

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- La adecuación a las libertades comunitarias de la reforma del ISD acometida por la Ley 26/2014 y su necesaria revisión

*Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura ..... 4*

## TEMAS FISCALES

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea: Compraventa de oro y joyas ..... 18

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

### TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos ..... 25
- Procedimiento Tributario..... 32
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 35

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 42

## TRIBUTOS MUNICIPALES



## TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES .....4

**La adecuación a las libertades comunitarias de la reforma del ISD acometida por la ley 26/2014 y su necesaria revisión**

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** *Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.* .....4

### La adecuación a las libertades comunitarias de la reforma del ISD acometida por la ley 26/2014 y su necesaria revisión<sup>1</sup>

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

- 1.- La reforma de urgencia del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.
- 2.- Reflexiones críticas acerca del alcance de la reforma.
- 3.- Análisis de la doctrina administrativa y jurisprudencial surgida a la luz de la reforma.
- 4.- La revisión de la reforma efectuada por el TS: Análisis del auto de 5 de diciembre de 2018 y su inmediata repercusión en la doctrina administrativa.

#### 1. La reforma de urgencia del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre

Como seguramente se recordará a resultas de la introducción por parte del Grupo Parlamentario Popular de un conjunto de Enmiendas al articulado del Proyecto de Ley por la que se modificaba la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y, finalmente, tras la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por<sup>1</sup> el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, se procedió a modificar los puntos de conexión aplicables en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) con el objetivo de tomar en consideración, a través de la introducción de un conjunto de reglas relativas a las adquisiciones *mortis causa*, a cantidades derivadas de seguros de vida que no se integren en la base imponible de la herencia y a las adquisiciones lucrativas, la relación efectiva del contribuyente con las Comunidades Autónomas y con la naturaleza

del bien o derecho que se herede o se reciba en donación (muebles e inmuebles).

Señala la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) en su redacción otorgada por la Ley 26/2014, la cual produce sus efectos a partir del 1 de enero de 2015, lo siguiente:

*“1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:*

- a. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.*
- b. En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho*

<sup>1</sup> El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “LA RESIDENCIA FISCAL COMO ELEMENTO VERTEBRADOR DE LOS DISTINTOS NIVELES DE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO DE DERECHO COMUN” (DER2015-63533-C4-3-P) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad de España y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

- c. En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.
  - d. En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.
  - e. En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.
2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.
3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:
- 1.º Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.
  - 2.º Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.

Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas<sup>2</sup>.

En consecuencia tratándose de una herencia, un legado o cualquier otro tipo sucesorio, si el causante fuese residente en un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) los contribuyentes podrían aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos situados en España<sup>2</sup>. Cabe estimar que este primer supuesto se refiere a todo tipo de bienes y derechos del caudal relicto (tanto inmuebles, como muebles<sup>3</sup>) incluidos los derechos y demás bienes inmateriales, así como las obligaciones que se adquieran en la sucesión, las cuales no dejan de ser parte del caudal

2 Un juicio crítico con la adopción de este criterio puede verse en FALCÓN Y TELLA, R., "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2014 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)), para quien la adopción de esta regla relativa a aplicar la normativa correspondiente a la Comunidad donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España podría conducir a que, tratándose de cuentas y depósitos bancarios y, en general, de los derechos de crédito, y atendándose a la residencia de la entidad financiera, el causante colocara de manera artificiosa su patrimonio mobiliario en una Comunidad con un gravamen de sucesiones reducido, eligiendo así la normativa aplicable a su heredero; añade asimismo el citado autor que "la regla prevista en la enmienda puede llevar a que un inmueble situado en una Comunidad autónoma con el Impuesto muy bajo acabe tributando al Estado con arreglo a la normativa de otra con impuestos más elevados, porque radica en ella un patrimonio mobiliario más importante. Y ello incidiría en una de las discriminaciones contempladas en la sentencia". En virtud de lo anterior concluye el citado autor que hubiese sido preferible atender en dichos casos a la normativa de la Comunidad en la que resida el heredero (siendo éste residente en nuestro país) o bien al lugar de situación de cada bien, aunque ello implicase la aplicación de la normativa de varias Regiones. Véase igualmente este sentido FERNÁNDEZ, J., "Discriminaciones en el Impuesto sobre Sucesiones", *Diario Expansión*, [www.expansion.com](http://www.expansion.com) (consultada el 6 de noviembre de 2014), para quien "Al igual que ocurre ahora con los residentes en España que cambian su residencia a Comunidades Autónomas donde sus sucesores pueden evitar total o parcialmente el impuesto, los no residentes a partir de ahora, tendrá muy en cuenta en que Comunidad Autónoma abrirán sus cuentas bancarias, invertirán en activos financieros, o comprarán sus inmuebles"; añade asimismo el citado autor que "Los residentes en España, se plantearán cambiar su residencia a una Comunidad Autónoma con una fiscalidad menor de este impuesto cuando planifiquen su sucesión o esperen heredar bienes inmuebles situados en algún país del Espacio Económico Europeo distintos de España".

3 En este sentido reconoce la Dirección General de Tributos (DGT) mediante contestación a Consulta de 1 de junio de 2017 que en el caso en el que lo heredado sea la titularidad de las participaciones en una sociedad holding que, a su vez, fuese titular de participaciones en sociedades españolas, cabría la posibilidad de que dicha participación indirecta pueda ser computada en ese "mayor valor", considerando que la titularidad última también es titularidad adquirida y debe ser considerada en toda su extensión.

relicto para los herederos<sup>4</sup>. Como es lógico la opción por la aplicación de la normativa del ISD aprobada por la Comunidad Autónoma que corresponda habrá de efectuarse en su totalidad, al igual que sucedería tratándose de un residente fiscal en nuestro país.

Ciertamente, y por lo que respecta a la discriminación según la residencia del causante, cabe considerar que la normativa aprobada hace de peor condición a los herederos del causante residente ya que, mientras que el causahabiente residente en una Comunidad con baja tributación por el ISD que reciba por herencia los bienes de un causante residente en una Comunidad con una mayor presión fiscal se encuentra sometido a su normativa por el punto de conexión fijado en la Ley, siendo el causante no residente opera el derecho a elegir la forma de tributación según la ley estatal o la propia de la Comunidad donde estén situados los bienes de que se trate.

De cualquier manera en este primer supuesto la condición de residente de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se predica respecto del fallecido y no de los contribuyentes, pudiendo aplicarse tanto a supuestos de obligación personal como real, a pesar de que uno de los herederos residiera en un país tercero). Y, optándose por la aplicación de la normativa autonómica, ello habría de tener lugar íntegramente.

Si el causante hubiese sido residente en una determinada Comunidad, los contribuyentes no residentes, que lo sean en la UE o en el EEE aplicarán la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma determinada de acuerdo con lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, esto es, donde hubiera residido durante más tiempo de los últimos cinco años antes de su fallecimiento. De este modo para establecer la residencia fiscal del causante en la Comunidad Autónoma en que hubiera estado, cuando el mismo no hubiera residido menos de cinco años en España, habrán de combinarse los criterios expuestos anteriormente, teniendo presente que si sólo hubiera residido un año en España sería residente en la Comunidad Autónoma en que hubiera estado más tiempo, al ser en dicha Comunidad en la que ha estado residiendo más tiempo de los últimos cinco años.

En todo caso si no hubiera ningún bien o derecho situado en España se aplicaría a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida. Repárese

por tanto que en este último caso se dispone obligatoriamente la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida el contribuyente, no concediéndose a este último el derecho a su aplicación<sup>5</sup>.

Con carácter adicional, si el causante fuera residente en una Comunidad solamente los contribuyentes residentes en España y los residentes en un Estado de la Unión Europea podrán disfrutar de los beneficios autonómicos. De este modo los ciudadanos no residentes en un Estado de la UE se ven discriminados, respecto al otro grupo de contribuyentes, lo que infringiría el principio de igualdad establecido en el art. 14 de la Constitución<sup>6</sup>. Así sucede igualmente en los casos de adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier acto gratuito e inter vivos. Mientras que los contribuyentes residentes en España y los contribuyentes no residentes en España pero residentes en un Estado miembro de la Unión Europea tienen derecho a disfrutar de los beneficios fiscales establecidos por la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles, los ciudadanos no residentes en un país de la Unión Europea no pueden beneficiarse de las medidas fiscales aprobadas por las Comunidades Autónomas, cuando son donatarios de bienes inmuebles situados en España<sup>7</sup>.

En el supuesto de que el hecho imponible lo constituyese la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida, cuando no hubieran de sumarse a la base imponible por sucesiones *mortis causa*, los residentes en la UE o en el EEE, fuera de España, aplicarían la normativa de la Comunidad Autónoma en la que tuviese su domicilio social la entidad aseguradora española o en la que hubiera celebrado el contrato la entidad aseguradora extranjera. Cabe no obstante plantearse hasta qué punto resulta admisible someter a gravamen mediante la aplicación de este punto de conexión

5 Véase a este respecto lo declarado por la DGT mediante contestación a Consulta de 14 de septiembre de 2015, en la que se subraya que, tratándose de causantes no residentes, la regla establecida para determinar la normativa autonómica del ISD aplicable en la liquidación del Impuesto señala que debe atenderse al lugar donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto sitos en España, poniéndose así el acento en una circunstancia física (la situación de los bienes y derechos) y no en circunstancias formales como sería el domicilio fiscal, la sede de dirección efectiva o el domicilio social de la persona o entidad depositaria de los referidos bienes y derechos. De este modo, y por lo que respecta al concreto supuesto planteado, hallándose todos los bienes y derechos del caudal relicto situados en Málaga, la normativa autonómica del ISD que el consultante tendría derecho a aplicar en la autoliquidación del Impuesto sería la correspondiente a la Comunidad Autónoma de Andalucía, por estar situados en esa Comunidad Autónoma la totalidad de los bienes y derechos del caudal relicto (cuentas bancarias) sitos en España, sin que sea relevante a estos efectos, la situación de la sede de la entidad depositaria de tales bienes y derechos.

