredero» el pago del Impuesto, so pena de sanción económica, a partir del instante de la muerte, como si en tal momento fuera ya heredero.

Aun cuando la escritura no pueda entenderse estrictamente como una aceptación a beneficio de inventario, no puede negarse a priori, que como llamado a la herencia es sujeto pasivo, sin perjuicio de que en el supuesto de que renuncie finalmente a la herencia se proceda a la devolución correspondiente.

Distinto es si consta procedimiento incoado ante el Juzgado de Primera Instancia, donde se ha admitido a trámite la demanda, en nombre y representación de un heredero frente al resto y ordena sustanciar el proceso por las reglas del juicio ordinario. La demanda presentada indica que formula demanda de proceso ordinario en materia de derecho de sucesiones, sobre beneficio de inventario y derecho a deliberar en la herencia. Este proceso podría encuadrarse en el proceso de testamentaría, es ajeno a la legalidad en sí de la liquidación porque se produjo con posterioridad, por lo que en su caso podría plantearse una suspensión del procedimiento recaudatorio.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

FALTA DE NOTIFICACIÓN

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 14 de junio de 2024.

Argumenta la recurrente en relación con un expediente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la respectiva sanción defecto formal a lo largo de toda la actuación de la Administración Tributaria de falta de notificación de los procedimientos tanto liquidatorio como sancionador, de los que no ha tenido conocimiento la recurrente hasta la práctica del embargo de su sueldo que ha llegado a la empresa en la que trabaja, al haberse dirigido todas las notificaciones a un domicilio en el que no reside desde 1996 y constando su real domicilio en el expediente liquidatorio; aduce tanto la excepcionalidad de la notificación edictal como la falta de diligencia de la Administración al constar el domicilio real desde el inicio de todas las actuaciones administrativas en el documento a liquidar.

Para la Sala, lo que se aprecia en el presente supuesto es un auténtico automatismo en la práctica de la notificación limitándose la Administración a llevar a efecto las notificaciones en el domicilio citado, pues habiéndose constatado que todas y cada una de las notificaciones efectuadas resultaron fallidas sin que tampoco hubieran obtenido resultado alguno

los avisos de disponibilidad en las oficinas de Correos, y no se trata de una o dos notificaciones sino de varias a lo largo de todo el procedimiento de comprobación liquidatoria y del procedimiento sancionador, se pasó directamente a la notificación edictal, sin efectuar diligencia o actuación alguna para intentar que esa notificación fuera efectiva y puesta en conocimiento real de su destinatario cuando hubiera sido una labor fácilmente comprobable del examen del documento que se acompaña con el modelo 600, que es precisamente el objeto del tributo, en el que expresamente se recogía el dato del domicilio del sujeto pasivo del tributo.

Debe entenderse con ello que hay una falta de diligencia por parte de la Administración por no efectuar una simple actuación para la constatación del domicilio verdadero, ya que hubiera resultado incluso más sencillo ante la ausencia de consignación de domicilio en la pegatina de entrada del modelo 600 una simple lectura del documento que se adjuntaba al mismo que la labor de acudir a indagar el domicilio en la aplicación Guía, y que luego posteriormente ante la constatación de la falta de recogida de todas las notificaciones intentadas en el mismo domicilio no se efectuara la más mínima comprobación, diligencia, sin embargo que sí cabe apreciar a los efectos de poder llevar a cabo la práctica del embargo, siendo ésta la que sirvió de primera noticia a la recurrente de la existencia de los procedimientos de gestión tributaria y sancionador.

De lo actuado en el presente procedimiento lo que se pone de manifiesto es el más absoluto desconocimiento por parte de la aquí recurrente de las resoluciones dictadas en los referidos procedimientos, lo que ha hecho absolutamente imposible cualquier impugnación por los cauces ordinarios, viéndose privada de cualquier posibilidad de defensa, lo que conduce a apreciar la concurrencia de la causa de nulidad aducida en la demanda y la estimación de lo en ella interesado.

DONACIÓN COLACIONABLE

Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha. Sentencia de 11 de julio de 2024.