6 Piénsese además que, tratándose de un causante residente en una Comunidad Autónoma, la diferencia entre un descendiente que resida en una Comunidad o en un país de la Unión Europea y la de otro heredero (también descendiente) que no resida en dichos territorios con relación a una misma herencia y causante (con residencia en una Comunidad), en orden al pago del ISD ha de considerarse objetivamente comparable.

7 Mutatis mutandis idéntica situación se plantea respecto de la reducción por donación de dinero para la compra de la vivienda habitual del donatario o la donación de la propia vivienda con idéntica cualidad y de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier acto gratuito e inter vivos.

4 Matiza no obstante a este respecto PÉREZ FADÓN MARTÍNEZ, J. J., "Análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Revista BIT Plus, núm. 181, 2015, pág. 20, que en el presente caso no se tendrían en cuenta los seguros de vida que deban acumularse a la herencia para su liquidación por el ISD, al no formar parte del caudal relicto; opina además el citado autor que el "mayor valor" estará referido al valor real de los mismos, al ser el criterio de valoración aplicable en el Impuesto.

aquellos supuestos en los que, residiendo el contribuyente en otro Estado miembro, el contrato es celebrado en España con una entidad aseguradora extranjera. Desde nuestro punto de vista no parece que el lugar de firma del contrato sea decisivo a este respecto para sujetar a gravamen la indemnización percibida, tratándose más bien de un supuesto de no sujeción.

Por otra parte, y dentro del ámbito de la obligación real de contribuir, dispone como es sabido el art. 7 de la LISD que deben tributar por el citado Impuesto los no residentes que perciban cantidades derivadas de estos contratos cuando se hayan realizado con entidades españolas o se hayan celebrado en nuestro territorio. Pues bien no habiendo establecido la Ley 26/2014 ninguna previsión para estos supuestos, cabe estimar que la legislación aplicable sería la estatal<sup>8</sup>. Desde nuestro punto de vista lo más razonable es que los no residentes tributen por la Ley estatal, careciendo las CC.AA. de capacidad normativa sobre los no residentes, dado que estos últimos no tienen conexión territorial estable con ninguna Comunidad Autónoma. Debe reconocerse no obstante que una situación similar se plantea respecto de los herederos de un causante residente en una Comunidad, quienes podrían no tener conexión con la Comunidad Autónoma del causante cuya legislación les fuese a ser aplicable.

También tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde radiquen los bienes inmuebles quienes adquieran bienes inmuebles por donación a título gratuito *inter vivos*, siendo residentes en un Estado de la UE o del EEE. Igualmente respecto de los inmuebles, en el supuesto de que el hecho imponible lo constituyese la adquisición por donación gratuita *inter vivos* de bienes inmuebles situados en la UE o EEE, fuera de España, a los residentes en España se les aplicarán la normativa de la Comunidad en la que residan. Se atiende pues en dicho caso a la residencia del contribuyente al objeto de evitar el surgimiento de eventuales criterios discriminatorios derivados de atender al lugar de situación de los bienes<sup>9</sup>.

Y, en aquellos casos de bienes muebles situados en España y obtenidos por donación, los contribuyentes residentes en la UE o la EEE tendrán derecho a la aplicación de la normativa de aquella Región en la que hubiesen estado situados los

bienes un mayor número de días durante los últimos cinco años, contados desde que finalice el día anterior a la fecha del devengo del Impuesto. A este respecto se considera que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan la mayor parte de los días de los últimos cinco años desde que finalice el día anterior al devengo del Impuesto. En definitiva, se establece una fijación de los bienes en el momento del devengo similar a la prevista en la Ley 22/2009 para las personas y la delimitación de la residencia fiscal autonómica<sup>10</sup>.

Por último en el supuesto de que, en un mismo documento, se donasen por una misma persona a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y resultara aplicable la normativa de diferentes Comunidades Autónomas, la cuota del Impuesto habría de calcularse aplicando el tipo medio resultante de aplicar el valor del conjunto de los bienes y derechos donados por la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes o derechos. Y se aplicaría el valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar correspondiente a los bienes y derechos.

En efecto, tratándose de aquellos supuestos en los que en un sólo documento se incluyan varias donaciones de bienes de un mismo donante, también, al mismo donatario, y con la finalidad de evitar que su liquidación individual minore el tipo que hubiera sido aplicable en el caso de que se hubieran realizado las donaciones con aplicación de varias normativas (estatal y autonómicas), en primer término habría de procederse a calcular de forma separada los tipos medios

8 De esta opinión se muestra partidario POZUELO ANTONI, F. DE ASÍS, "Novedades para 2015 en la normativa estatal y autonómica sobre impuestos cedidos", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 386, 2015, pág. 114, para quien, "dada la autonomía de los tres conceptos del impuesto (al menos a los efectos de determinar la realización del hecho imponible), no es posible extender, ni siquiera analógicamente, la solución que la Ley 26/2014 da para las adquisiciones mortis causa por parte de residentes en la Unión Europea a las percepciones derivadas de determinados seguros".

9 Recuérdese que la residencia fiscal en España se obtiene cuando se haya estado durante más de 183 días en nuestro país. Y, de cara a la determinación de la residencia autonómica se ha de atender a donde hubiera estado durante más tiempo de los últimos cinco años. En definitiva a través de la combinación de ambos criterios podrá precisarse si una determinada persona es o no residente en nuestro país así como en qué Comunidad tiene su residencia.

10 Véase a este respecto lo declarado por la DGT mediante contestación a Consulta de 2 de julio de 2015, relativa a un matrimonio que enajenó un inmueble localizado en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, planteándose con el dinero obtenido en la mencionada operación inmobiliaria realizar una donación de dinero a su hija también consultante, no residente en España y residente fiscal en Dinamarca. Dado que la citada donación tendría como donantes a residentes fiscales madrileños y que la donataria era residente en un Estado miembro de la Unión Europea (Dinamarca), y teniendo presente además que el dinero a donar provenía de una enajenación inmobiliaria de bien sito en Castilla-La Mancha desde hace apenas un año, se consultaba si para aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid habría que esperar a que el dinero hubiese estado en Madrid un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores o si, por el contrario, podría considerarse que el bien mueble "dinero" nace en el momento de la venta del inmueble, no siendo por tanto necesario el transcurso de cinco años y siendo válida con menos de cinco años de situación de ese dinero en Madrid la aplicación de la normativa autonómica madrileña. Pues bien, de acuerdo con lo declarado por la DGT tratándose de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos* aquellos contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del Impuesto. Y, a estos efectos, en el caso de que el donante haya poseído el bien mueble (dinero) un periodo inferior a cinco años, el cómputo para determinar dónde ha estado situado el bien mueble un mayor número de días del periodo debe ir referido al periodo en que el donante fue dueño del referido bien, y no al de cinco años.

resultantes de aplicar al conjunto de los bienes la normativa del Estado para el bien inmueble situado en un tercer país y la de la Comunidad Autónoma cuya normativa resulte aplicable, que será la de residencia del donatario, para el bien inmueble sito en la UE o en el EEE. Y, con posterioridad, se aplicarían, respectivamente, los tipos medios resultantes al bien inmueble sito en un tercer país, esto es, el tipo medio resultante de la aplicación de la LISD y al bien inmueble sito en la UE o en el EEE, que constituirá el tipo medio resultante de la aplicación de la normativa de la Comunidad de residencia del donatario, en el supuesto de que éste último hubiese optado por ello<sup>11</sup>.

En resumen, tras la reforma operada en el ámbito de los puntos de conexión previstos en la Ley 22/2009 con el objetivo último de posibilitar a los ciudadanos no residentes que puedan acceder a los beneficios fiscales autonómicos aquellos contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (advértase por tanto que la reforma no se proyecta sobre la obligación real de contribuir) tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el Impuesto<sup>12</sup>. La Ley 26/2014 introdujo unos puntos de conexión específicos respecto de este conjunto de situaciones que permitan determinar aquella normativa autonómica que presenta mayor vinculación, sin que se esté cediendo el Impuesto a la Comunidad Autónoma cuya normativa resulte de aplicación ya que, de conformidad con lo establecido en el Apartado Dos de la Disposición Adicional Segunda de la citada Ley, la competencia de gestión corresponde al Estado. Quedaba no obstante pendiente de modificación el art. 70 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto (RISD), a través del cual se regula la competencia territorial para la aplicación del Impuesto, en un sentido idéntico al de las modificaciones legales reseñadas con anterioridad. Y ello con la finalidad de

que, en los supuestos de sometimiento a gravamen por obligación real de contribuir, resulte competente la Oficina de la Comunidad Autónoma con la que la vinculación del causante o del donante sea más relevante por razón de su residencia o por radicar en la misma la mayor parte de los bienes y derechos objeto de transmisión, prevaleciendo a estos efectos, en el caso de adquisiciones ínter vivos de bienes inmuebles ubicados en España, la Comunidad en la que se concentre la parte más significativa de los mismos.<sup>13</sup>

En todo caso, una vez determinado el importe de la deuda tributaria de acuerdo con los anteriores criterios, la deuda resultante de la correspondiente liquidación tributaria habrá

11 Véase a este respecto POZUELO ANTONI, F. DE ASÍS, "Novedades para 2015 en la normativa estatal y autonómica sobre impuestos cedidos", ob. cit., pág. 110, quien señala que "Se toma el valor total de los bienes donados (estén donde estén situados) y se calcula qué tipo medio le correspondería si se aplicara la legislación estatal y cada una de las autonómicas. Es decir, se obtienen tantos tipos medios (correspondientes al valor total de los bienes) como legislaciones haya que aplicar realmente. Esos tipos medios calculados por cada Comunidad Autónoma (y, en su caso, el Estado) se aplican sobre el valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma". Advértase que este último criterio podría llegar a originar una mayor carga tributaria para aquel contribuyente que recibiese un mayor valor de bienes o derechos situados en un ámbito autonómico de inferior tributación. A tal efecto una posible alternativa hubiese sido ponderar el cálculo del citado tipo medio en función de donde se hallasen radicados los bienes. En todo caso, y como bien precisa PÉREZ FADÓN MARTÍNEZ, J. J., "Análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", ob. cit., pág. 22, "no hay referencia al caso de percibir indemnizaciones, rentas o cantidades por causa de seguros de vida no acumulables a la herencia, porque en dichos casos no han existido nunca discriminación, puesto que tales supuestos no han sido cedidos a las CCAA, por lo que antes y ahora son competencia exclusiva del Estado que es el único que ha regulado su exacción por el ISD, tratándose igual a los residentes y a los no residentes que lo sean en cualquier país".

12 Como es sabido a nivel comunitario el Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012 relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones mortis causa y a la creación de un certificado sucesorio europeo, no resulta de aplicación a cuestiones fiscales ni a cuestiones administrativas de Derecho público, correspondiendo a los distintos ordenamientos nacionales determinar las modalidades de cálculo y pago de los tributos y otras prestaciones de Derecho público, ya se trate de tributos adeudados por el causante a fecha del fallecimiento, o de cualquier tipo de tributo relacionado con la sucesión que deba ser abonado con cargo a la herencia o por los beneficiarios. Dicho texto reglamentario se limita al establecimiento de unos criterios que permiten dirimir en situaciones de sucesiones mortis causa con repercusiones transfronterizas, así como los criterios relativos a la competencia judicial, la ley aplicable a la sucesión y al reconocimiento, aceptación, fuerza ejecutiva y ejecución de las resoluciones, documentos públicos y transacciones judiciales, procediendo a crearse al efecto un certificado sucesorio europeo como título válido para la inscripción de la adquisición hereditaria en el registro competente de un Estado miembro. Tal y como señala GARCÍA PRATS, A., "El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Revista Española de Derecho Financiero, núm. 164, 2014 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)) "Son los Estados miembros y su normativa los que fijan las modalidades de sujeción, cálculo y pago de los diferentes tributos devengados con ocasión de la transmisión mortis causa, ya sean exigibles con cargo a la herencia, con cargo a los beneficiarios de la misma, o por el causante, o como exigencia por su inscripción registral". Se trata por tanto de una exclusión material derivada de la competencia única en la materia de los Estados miembros. Ahora bien dada la dificultad existente a la hora de tratar de cohesitar la armonización de las normas de conflicto y de las reglas jurisdiccionales con la competencia de cada Estado miembro en su legislación tributaria sucesoria, y al objeto de evitar el surgimiento de situaciones de deslocalización de las recaudaciones, con fecha 15 de diciembre de 2011 la Comisión Europea publicó una Recomendación donde, a la vista de la inexistencia de mecanismos efectivos de coordinación, estableció determinadas medidas dirigidas a evitar la doble imposición internacional en materia sucesoria. En dicha Recomendación la Comisión abordó la discriminación fiscal que puede producirse en la práctica, con ocasión de la recepción de una herencia en país distinto del domicilio (o residencia habitual, en términos civiles) del beneficiario. Pues bien, teniendo presente que ante una sucesión internacional cabe la posibilidad de que más de un Estado tenga potestad tributaria sobre la herencia recibida y sobre las empresas familiares de pequeño tamaño transmitidas mortis causa, varios los criterios recogidos en la Recomendación de la Comisión a este respecto de cara a su eventual aplicación por los distintos Estados. Por ejemplo, se debería permitir la desgravación de lo pagado por obligación real o por transmisión de una empresa en otro Estado miembro. En relación con los demás bienes muebles gravados en otro Estado sobre el que no tenga el beneficiario vínculo personal debería el Estado de situación abstenerse de gravar la sucesión. Asimismo se propone que sólo el Estado en que el difunto mantuviese un vínculo personal someta a gravamen la sucesión y, de no ser así, que lo haga el Estado del beneficiario, aplicando no obstante la desgravación sobre lo ya percibido. Y, en caso de existencia de diversos vínculos personales estimó la Recomendación que habría que acudir al criterio del vínculo personal más estrecho. Este vínculo vendría definido por el siguiente orden relativo: el lugar de habitación permanente; el de sus intereses vitales (situación de sus relaciones familiares y económicas principales); el lugar de su residencia habitual; y, finalmente, el de su nacionalidad.

13 Véase en este sentido ROZAS VALDÉS, J. A., "El TJUE declara contrario al Derecho Comunitario el ISD español", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 379, 2014, pág. 145.

de ingresarse ante la Administración del Estado. Y ello en tanto en cuanto la recaudación seguirá siendo estatal, si bien el Impuesto se cuantificará conforme a la normativa autonómica con la finalidad de evitar el surgimiento de discriminaciones. Ciertamente esta última circunstancia podría llegar a ser fuente de diversos conflictos, ya que la Hacienda Pública estatal deberá practicar liquidaciones aplicando normas autonómicas objeto de interpretación administrativa por parte de las distintas Haciendas regionales en cuestiones tan sensibles como la relativa a los criterios de valoración de los bienes y derechos.<sup>14</sup>

Teniendo presente que la reforma tributaria analizada dispuso la implantación para todos los obligados tributarios que deban cumplimentar sus obligaciones con la Administración Tributaria estatal de la autoliquidación obligatoria<sup>15</sup> (excluyéndose, por tanto, la posibilidad de optar por la simple declaración en el ISD a partir del 1 de enero de 2015), mediante la aprobación de la Orden HAP/2488/2014, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los Modelos 650, 651 y 655 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se determina el lugar, forma y plazo para su presentación, se diseñaron los correspondientes modelos de autoliquidación, regulándose asimismo la posibilidad optativa de presentarlos, además de físicamente, telemáticamente, así como los documentos que se deben presentar con las autoliquidaciones, el lugar y las formas de presentación.

De este modo el régimen de autoliquidación establecido por la actual regulación para todos los contribuyentes que tengan obligación por el ISD con el Estado resulta de aplicación respecto de aquellas declaraciones presentadas a partir del 1 de enero de 2015, ya que los interesados, al no haber presentado, todavía, la declaración, quedaron sometidos por Ley a esta nueva obligación de autoliquidar.

Con carácter general tres fueron los Modelos aprobados. El primero es el 650, que sustituye a los anteriores Modelos 650 y 652 (este era el simplificado del primero). El segundo lo constituye el Modelo 651 para las donaciones y demás transmisiones gratuitas e inter vivos. Finalmente el tercero es el Modelo 655, para liquidar las consolidaciones de dominio con ocasión de la extinción de usufructos que hubieran estado sujetos en su constitución al ISD.

La citada Orden Ministerial establece además la posibili-

dad optativa de presentar las autoliquidaciones por medio de su impresión física y presentación ante la Administración o telemáticamente por medios electrónicos, para lo cual debe contarse con firma electrónica debidamente aceptada por la Administración Tributaria del Estado, o bien mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo de usuario. No obstante estas formas electrónicas no estarán disponibles hasta el 1 de junio de 2015, al igual que el procedimiento de presentación de los tres modelos generados a través del formulario obtenido a través del servicio de impresión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Para finalizar la Orden HAP/2488/2014 regula los documentos a acompañar, lugares, plazos y prorrogas de estos, los cuales se ajustan, con carácter general, a los establecidos en la Ley del ISD.

## 2. Reflexiones críticas acerca del alcance de la reforma

A nuestro juicio la regulación aprobada posibilita respecto de los ciudadanos no residentes el disfrute de los beneficios fiscales previstos en la normativa estatal y autonómica, al objeto de alcanzar la plena compatibilidad con las libertades comunitarias. No obstante debe reconocerse que algunos de los puntos de conexión diseñados resultan artificiosos, pudiendo llegar a “forzarse” su aplicación al objeto de elegir aquella normativa autonómica que resulte fiscalmente más ventajosa. Así sucede, por ejemplo, con los puntos de conexión relativos a la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida, a la adquisición efectuada en virtud de herencia, legado o cualquier otro tipo sucesorio siendo el residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o a la donación de muebles situados en España en favor de residentes en otros Estados miembros o del EEE<sup>16</sup>.

A la luz de la aplicación de estos puntos de conexión podrían llegar a planificarse cambios de residencia por parte de residentes en nuestro país que decidan marcharse a una Comunidad Autónoma con una fiscalidad menor de cara al diseño de su sucesión (o, por ejemplo, si tuviesen en expectativa heredar bienes inmuebles situados en algún país del EEE distinto de España) o bien producirse operaciones de planificación fiscal por parte de los no residentes relativas a la apertura de cuentas bancarias, adquisición de bienes inmuebles o realización de inversiones financieras en el territorio de una determinada Comunidad.

14 De esta opinión se muestra partidario, por ejemplo, FERNÁNDEZ, J., “Discriminaciones en el Impuesto sobre Sucesiones”, ob. cit., quien considera que “un órgano del Estado (AEAT) será el que liquide aplicando normas autonómicas que han sido desarrolladas en resoluciones administrativas que generan criterios administrativos y que el órgano de la AEAT no conoce ni tiene que aplicar”. Se ha de recordar además a este respecto que la autoliquidación solo resulta obligatoria en las Comunidades Autónomas que se recogen en el art. 34 de la misma Ley.

15 En efecto, la reforma operada a través de la Ley 26/2014 establece con carácter obligatorio el sistema de autoliquidación para cualquier contribuyente (residente o no y beneficiado o no por el pronunciamiento emitido por el TJUE) que, en función de la consideración o no como cedido del rendimiento derivado de un concreto hecho imponible, deba cumplir sus obligaciones ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y no ante alguna Comunidad Autónoma.