Se interpone recurso contencioso-administrativo frente a la desestimación de la reclamación deducida contra la resolución de los Servicios tributarios por la que se practica liquidación provisional por el ISD, donación, como consecuencia de la falta de autoliquidación del hecho imponible contenido en la escritura de aceptación y manifestación de herencia, de una donación de carácter colacionable consistente en la entrega a la actora de una cantidad de dinero por el causante, para la financiación de la compraventa de una vivienda. La cuestión controvertida era determinar la fecha del devengo de la donación a efectos de la alegada prescripción.

Para el Tribunal, no es discutido que la donación a la actora por su padre se produjo en el año 2007, y que la misma tiene el carácter de colacionable. La cuestión es determinar cuándo se produjo el devengo de la misma a efectos de entender o no prescrito el derecho a exigir la deuda tributaria, esto es, si el plazo ha de computarse desde el momento en que la Administración tiene conocimiento del hecho imponible, o se inicia un mes después de la fecha en que tuvo lugar la donación, en este caso cuando se libró el cheque bancario.

El artículo 67.1 Ley 58/2003 regula el inicio de la prescripción sin establecer distinciones según que el devengo o nacimiento de la obligación tributaria haya tenido su causa en una operación externa y claramente visible o en una operación opaca. Se podría añadir que la donación que se produjo a favor de la actora también tuvo reflejo en apuntes bancarios al emitirse el cheque conformado, que además se incorporó a la escritura de compraventa de la vivienda que la actora presentó a autoliquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales, de modo que ya en ese momento la Administración pudo tener perfecto conocimiento de la donación.

EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO: PRESCRIPCIÓN

Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Sentencia de 11 de junio de 2024.

La parte recurrente plantea la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, al haber transcurrido más de cuatro años entre la finalización del plazo voluntario para autoliquidarla (22 de julio de 2010) y la notificación del inicio de las actuaciones de comprobación (16 de septiembre de 2014). No procede la regularización relativa a la consolidación del dominio tras la extinción del usufructo sobre los bienes y derechos integrantes de la herencia de don R., toda vez que el derecho que tiene la Administración para determinar la deuda tributaria está prescrito. Doña L. falleció el 22 de enero de 2010, produciéndose en dicho momento, la extinción del usufructo constituido en la fecha de fallecimiento de don R. y, consecuentemente, la consolidación del dominio de los

nudos propietarios. Conforme a lo dispuesto en los artículos 66.a) y 67.1 de la LGT, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria prescribió el 23 de julio de 2014. La notificación del inicio de las actuaciones se produjo con posterioridad a dicha fecha, concretamente el 3 de octubre de 2014). Lo relevante es que existen dos obligaciones y dos deudas tributarias diferentes.

Para el Tribunal, resulta innegable que no hay dos hechos imponible, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación - STS sec. 2ª, S 16-02-2024, conviene con el TEARA en que el supuesto que se examina no tiene encaje en el artículo 68.1.a) de la LGT 58/2003 y que se entiende prescrito el derecho a determinar la deuda por la extinción del usufructo antes de que la Inspección comunicara a los reclamantes el inicio de los respectivos procedimientos de comprobación e investigación, los días 16, 17 y 18 de septiembre y 3 de octubre de 2014. La acción administrativa ha tenido por objeto la obligación tributaria correspondiente a la extinción del usufructo, que ha sido distinta y posterior a la dirigida sobre la adquisición de la nuda propiedad. Aun vinculadas a un mismo hecho imponible, nos hallamos ante obligaciones tributarias diferentes. Debe reiterarse que en el presente caso no se hallaba vigente el supuesto de interrupción del plazo de prescripción del artículo 68.9 LGT relativo a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario. Por lo expuesto procede estimar el recurso.

ACTA NOTARIAL: PRESCRIPCIÓN

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 21 de mayo de 2024.

La parte expone que el Acta notarial para la inmatriculación de la finca no inscrita de fecha 19-2-2020 no puede gravarse al estar prescrita la acción para reclamar el tributo debido a que el contrato privado de compraventa de fecha 25-2-2009 tuvo acceso a la Gerencia Regional del Catastro de Extremadura. El documento número 2 de la demanda recoge que el contrato privado de compraventa tuvo acceso a la Gerencia Regional del Catastro de Extremadura el día 12-7-2013. El Acta notarial para la inmatriculación de la finca no inscrita de fecha 19-2-2020 recoge que no consta el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en relación al contrato privado de compraventa de fecha 25-2-2009.