16 Como se ha señalado en relación con este último supuesto la regulación introducida atiende a la normativa de la Comunidad en la que hubiesen estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice anterior al de devengo del Impuesto y no, como a priori pudiera resultar más razonable, a la normativa de la Comunidad en la que resida el donante o respecto de la que éste último manifieste una mayor proximidad.

De este modo aquellas Regiones con la fiscalidad más baja atraerán mayores inversiones<sup>17</sup>.

Por otra parte la regulación aprobada estableció una diferenciación entre dos categorías de no residentes con dos normativas aplicables distintas, a saber, residentes en Estados miembros de la UE o del EEE (a quienes se aplica la normativa autonómica) y residentes en Estados distintos de los anteriores (a los que resulta de aplicación la normativa estatal<sup>18</sup>). Y ello a pesar de que, tal y como se desprende del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) la libertad de circulación de capitales extiende su ámbito de aplicación también a los terceros países. Pues bien a resultas de dicha diferenciación la reforma operada solo beneficia a los residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo que se vean inmersos en una herencia o una donación y que tenga algún punto de conexión con España<sup>19</sup>.

Y, tal y como ha apuntado a este respecto SIERRA<sup>20</sup>, la Sentencia del TJUE de 17 de octubre de 2013 (As. C-181/12), concluyó que la normativa de Alemania dispensaba peor trato fiscal en una herencia de un inmueble sito en Alemania a un heredero residente en Suiza, a pesar de que este último Estado no forma parte del Espacio Económico Europeo, no perteneciendo tampoco a la Unión Europea<sup>21</sup>.

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, relativos a la necesaria protección del principio de libertad de movimientos de capital, no puede discriminarse a residentes en países terceros, ya que ello significaría vulnerar el ordenamiento comunitario.

En este sentido estima CÁRDENAS ARMESTO<sup>22</sup> que la reforma nada establece por ejemplo en relación con aquellos supuestos en los que el causante resulta ser residente en un país que no es miembro de la UE o del EEE y a los que, de acuerdo con la reforma introducida, sería de aplicación la norma estatal, haciéndose en consecuencia a los causahabientes de aquel de peor condición al no quedar amparados por la modificación aprobada, con la consiguiente restricción que ello supondrá de la libre circulación de capitales. Tal y como señala el citado autor “no existe ninguna diferencia objetiva entre la situación de personas que no residan en la UE y aquella en la que al menos una resida en ella, no existiendo tampoco una razón imperiosa de interés general”.

17 No comparte sin embargo esta opinión MENÉNDEZ MORENO, A., “¡Pobres residentes!”, Quincena Fiscal, núm. 19, 2014 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)), para quien “No parece fácil, al menos para algunos, la convicción de que los movimientos de capitales entre personas físicas (únicas sujetas, como es sabido al ISD) van a estar condicionados de modo relevante por la regulación de las reducciones fiscales de las CCAA previstas para los no residentes; ni que, como indica el apartado 67 de la sentencia, ello pueda condicionar significativamente las inversiones de los no residentes.”

18 En este sentido subraya la DGT en su contestación a Consulta de 31 de julio de 2015, relativa a la transmisión de un inmueble sito en Jávea a los hijos del consultante residentes en Suiza que esta Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 introducida por la Disposición Final Tercera de la Ley 26/2014, resulta aplicable en relación con no residentes en España que sean residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pero no en relación con residentes en terceros países distintos de los anteriores. De este modo, produciéndose la adquisición de un inmueble por sucesión mortis causa o por donación un sujeto pasivo del ISD no residente –y, por tanto, sujeto a obligación real– residente en Suiza no tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma del causante (en adquisiciones mortis causa) o de situación del inmueble (en adquisiciones lucrativas inter vivos), por no ser residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. En esta misma línea cabe citar la contestación de la DGT a Consulta de 27 de julio de 2015, dictada en relación con la donación realizada por unos padres residentes en Francia de la nuda propiedad de un inmueble ubicado en Suiza a favor de sus hijos residentes en Canarias. Al hallarse el citado inmueble ubicado en Suiza no podría ser aplicado el apartado 1.d) de la Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 ya que, como se ha indicado, Suiza no es miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo. Así las cosas, y de acuerdo con lo previsto en el art. 32.2.b) de la Ley 22/2009, no existiría punto de conexión al territorio de una determinada Comunidad, por estar situado el inmueble en Suiza. En consecuencia la donataria, en cuanto residente en España y sujeta por obligación personal al ISD (art. 6.1 de la Ley 29/1987) tendría que aplicar la normativa estatal del Estado, debiendo presentar la autoliquidación ante las Dependencias de la Agencia Tributaria en Madrid, tal y como resulta del art. 70.1.b) del Reglamento del ISD.

19 Señala por ejemplo a este respecto la DGT mediante contestación a Consulta de 8 de abril de 2015 que los residentes en Suiza están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real, de manera que solo tributarán por la adquisición de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español. Por su parte los sujetos pasivos del Impuesto residentes en terceros países distintos de los Estados miembros de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo tributan en el Impuesto exclusivamente con arreglo a la LISD y su normativa de desarrollo, sin que les resulte aplicable la normativa de ninguna Comunidad Autónoma.

20 SIERRA, F., “Mejor tarde que nunca”, Diario Expansión, [www.expansion.com](http://www.expansion.com) (consultada el 6 de noviembre de 2014). A juicio de este autor la reforma operada en el ISD no ha hecho sino trasladar a los no residentes la desigualdad fiscal existente entre los residentes, proyectando esta última incluso en el ámbito formal, al obligar a los no residentes a presentar autoliquidación del Impuesto; en su opinión “Un residente podría optar por la autoliquidación o por solicitar una liquidación administrativa; en cambio, un no residente sólo podría autoliquidar el ISD. Con ello, ¿no se estaría creando también una discriminación de trato en las obligaciones formales entre residentes y no residentes en seis de las Comunidades Autónomas?”. Por su parte GARCIA PRATS, A., “El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, ob. cit. (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)) manifiesta un juicio crítico con la reforma introducida vía Enmienda en el Proyecto de Ley afirmando que “La enmienda incorpora mecanismos de corrección en el Impuesto que lo tornan menos consistente con el régimen de los tributos cedidos, añadiendo medidas de dudosa corrección técnica si no con escasa cobertura legal que, además, parchean el impuesto sin resolver, en última instancia, el incumplimiento identificado por el Tribunal de Luxemburgo (...) La enmienda, por el contrario, no introduce criterio o mecanismo alguno que permita concretar el importe de la recuperación del impuesto ilícito o la restitución de la situación patrimonial del contribuyente en aquellos situaciones pretéritas en las que se ha verificado y concretado el incumplimiento en situaciones tributarias concretas, ni disposición transitoria que permita adecuar o reconducir la gestión tributaria de la normativa estatal del ISD incompatible con el tributo a las exigencias derivadas de la sentencia, en tanto en cuanto se apruebe la reforma de la LISD o se desarrolle de forma oportuna mediante la aprobación de los modelos correspondientes”.

21 Se analizaba en el citado pronunciamiento el caso del Sr. Welte, un nacional suizo con residencia en Suiza (país no perteneciente al EEE) que heredó de su mujer un inmueble y dinero en cuentas bancarias situados en Alemania, reclamando que se le aplicara una reducción considerable en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones reservada, según el Derecho alemán, a los residentes en Alemania. En dicho supuesto el TJUE, basándose en la libre circulación de capitales, constató que Alemania estaba discriminando al Sr. Welte al excluirle de la reducción, en incumplimiento de sus obligaciones derivadas del Derecho europeo.

22 CÁRDENAS ARMESTO, L., “La reforma del ISD: la oportunidad perdida”, *Iuris & Lex*, núm. 124, 2014, pág. 42.

Ciertamente desde una perspectiva sustantiva la regulación aprobada extiende la aplicación de la normativa autonómica sólo a supuestos de causantes, causahabientes, donatarios o bienes inmuebles de Estados de la UE o del EEE, cuando, como es sabido, la libre circulación de capitales produce efectos también frente a terceros Estados no integrados en el EEE<sup>23</sup>. A este respecto cabe pues plantearse si no debería haberse extendido la aplicación de la norma a los países terceros con los que España tiene firmado un Convenio de intercambio de información relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>24</sup>.

Cabe recordar no obstante a este respecto que la conocida Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 que provocó la presente reforma normativa operada por la Ley 26/2014 se refirió de manera exclusiva a la normativa estatal que establece el punto de conexión para la aplicación de la normativa autonómica, contenida en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, dejando pues al margen esta última normativa autonómica en materia de gravamen de las adquisiciones gratuitas y admitiendo por tanto la posibilidad de que, dentro de un determinado Estado, existan diferentes niveles de imposición fundamentados en las diferencias de trato que motiva la existencia de una variedad de poderes tributarios.

La regulación aprobada en el ámbito del ISD extendió al Impuesto sobre el Patrimonio (IP) el cálculo de la base imponible del contribuyente no residente en territorio español el derecho a aplicarse la normativa de la Comunidad Autónoma en la que radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el Impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse dentro de las fronteras españolas.

Ello es debido a que también en el ámbito de este último Impuesto un contribuyente podía llegar a verse perjudicado por la aplicación de la normativa fiscal española por el mero hecho de ser no residente. En efecto, la reducción en la base imponible prevista para los supuestos de transmisión

mortis causa e inter vivos de participaciones en la empresa familiar quedaba restringida para los no residentes. Como es sobradamente conocido la normativa reguladora del ISD prevé la aplicación de una reducción casi total de la tributación cuando se transmiten lucrativamente empresas familiares, entendiéndose por tales aquellas que tienen un sustrato económico real y que suponen la principal fuente de ingresos para el transmitente. Y, si bien se trata de una reducción vigente tanto en la normativa estatal como en la aprobada por las distintas CC.AA. uno de los requisitos exigidos de cara a la aplicación del incentivo es que la participación en la empresa o el negocio estén exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio. Dicha remisión normativa podía provocar que, siendo el causante/donante o el causahabiente/donatario no residente en España, no se produjese sujeción al IP estatal en aplicación del correspondiente Convenio de Doble Imposición, lo que imposibilitaría, a su vez, la aplicación de la reducción establecida en el ISD<sup>25</sup>.

Así las cosas, y por lo que al IP se refiere, la aplicación de la regulación introducida queda limitada a aquellos contribuyentes del Impuesto que no sean residentes fiscales en España, siéndolo en cualesquiera de los otros Estados miembros de la UE o del EEE. Se excluye con ello a un no residente que lo fuera en un Estado tercero. No obstante, y al igual que sucede en el ámbito del ISD, nos hallamos ante un derecho de opción que el propio sujeto pasivo del IP debe ejercitar, no siendo obligatoria la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares cuantificado conforme a las reglas de valoración previstas en la normativa reguladora del Impuesto, en el supuesto de que el régimen fiscal introducido por ésta última fuese menos favorable que el previsto en la normativa estatal.

Tuvo lugar así, dentro del ámbito del IP, el establecimiento de un nuevo tratamiento fiscal para los no residentes fiscales en España, en los términos de la regulación de este extremo en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que sean residentes fiscales en otros países miembros de la UE o del EEE, proyectándose la citada regulación sobre aquellos contribuyentes que no sean residentes fiscales en España siéndolo en cualesquiera de los otros Estados miembros de la UE o del EEE. Ello implica que un no residente que lo fuera en un Estado tercero no tendría

<sup>23</sup> De hecho cabe estimar a este respecto que el propio pronunciamiento del TJUE de 3 de septiembre de 2014 hacía referencia expresa exclusivamente a los Estados miembros de la UE, ampliando posteriormente sus efectos también a los del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, de manera que si su intención hubiera sido que afectara a todos los Estados (tanto de la UE y del EEE como a los terceros), no se hubiera procedido a analizar su posible aplicación a los pertenecientes al EEE, dado que ya estarían englobados en el total de los Estados.

<sup>24</sup> El principio de libre circulación de capitales constituye una de las cuatro libertades fundamentales en la Unión Europea, prohibiendo a los Estados miembros establecer o mantener disposiciones legales o reglamentarias que restrinjan los movimientos de capital entre los Estados miembros, y entre los Estados miembros y terceros países. Pues bien, tanto las herencias como los legados y las donaciones constituyen movimientos de capital. Las eventuales disminuciones del patrimonio debido a la aplicación de impuestos discriminatorios en base a la residencia del causante o del contribuyente o a la ubicación de los bienes representan una infracción a la libre circulación de capitales. Por otro lado estas restricciones a la libre circulación de capitales únicamente pueden ser justificadas cuando existen diferencias respecto a la residencia o cuando las medidas son necesarias para impedir infracciones del ordenamiento tributario. Y, como hemos tenido ocasión de precisar, la libre circulación de capitales opera en beneficio de cualquier persona, no dependiendo su aplicación de la residencia del beneficiario en el EEE.

<sup>25</sup> Señalaba a este respecto DEL RÍO MORENO, A., "La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE carga contra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 891, 2014 (consultado en [www.aranzadidigital.es](http://www.aranzadidigital.es)), en relación con la normativa anteriormente aplicable, que "puede entenderse que dos sujetos pasivos que se encuentran en una situación comparable, podrían ser tratados de forma distinta en función de su país de residencia, en tanto que i) un residente que cumpla los requisitos para aplicar la exención en IP podría, siempre que cumpla el resto de requisitos, aplicar la reducción en ISD, mientras que ii) un no residente que cumpla también las condiciones para la aplicación de la exención de un impuesto como el del Patrimonio, no podría aplicar la reducción en ISD por el simple hecho de no estar sujeto al citado impuesto por razón de residencia".

derecho a la posible aplicación de este tratamiento. Ahora bien, lógicamente en el presente caso no cabe solicitar devolución alguna de ingresos indebidos así como tampoco la responsabilidad del Estado legislador, ya que la modificación introducida al efecto en la Ley reguladora del citado Impuesto no deriva de la misma, sino de la decisión de España de abordar tal modificación.

Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 27 de septiembre de 2016, planteada por el miembro de una oficina diplomática en Reino Unido, y a través de la cual se preguntaba si resultan aplicables las especificidades fiscales previstas en alguna de las Comunidades Autónomas a la declaración que presenta por el concepto del IP debido a que hasta la fecha había venido tributando de conformidad con la normativa estatal del Impuesto. En efecto, si bien el consultante residía en Reino Unido, tributaba por obligación personal en España, cuestionando a tal efecto si podría aplicar en su declaración las concreciones establecidas por la Comunidad Autónoma donde radicara su última residencia, antes de su traslado, o alternativamente, las establecidas en la normativa autonómica donde radicase el mayor valor de sus bienes y derechos en España.

Tal y como clarificó el citado Centro Directivo la actual redacción otorgada a la Disp. Adic. 4ª de la Ley del Impuesto no prevé distinción alguna entre contribuyentes sujetos a obligación real y los sujetos a obligación personal, al establecer que podrán aplicar los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea la normativa de la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de los que sea titular y por los que se exija el Impuesto.

### 3. Análisis de la doctrina administrativa y jurisprudencial surgida a la luz de la reforma

Al objeto de clarificar el alcance de lo declarado en su día por la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 y de lo establecido en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) introducida por la Ley 26/2014 en el ámbito de nuestro Impuesto sobre el Patrimonio, y tratándose concretamente de aquellos contribuyentes a quienes la normativa autonómica les deja en peor lugar que la estatal la DGT, mediante contestación a Consulta de 1 de julio de 2016, procedió a analizar cuál es la conceptualización jurídica que el acceso a la aplicación de la normativa autonómica supone, concluyendo a tal efecto que nos hallamos ante un derecho y no ante una obligación, ya que el término “derecho” empleado en concreto en la citada Disposición Adicional Cuarta de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) constituye una opción del sujeto pasivo, que puede utilizar o no. Tal y como se afirma en la citada Disposición “Cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes

*en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

*Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.”*

A resultas de lo anterior el contribuyente no residente podrá, a su elección, autoliquidar el Impuesto exclusivamente conforme a la normativa estatal o bien, si lo considera más conveniente, aplicar también la normativa aprobada por una Comunidad Autónoma, que habrá de ser necesariamente aquella donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sea titular y por los que se exija el Impuesto. Al hallarnos ante una obligación real de contribuir, se tratará de aquellos bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Por otra parte, y volviendo a nuestro análisis de la reforma normativa introducida en el ámbito del ISD, tratándose de autoliquidaciones del citado Impuesto presentadas en fase de comprobación, así como de solicitudes de liquidación pendientes de tramitar, procedimientos en fase de requerimiento o trámite de alegaciones, procedimientos en los que se hayan practicado liquidaciones parciales o se hayan concedido aplazamientos o fraccionamientos y declaraciones presentadas después de haberse dictado la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 y antes de que hubiese entrado en vigor la reforma normativa introducida por la Ley 26/2014 (las cuales se hallasen pendientes de liquidación), además de autoliquidaciones presentadas en el mismo período respecto de las cuales no se hubiese dictado todavía acto resolutorio, sería de aplicación la reforma normativa introducida. A tal efecto la presentación de la autoliquidación resultaría exigible desde que se hubiese autoliquidado el Impuesto devengado tras la entrada en vigor de la nueva regulación introducida, esto es, a partir del 1 de enero de 2015<sup>26</sup>.

La recepción de la línea de interpretación elaborada por la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 en el ámbito de nuestra doctrina administrativa se produjo, entre otras, a través de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de octubre de 2014 la cual, tras recordar los dictados vertidos por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en el citado pronunciamiento, estima

<sup>26</sup> Véase en este sentido PÉREZ FADÓN MARTÍNEZ, J. J., “Análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, ob. cit., pág. 24; a mayor abundamiento estima este autor que habría de exigirse la citada forma de declaración respecto de todas aquellas declaraciones que se presenten con posterioridad al 1 de enero de 2015, ya que, a su juicio, “los interesados, al no haber presentado, todavía, la declaración quedan sometidos por Ley a esta nueva obligación de autoliquidar”.

que la discriminación advertida y declarada por el TJUE se extiende, tanto a los supuestos de obligación real como a los casos de obligación personal en el que el causante no resida en España y a los supuestos de cualquier tipo de adquisición gratuita inter vivos de bienes inmuebles situados dentro o fuera del territorio español en el que exista algún tipo de punto de conexión que permita quedar gravado por impuesto español, interviniendo como donantes o como donatarios sujetos no residentes. Y, dado que en el concreto caso analizado por el TEAC se trataba de un supuesto en el que el sujeto pasivo era no residente (y, por ende, sujeto por obligación real), originándose en consecuencia una situación de discriminación respecto al resto de los herederos residentes en España, concluyó el TEAC que procedía anular la liquidación dictándose, en su caso, por la Oficina Nacional nueva liquidación a través de la cual se evitara la discriminación de conformidad con la doctrina jurisprudencial del TJUE.

Asimismo se ha de hacer referencia a las contestaciones de la DGT a Consultas de 18 de febrero de 2015, relativas a un residente en territorio español por obligación personal que adquiriría mediante título sucesorio bienes procedentes de Alemania, Estado con el que España no tenía firmado Convenio de Doble Imposición (CDI) en materia de herencias, hallándose la citada operación regida por nuestra norma interna. Dichas Resoluciones procedieron a aplicar por vez primera la normativa aprobada a través de la Ley 26/2014 en relación con un supuesto de obligación personal por el Impuesto sobre Sucesiones relativo, como se ha señalado, a un residente en España que adquirió por legado derechos que debían ejercitarse en Alemania con origen en un causante residente en ese Estado y que, a falta de CDI en materia de herencias (únicamente operan los firmados con Francia, Grecia y Suecia) se rige por nuestra norma interna, tal y como se ha señalado con anterioridad.