Para la Sala, el Acta notarial para la inmatriculación de la finca no inscrita de fecha 19-2-2020 es un acto nuevo e independiente de la transmisión anterior. El Acta consiste en un título supletorio que tiene por objeto adecuar la inscripción registral a la realidad jurídica, permitiendo el acceso al Registro de aquellos actos que carecen de titulación auténtica. Mediante el Acta se permite que la finca sea inscrita en el Registro de la Propiedad. El hecho imponible lo constituye el otorgamiento del título en sí que va a permitir el acceso al Registro y no la transmisión anterior.

El supuesto contemplado está expresamente contemplado en el artículo 7.2.C) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, quedando gravada el Acta por no haberse satisfecho el impuesto y no tratarse de un supuesto de exención o no sujeción por la transmisión, siendo el mismo precepto el que expone que el plazo de prescripción se computa desde la fecha del expediente, acta o certificación.

La parte actora apoya su pretensión en la fundamentación de la sentencia del TSJ de Andalucía, Sala de Málaga, de fecha 23 de julio de 2012, que sostiene una posición distinta a la fundamentación jurídica. La fundamentación del TSJ de Andalucía no vincula a este Tribunal Superior de Justicia de Extremadura que debe actuar con arreglo a los principios de igualdad y unidad de doctrina, manteniendo la misma posición que tuvimos en la sentencia que antes hemos reproducido.

PROCEDIMIENTO INICIADO POR DECLARACIÓN Y POSTERIOR INCOACIÓN DE PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN SIN PREVIA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD DE UN PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 19 de julio de 2024.

La controversia objeto para supuesto de caducidad en procedimiento iniciado por declaración y posterior incoación de procedimiento de inspección sin previa declaración de caducidad, en Sentencia de 30 de Julio de 2021 posteriormente confirmada por Sentencia del TS de 21 de septiembre de 2023. La citada Sentencia de 21 de septiembre de 2023 rechaza el planteamiento esgrimido por las demandas en autos de tener por concluido el procedimiento iniciado por declaración por el inicio de procedimiento de inspección, donde señala que "Aunque la caducidad acontece por el mero transcurso del plazo legalmente establecido, por tanto, con independencia de que exista una declaración de caducidad, la Administración Tributaria está obligada a declarar la caducidad de forma expresa, transcurrido el plazo máximo legal para notificar la

correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado por declaración. Sin declaración expresa de caducidad de un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, relativo a un determinado concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo, no es posible iniciar un ulterior procedimiento de inspección respecto de dicho concepto tributario (obligación tributaria o elemento de la obligación tributaria) y período impositivo. Tampoco cabe incorporar en ese nuevo procedimiento los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado."



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....28

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA28

- Responsabilidad del Estado derivada de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional: antijuridicidad del daño y acreditación del perjuicio 28
- Pretensión de inaplicabilidad del artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público por resultar contrario al Derecho de la Unión Europea 29

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

RESPONSABILIDAD DEL ESTADO DERIVADA DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: ANTI JURIDICIDAD DEL DAÑO Y ACREDITACIÓN DEL PERJUICIO

Tribunal Supremo. Sentencia de 22 de julio de 2024.

La expulsión del ordenamiento jurídico de determinados preceptos del TRLHL por la STC 182/2021 no conduce necesariamente, como pretende el recurrente, a calificar de antijurídico el abono de determinadas cantidades en concepto del IIVTNU o que esas cantidades, por equivalencia, constituyan un daño efectivo desde la perspectiva de la responsabilidad patrimonial. Para llegar a tal conclusión es preciso que se acredite a través de los medios de prueba establecidos en el ordenamiento tributario que el hecho imponible no se ha producido o que se ha producido en cuantía distinta a la establecida por la Administración con su método de estimación objetiva, o que las reglas de cálculo aplicadas eran incorrectas. Ninguno de estos extremos resultó acreditado en el presente caso pese a la utilización de diferentes medios de prueba por parte del actor. Aunque de una declaración de inconstitucionalidad puede extraerse la presunción de la antijuricidad de los daños derivados de los actos de aplicación, lo cierto es que tal presunción no es absoluta y puede ser desvirtuada por las circunstancias que concurren en el caso concreto, como aquí acontece.