La DGT, en aplicación de la vigente redacción otorgada a la Disposición Adicional Segunda.1.a) de la Ley 29/1987, considera que los residentes en España que acepten herencias o legados de causantes residentes en un país de la Unión Europea distinto de España o en un país del Espacio Económico Europeo, aun tributando a la Administración Central del Estado, tienen derecho (pudiendo en consecuencia decidir si se acogen a ella o no) a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Y, en el supuesto de que no hubiera ningún bien o derecho situado en España, tendría derecho a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida, sin que ello modifique su obligación de tributar ante la Administración General del Estado.

En consecuencia y de acuerdo con lo manifestado por la DGT, en la medida en que el consultante tributase a la Hacienda de Alemania por la herencia o el legado recibido podría aplicar la deducción regulada en el art. 23 de la LISD,

“relativo a la deducción por doble imposición internacional”, por la cual tendría derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España; y el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Asimismo, y de acuerdo con lo establecido en la letra a) del apartado Uno.1 de la Disposición Adicional Segunda de la LISD, incorporada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (vigente como ya se ha analizado desde el día 1 de enero de 2015), en la medida en que la totalidad de los bienes y derechos de la herencia estuviesen situados fuera de España (en el concreto supuesto analizado por la DGT, todos ellos estaban en Alemania) la consultante (residente en la Comunidad Valenciana) podría, si lo estima más beneficioso, aplicar la normativa del ISD que hubiese aprobado la citada Comunidad Autónoma, sin que ello signifique que deba tributar a dicha Administración autonómica, ya que no se modifica por ello su obligación de tributar a la Administración Central del Estado. La aceptación por un residente en España de una herencia o un legado de un causante residente en Alemania está pues sujeta al ISD español con independencia de la tributación que proceda en Alemania, ya que los residentes en España tributan por obligación personal, esto es, por todos los bienes y derechos adquiridos, con independencia de dónde se encuentren situados.

Los residentes en España, sujetos por obligación personal, tendrán derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional. Por otro lado los residentes en nuestro país que acepten herencias o legados de causantes residentes en un país de la Unión Europea distinto de España o en un país del Espacio Económico Europeo, aun tributando a la Administración Central del Estado, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Y, en el supuesto de que no hubiera ningún bien o derecho situado en España, tendrían derecho a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida. Recuérdese además que, a partir del 1 de enero de 2015, los contribuyentes que tributen a la Administración Central del Estado ya no pueden optar por el sistema de declaración con posterior liquidación administrativa, sino que deben hacerlo mediante autoliquidación obligatoriamente.

Por otra parte, y dentro del ámbito de nuestra doctrina jurisprudencial, mediante Sentencia de 23 de julio de 2015 declaró la Audiencia Nacional (AN) que la Administración tributaria ha de quedar exonerada de pagar por los daños y perjuicios derivados del trato discriminatorio otorgado

a los herederos de ciudadanos de Estados comunitarios no residentes en España de personas fallecidas que sí lo eran. Y ello con independencia de que deba devolver lo tributado de más en concepto de IRPF por no haber aplicado los beneficios fiscales vigentes en la Comunidad Autónoma correspondiente y aplicar la tarifa estatal sin incluir ningún tipo de bonificación, condenándose a tal efecto a la Hacienda Pública a devolver la cantidad correspondiente a la diferencia resultante entre lo efectivamente tributado y lo que le hubiera correspondido tributar de haber aplicado la bonificación del 99% de la cuota tributaria de la Comunidad Autónoma de Madrid, lugar donde residía el difunto.

Como ya sabemos la Disposición Adicional Segunda de la LISD solo resulta aplicable en relación con no residentes en España que sean residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Por ello, solo tales contribuyentes podrían tener, en su caso, derecho a la devolución de ingresos indebidos en aplicación de lo dispuesto en su día por la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. Así se encargó de reconocerlo la DGT mediante Resolución de 25 de enero de 2016. En la correspondiente solicitud de devolución de ingresos indebidos habría de analizarse si se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme, así como si se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme o, si no se dan las circunstancias anteriores, si la solicitud se refiere a ejercicios no prescritos. En el primer caso, no podría procederse a la devolución de ingresos indebidos. Por su parte en el segundo habría que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento. Y, en cuanto al tercero, si la solicitud se refiriese a ejercicios no prescritos, siempre que se probara que efectivamente se produjo el ingreso indebido y se cumplan los requisitos exigidos en la normativa sobre ingresos indebidos se debería proceder a su devolución. De cualquier manera el análisis y la determinación de la procedencia de la devolución del ingreso indebido corresponden a la oficina gestora del ISD que, en el caso de causantes o causahabientes no residentes, es la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Tratándose concretamente de un supuesto en el que la liquidación del ISD del recurrente no era firme, sino que estaba pendiente de resolución del recurso ante la AN, y teniendo en cuenta el fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 así como la posterior modificación de la Ley del ISD añadiendo un nuevo tratamiento para los que fueran no residentes que lo fueran en países de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, cuestiones ya analizadas, a través de la citada Sentencia de 23 de julio de 2015 analizó la AN un concreto supuesto en el que por parte de la Administración tributaria, y a la vista de que la liquidación por el ISD de la recurrente no era firme en el ámbito judicial, se produjo el allanamiento en cuanto a la anulación de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que había mantenido la validez de la liquidación del

ISD de la persona no residente recurrente, lo que conllevaba el reconocimiento de que puede aplicarse la nueva normativa del impuesto en estos casos. Y ello en la medida en que el supuesto concreto juzgado encajaba dentro de los elementos formales y materiales que permiten considerar a la Administración que es posible aplicar el nuevo tratamiento de no residentes del ISD<sup>27</sup>.

Ahora bien la AN rechaza la indemnización por los daños y perjuicios solicitados por la recurrente así como la devolución del importe de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional que tuvo que satisfacer el recurrente para interponer dicho recurso ante la AN, al considerar que la actuación de la Administración gestora fue conforme a la norma nacional vigente, que no podía vulnerar, teniendo en cuenta además, que aquélla no podía plantear cuestión prejudicial, lo que tampoco efectuaron los Tribunales Económico Administrativos que, pudiendo hacerlo, no lo hicieron porque no están obligados a ello.

De este modo el citado órgano judicial rechazó el pago de las demandas de daños y perjuicios en concepto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador realizadas por los herederos, al considerar que la actuación de la Administración española fue conforme a la norma nacional, que no podía vulnerar teniendo en cuenta que aquélla no podía plantear cuestión prejudicial y respecto de la que los Tribunales Económico Administrativos pueden hacerlo aunque no estén obligados a ello<sup>28</sup>. Y ello al margen, como es lógico, de la posible exigencia, en la correspondiente vía, de la responsabilidad por actos del Estado legislador. No obstante, como se ha señalado, sí que reconoció el citado órgano judicial la obligación que ha de asumir la Administración tributaria de devolver lo tributado de más en concepto de IRPF por no haber aplicado los beneficios fiscales vigentes en la Comunidad Autónoma correspondiente y aplicar la tarifa estatal del citado Impuesto sin incluir ningún tipo de bonificación.

Acerca de este derecho de los no residentes a aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma correspondiente o, en su caso, la ley estatal, señala además el TEAC mediante Resolución de 16 de octubre de 2018 que en nuestro Derecho Tributario, siempre que el legislador concede al contribuyente la posibilidad de optar ante un mismo hecho imponible por dos normativas de aplicación del tributo distintas, nos hallamos ante el supuesto de la opción a la que se refiere el art. 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

<sup>27</sup> En efecto, tal y como se ha precisado, se trataba de una cuestión que no había adquirido firmeza, al haberse recurrido la Resolución del TEAC que mantenía la validez de la liquidación recurrida ante la AN. Lógicamente si el supuesto de liquidación hubiese sido firme en el ámbito judicial ello habría impedido su admisión por parte de la AN.

<sup>28</sup> No obstante con carácter previo el Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, había procedido a allanarse a los argumentos de los recurrentes ante las modificaciones jurídicas y legislativas producidas sobre el tratamiento discriminatorio otorgado por la legislación española a los herederos no residentes en España frente a los que sí lo son, extinguiéndose así la relación procesal en virtud del reconocimiento o conformidad que el demandado prestó a la pretensión contenida en la demanda, y siendo el efecto determinante de lo anterior que el juzgador quedara en principio obligado a resolver en todo conforme a lo pedido en ella, de acuerdo con los términos de la pretensión reconocida.

Tributaria (LGT), cuyo apartado tercero establece que “Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”. Y el derecho que concede la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 no es el derecho a aplicar un determinado beneficio fiscal contenido en una normativa tributaria concreta, sino el derecho a aplicar una u otra normativa de aplicación del tributo, lo que supone una opción que el legislador concede al obligado tributario.

Así las cosas, y por lo que respecta al concreto supuesto planteado, estimó el TEAC que el sujeto pasivo podía haber optado por aplicar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones aprobada a la fecha de devengo por la Comunidad Autónoma correspondiente o la Ley Estatal. Ahora bien, a pesar de que la mencionada Disp. Adic. Segunda de la Ley 29/1987 reconoce una opción a favor de los obligados tributarios no residentes entre dos regímenes tributarios posibles (el estatal y el autonómico), ambos igualmente válidos, una vez que el obligado opta por uno de ellos no resulta ya posible un cambio de la opción ejercida transcurrido el plazo reglamentario de declaración. En el presente caso, habiéndose liquidado el Impuesto aplicándose la normativa estatal no podía, fuera de dicho plazo, optarse por la aplicación de la normativa autonómica. Siempre que el legislador concede al contribuyente la posibilidad de optar ante un mismo hecho imponible por dos normativas de aplicación del tributo distintas, nos encontramos ante el supuesto de la opción.<sup>29</sup>

29 No obstante ya con carácter previo habían llegado al TS diversos recursos presentados por residentes en terceros países a los que se había desestimado su demanda de responsabilidad patrimonial por aplicación de una norma discriminatoria contraria al Derecho Europeo, siendo la citada cuestión resuelta por la Sección 5ª del Tribunal Supremo, que tiene atribuida la competencia en materia de responsabilidad patrimonial, y concluyendo el Alto Tribunal que no se podía discriminar a residentes en terceros países (SSTS 242/2018 de 19 de febrero de 2018 y 488/2018 de 21 de marzo de 2018). Para llegar a esta conclusión las resoluciones citadas analizaban la jurisprudencia europea dictada en relación con la aplicación del art. 56 TFUE a los residentes en terceros países. El citado órgano judicial, tras concluir que entendía no concurrían las causas imperiosas de interés general que permitirían entender justificada la restricción por la normativa española respecto de aquellos, señaló que la Administración ni siquiera había planteado este argumento, habiéndose limitado únicamente a señalar que el ordenamiento comunitario no se aplicaba a residentes en terceros países. Así, por ejemplo, declaró el TS en su Sentencia de 19 de febrero de 2018 lo siguiente:“(…) La controversia ha de resolverse a favor de la recurrente, que la fundamenta de manera suficiente con invocación del criterio sostenido por el TJUE en Sentencia de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, en la que se plantea cuestión prejudicial por un Tribunal alemán sobre la interpretación de los arts. 56 CE y 58 CE (actuales arts. 63 y 65 TFUE), en el pleito suscitado por el causahabiente de una ciudadana suiza, ambos residentes en Suiza, en relación con la liquidación del impuesto de sucesiones relativo a un inmueble sito en Alemania. Señala el TJUE, que ‘mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto —como sucede en el litigio principal— de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro’.

Por tanto la Disp. Adic. 2ª de la LISD permite a los sujetos pasivos (a los que les sea aplicable la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones) optar por la normativa autonómica en función de las reglas contenidas en dicha Disposición. Y si el obligado opta por una de ellas no es posible un cambio de la opción ejercida una vez transcurrido el plazo reglamentario de declaración.

El derecho que concede la citada Disposición Adicional Segunda no es el derecho a aplicar un determinado beneficio fiscal contenido en una normativa tributaria concreta, sino el derecho a aplicar una u otra normativa de aplicación del tributo, lo que supone una opción que el legislador concede al obligado tributario.

A tal efecto se indica que artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, refiriéndose a la reiterada jurisprudencia de la que “se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada ‘Movimientos de capitales de carácter personal’, constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las Sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; van Hiltten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012, Scheunemann, C-31/11, apartado 22). Precisando, que una situación en la que una persona que reside en Suiza en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona, residente también en ese mismo Estado, un conjunto de bienes entre los que se encuentra un inmueble situado en Alemania y que es objeto de cálculo del importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones en este mismo Estado miembro no puede considerarse una situación meramente interna. En consecuencia, la sucesión de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1’. Partiendo de esta consideración, señala que ‘de reiterada jurisprudencia resulta que, en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos (véanse, en particular, las sentencias Barbier, antes citada, apartado 62; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 44; Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 37 y Missionswerk Werner Heukelbach, antes citada, apartado 22). Que, en el caso de autos, la normativa nacional de que se trata en el litigio principal establece que, en el supuesto de una sucesión que incluya un bien inmueble situado en Alemania, si el causante o el causahabiente no residían en este Estado miembro en el momento del fallecimiento, la reducción de la base imponible es menor que la que se aplicaría si el causante o el causahabiente hubiera tenido su residencia en territorio alemán en ese mismo momento. Es necesario señalar que tal normativa, que hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por lo tanto, provoca una disminución del valor de dicha herencia (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartados 45 y 46; Mattner, apartados 27 y 28 y Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 24, antes citadas)’. Concluye el TJUE ‘que una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal constituye una restricción a la libre circulación de capitales a efectos del artículo 56 CE (LA LEY 2500/1978), apartado 1’. Restricción cuya prohibición, como ha indicado al principio y según el artículo 56 CE (actual art. 63 TFUE), comprende y afecta no solo a los movimientos de capitales entre Estados miembros sino también entre Estados miembros y terceros países”.

#### IV. La revisión de la reforma efectuada por el TS: Análisis del auto de 5 de diciembre de 2018 y su inmediata repercusión en la doctrina administrativa

A resultas de la controversia suscitada por la regulación interna aprobada el Tribunal Supremo (TS), mediante Auto de 5 de diciembre de 2018, acordó analizar si las libertades comunitarias protegen a determinados contribuyentes extracomunitarios de los beneficios del ISD<sup>29</sup> Y ello tras la admisión de recurso de casación cuya cuestión principal (que, a juicio del Alto Tribunal, presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia) consistía en dilucidar si la doctrina del TJUE contenida en su Sentencia de 3 de septiembre de 2014 se aplica a ciudadanos de Estados que no sean residentes en la Unión Europea ni en el EEE, como es el caso de Suiza, por cuanto que el art. 63 del TFUE prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones (y, particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España) en función de la residencia de los causantes o causahabientes.

El interés casacional objetivo que, a juicio del TS, pesaba sobre esta cuestión se veía además acrecentado toda vez que la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 aprobada para adaptar la normativa española a la citada Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 eliminaba las discriminaciones, con base a la libre circulación de capitales de la UE, únicamente para los residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo pero no, como hemos tenido ocasión de analizar, para los residentes en países terceros.

Quedaba así centrado el interés objetivo del recurso de casación en la necesidad de matizar, precisar o corregir la jurisprudencia ya existente (pronunciamientos dictados por la Sección 5ª, responsable, entre otras cuestiones, de los recursos por responsabilidad patrimonial del Estado Legislador), los cuales fueron tomados en consideración por el tribunal de instancia para anular las liquidaciones practicadas. Se descartaba además el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE relativa a si es conforme a Derecho de la UE que la normativa española del Impuesto trate de forma diferente a residentes de terceros países, si bien se trataría de una cuestión prejudicial sobre una cuestión que ya la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal habría resuelto.

Pues bien, ya antes de que termine pronunciándose al respecto el TS la DGT, siguiendo la línea de la reciente jurisprudencia del TS en materia de responsabilidad del Estado<sup>30</sup>, acordó extender el ámbito de aplicación de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 más allá de los límites de la Unión Europea y del EEE, reconociendo así la aplicabilidad de los beneficios fiscales

del ISD sin limitaciones de residencia a través de su contestación a Consulta de 11 de diciembre de 2018. Introduce así el citado Centro Directivo un cambio de criterio sobre la aplicabilidad de los beneficios fiscales del ISD cuando las operaciones tienen que ver con personas vinculadas con Estados situados más allá de los límites de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Tomando como punto de partida el entendimiento que el Tribunal Constitucional tiene de la vinculación de las Administraciones públicas al Derecho de la Unión Europea<sup>31</sup> la DGT abandona el criterio interpretativo adoptado, entre otras, en sus Resoluciones de 25 de enero de 2016 y de 2 y 27 de julio de 2015, de 2 de julio de 2015 reconociendo que los beneficios fiscales del ISD son igualmente aplicables a los residentes en terceros Estados y que el régimen de puntos de conexión señalado en la Disposición Adicional Segunda de la Ley del ISD resulta igualmente aplicable en relación con todos los no residentes con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o de un tercer Estado.<sup>32</sup>

31 Tal y como reconoce la DGT a este respecto a través de su Resolución "(...) Conforme a la jurisprudencia del TJUE, los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional. A este respecto, cabe destacar que esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas (Sentencias de 22 de junio de 1989, y de 9 de septiembre de 2003) (...) El apartado 1 del artículo 7º de la LGT establece que las fuentes del ordenamiento tributario y ordena que los tributos habrán de regirse, además de por lo dispuesto en la Constitución, por los Tratados o Convenios Internacionales y Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución. De dicho precepto se desprende, no solo que las normas que dicte la Unión Europea forman parte de las fuentes del ordenamiento jurídico tributario (artículo 7.1.c) de la LGT), sino que incluso tienen prevalencia sobre las normas de Derecho interno, precisamente en virtud de los principios de eficacia y primacía del Derecho comunitario. En este mismo sentido se ha pronunciado el propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia 145/2012, de 2 de julio de 2012, en cuyo Fundamento Jurídico 5 se refiere a la obligación de la Administración Pública de aplicar la norma prevalente y dejar sin efecto la desplazada aunque esté vigente en los siguientes términos: '(...) Asimismo es pertinente traer a colación la doctrina fijada en la Declaración 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 4, en la que precisamos que la primacía no se sustenta necesariamente en la jerarquía, sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones', lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno (algo propio de la Unión Europea como proceso de creación de una unidad política por agregación o unión de Estados) (...)".

32 Tal y como afirma textualmente la DGT en esta contestación a Consulta de 11 de diciembre de 2018 "(...) No ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha Disposición Adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero (...) Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios". Así pues, y por lo que respecta al concreto supuesto analizado, la consultante (residente en Cataluña), si bien tendría derecho a aplicar la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma catalana con su régimen de beneficios, estaría obligada a presentar su declaración ante la AEAT, encargada de gestionar el Impuesto en el ámbito de la Administración Central del Estado. Y ello porque el causante (no residente en ninguna Comunidad Autónoma) no tenía ningún punto de conexión con Comunidad alguna.