En relación con la prueba de la inexistencia de una plusvalía real y efectiva obtenida en la transmisión del terrero, considera la sentencia, en primer lugar, que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido; en segundo término, que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla (como es, por ejemplo, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas); y, en tercer lugar, en fin, que aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía.

En el presente caso, se intentó acreditar por la parte la inexistencia de la plusvalía, bien mediante la aportación de escritura públicas, informes periciales u otros medios de prueba. Sin embargo, dado que no se atendió a este argumento por parte del órgano jurisdiccional ni se valoró la prueba en su momento propuesta, resulta indispensable que ahora se proceda a dicha valoración, a fin de constatar si, en el caso de autos, se ha probado por el recurrente (que es quien debe hacerlo, según la jurisprudencia) la pérdida patrimonial en la transmisión. En primer lugar, si atendemos a la diferencia entre las escrituras de compra y venta de la operación, la adquisición se efectuó por la suma de 126.212,54 euros y la venta se produjo por la suma de 150.000 euros, arrojando un balance positivo de 23.787,46 euros. Aun cuando sumáramos los gastos que el recurrente incluye en el precio de compra y de venta, seguiría existiendo un balance positivo de 14.852,52 euros, superior al tributo abonado.

El recurrente pretende oponer a este hecho la realización de obras de mejora en el inmueble, para lo que aporta dos facturas que ascienden a 47.920,31 euros. Sin embargo, el tributo no grava el incremento del valor del inmueble en su conjunto, sino solamente el incremento del valor de los terrenos. La realización de obras en la vivienda, por ello, no afecta

ni altera al valor de los terrenos a ella asociados, y no sirve como prueba de que éstos hayan experimentado una reducción de valor, que es el requisito indispensable para entender que se ha producido un daño antijurídico. Tampoco resulta válida, a estos efectos, la consideración que para un tributo diferente (el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) pueda tener la operación en relación con la ganancia o pérdida patrimonial, precisamente por las mismas razones: el Impuesto sobre la Renta valora la operación en su conjunto, con todos sus elementos, mientras que el IIVTNU se centra sólo en el valor del terreno, que exige una prueba específica y diferente.

PRETENSIÓN DE INAPLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 32.4 DE LA LEY 40/2015, DE 1 DE OCTUBRE, DE RÉGIMEN JURÍDICO DEL SECTOR PÚBLICO POR RESULTAR CONTRARIO AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de octubre de 2024.

Alega la recurrente que el requisito previsto en el artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en relación con los requisitos para afirmar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, relativos a la exigencia de una previa sentencia desestimatoria, es contrario al principio de efectividad del Derecho de la Unión Europea, por lo que entiende la parte que, con independencia de que no se cumplan los citados requisitos, procede declarar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en la medida en que se cumplen los restantes.

Para la Sala, no nos encontramos en este caso ante la aplicación de los preceptos a los que se refiere el Tribunal de Justicia ni ante una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, sino ante una reclamación por la aplicación de norma legislativa declarada inconstitucional. En consecuencia, está ausente en el presente procedimiento el elemento de Derecho de la Unión que pudiera provocar el desplazamiento de las normas nacionales internas para aplicar las normas de Derecho de la Unión.

Además, yerra la parte recurrente al considerar que el Tribunal de Justicia ha expulsado del ordenamiento jurídico los preceptos a los que se refiere la sentencia, pues es sabido, desde la sentencia de 9 de marzo de 1978, C-106/77, que la consecuencia del principio de primacía del Derecho de la Unión supone la inaplicación de toda disposición de la legislación nacional que pueda ser contraria al mismo, pero no supone su invalidación ni, por tanto, su expulsión del ordenamiento jurídico interno, siendo de plena aplicación, en consecuencia, a litigios en los que no esté en juego la aplicación del Derecho de la Unión Europea, como es aquí el caso.