30 Especialmente significativa resulta a este respecto la STS de 19 de febrero de 2018, a través de la cual, y a resultas de una demanda de responsabilidad contra el Estado español, se reconoció la aplicabilidad de la libre circulación de capitales a los residentes en terceros países (caso de como Canadá), siguiendo la estela iniciada en la Sentencia del TJUE de 17 de octubre de 2013, que había reconocido beneficios a un ciudadano suizo.

Asimismo la contestación de la DGT a Consulta de 14 de diciembre de 2018 ha venido a reconocer que nuestra normativa interna no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países), así como que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales, los efectos derivados de la jurisprudencia comunitaria resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios, no debiendo tenerse presente la exclusión de los países terceros ajenos al Espacio Económico Europeo en relación con el ámbito de aplicación de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 19/1987.

En consecuencia nuevamente la doctrina administrativa vino ya a reconocer, antes incluso de que se pronuncie al respecto el TS de manera definitiva, que el régimen regulado en la citada Disposición Adicional Segunda resulta aplicable a todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la UE, del EEE o en un país tercero, debiendo los afectados presentar el ISD por los bienes que adquieran con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y teniendo derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan<sup>33</sup>. Y, no residiendo el causante en ninguna Comunidad Autónoma (y no existiendo punto de conexión con ninguna de ellas) el organismo competente para la exacción del gravamen será la Administración Central del Estado (AEAT), no siendo de aplicación en dichos supuestos la reducción regulada en el art. 20.2 c) de la LISD si no cumplen los causantes del hecho imponible los requisitos que establece el art. 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991 respecto a las participaciones que se quieran transmitir.

---

<sup>33</sup> Concretamente, y por lo que respecta a este concreto supuesto planteado, los futuros herederos, residentes en la Comunidad de Madrid, de una persona de nacionalidad rusa pero que tributaba en España por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio y que adquiriría participaciones de una entidad holding residente en la Federación Rusa, habrían de presentar el Impuesto por los bienes que adquieran con independencia del lugar donde estos se encuentren situados, teniendo derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan (en el concreto supuesto planteado, la Comunidad de Madrid).



TEMAS FISCALES

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA.....</b>	<b>19</b>
Tribunal de Justicia de la Unión Europea: Compraventa de oro y joyas . . . . .	19

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

### Tribunal de Justicia de la Unión Europea: Compraventa de oro y joyas

*Sentencia de 12 de junio de 2019*

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 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 impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen 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.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230) del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230)»), así como del principio de neutralidad fiscal.

Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Oro Efectivo, S.L., y la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con la negativa a la deducción del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

#### **Marco jurídico. Derecho de la Unión. Sexta Directiva (LCEur 1977, 138)**

El artículo 33, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE (LCEur 1977, 138) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE (LCEur 1991, 1672) del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO 1991, L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva (LCEur 1977, 138)»), dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia,

circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

#### **Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230)**

La Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230). Los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA exponen lo siguiente:

«(4) La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios.

Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como

en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.

[...]

(7) El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.»

El artículo 401 de la misma Directiva (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230) tiene la siguiente redacción:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

## Derecho español

Del auto de remisión (RJ 2018, 673) resulta que las disposiciones nacionales pertinentes son las contenidas en los artículos 7 y 8 de la Norma Foral 3/1989, de 21 (sic) de marzo (LPV 1989, 263), del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo que atañe al ejercicio 2010), así como en los artículos 9 y 10 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo (LPV 2011, 144, 317), del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo que atañe a los ejercicios 2011 y 2012).

Estas disposiciones son idénticas a las que figuran en los artículos 7 y 8 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE n.º 251, de 20 de octubre de 1993). Los extractos pertinentes de las disposiciones citadas se resumen del siguiente modo en el auto de remisión (RJ 2018, 673):

«[...]

– Que son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

– Que no estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones que acaban de señalarse "cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y,

en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al [IVA]".

– Que estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, "el que los adquiere".»

En virtud del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401), del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992), las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

## Litigio principal y cuestión prejudicial

En el marco de la actividad que desarrolla, Oro Efectivo, cuyo objeto social es la compra, venta, importación y exportación de materias primas, piedras preciosas y metales preciosos, adquiere a particulares objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos y los revende, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, a otras empresas dedicadas a fabricar lingotes o piezas diversas de metales preciosos.

La Hacienda Foral de Bizkaia consideró que las compras a particulares de objetos de oro y otros metales efectuadas por la sociedad demandante en el litigio principal en los años 2010, 2011 y 2012 estaban sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Oro Efectivo impugnó la resolución de la mencionada Administración tributaria ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, alegando que varios órganos judiciales nacionales habían dictado resoluciones en las que se declaraba la no sujeción de las referidas operaciones de compra al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Alegó asimismo que las adquisiciones controvertidas en el litigio principal se habían llevado a cabo en el marco de su actividad comercial. Por último, Oro Efectivo sostuvo que la exacción del mencionado tributo generaría, en violación del principio de neutralidad fiscal, una doble imposición, habida cuenta de que el IVA ya había gravado tales adquisiciones.

Mediante resolución de 18 de junio de 2015 (JT 2015, 1413), el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia desestimó la referida reclamación.

Oro Efectivo interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del mencionado Tribunal Económico-Administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. El recurso contencioso-administrativo fue desestimado mediante sentencia de 13 de septiembre de 2016 (PROV 2016, 249663).

Oro Efectivo interpuso entonces recurso de casación contra la citada sentencia (PROV 2016, 249663) ante el Tribunal Supremo.

Este último órgano judicial precisa que la solución del litigio pendiente ante él depende fundamentalmente del alcance del principio de neutralidad fiscal, tal como ha interpretado este principio el Tribunal de Justicia.

Más concretamente, el Tribunal Supremo duda si es compatible con la Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230) y con el principio de neutralidad fiscal una normativa que obliga a una empresa a pagar un impuesto indirecto distinto del IVA, en forma de un impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, por el hecho de que dicha empresa adquiera a personas físicas bienes muebles tales como oro, plata o joyas, cuando tales bienes se destinan a la actividad económica de la empresa en cuestión, la cual lleva a cabo por otra parte operaciones sujetas al IVA en el momento de la reintroducción de los referidos bienes en el circuito comercial, sin tener la posibilidad de deducir, en el marco de esas operaciones, las cuotas abonadas en el momento de la adquisición inicial de esos mismos bienes en concepto del impuesto en cuestión.

En tales circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Si la Directiva [IVA] (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230) y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [...] que la interpreta, se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir el pago de un impuesto indirecto distinto del [IVA] a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando:

- el objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario;
- se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial, y
- la legislación en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas.»

### Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

En su petición de decisión prejudicial, el tribunal remitente solicitó la aplicación del procedimiento acelerado regulado en el artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia (LCEur 2012, 1401).

La referida solicitud fue denegada mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 30 de abril de 2018, Oro Efectivo (C-185/18, no publicado, EU:C:2018:298).

### Sobre la cuestión prejudicial

Mediante la cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide si la Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230) y el principio

de neutralidad fiscal 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.

Procede recordar a este respecto que, en virtud del artículo 401 de la Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230), las disposiciones de esta no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. Así pues, dado que el Derecho de la Unión admite la existencia de regímenes impositivos concurrentes, tales impuestos pueden igualmente percibirse cuando su percepción pueda dar lugar a una acumulación con el IVA en relación con una sola y misma operación (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de marzo de 2014 (TJCE 2014, 119), Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, apartado 28, y de 7 de agosto de 2018 (PROV 2018, 216376), Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 26).

Una interpretación literal de esta disposición permite concluir, habida cuenta del requisito negativo contenido en la expresión «que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», que el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas solo está autorizado si estos últimos no pueden asimilarse a un impuesto sobre el volumen de negocios (sentencia de 7 de agosto de 2018 (PROV 2018, 216376), Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 27).

Si bien el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» no se define ni en el artículo 401 de la Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230) ni en ninguna otra disposición de esta Directiva, procede señalar que este artículo es sustancialmente idéntico al artículo 33 de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) (sentencia de 7 de agosto de 2018 (PROV 2018, 216376), Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 28).

Pues bien, en el marco de los asuntos que dieron lugar al auto de 27 de noviembre de 2008, Renta (C-151/08, no publicado, EU:C:2008:662), así como a la sentencia de 20 de marzo de 2014 (TJCE 2014, 119), Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), el Tribunal

de Justicia se pronunció sobre la compatibilidad con el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) 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 (LCEur 1977, 138) (auto de 27 de noviembre de 2008, Renta, C-151/08, no publicado, EU:C:2008:662, apartados 32 y 45; sentencia de 20 de marzo de 2014 (TJCE 2014, 119), Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, apartado 29).

En relación con este punto, el Tribunal de Justicia declaró, en particular, que un impuesto de este tipo no grava con carácter general todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios y que no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que en cada fase puedan deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso (véase, en este sentido, el auto de 27 de noviembre de 2008, Renta, C-151/08, no publicado, EU:C:2008:662, apartados 41 y 43).

A este respecto, no hay nada en la documentación de la que dispone el Tribunal de Justicia que induzca a considerar que esta cuestión deba analizarse de una manera diferente en el ámbito de la presente remisión prejudicial. De este modo, procede estimar que las consideraciones expuestas por el Tribunal de Justicia en las resoluciones citadas en los apartados 23 y 24 de la presente sentencia en lo relativo al artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) resultan aplicables al artículo 401 de la Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230), en el marco del presente asunto.

De ello se deduce que no puede considerarse que un impuesto como el controvertido en el litigio principal tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios,

a efectos del artículo 401 de la Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230).

El tribunal remitente estima, por otra parte, que la aplicación simultánea del impuesto controvertido en el litigio principal y del sistema común del IVA puede vulnerar el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA.

En lo que atañe a este principio, recordado en los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230), procede hacer constar que, para evitar resultados discordantes respecto al objetivo consistente en lograr la igualdad de condiciones de imposición de una misma operación con independencia de cuál sea el Estado miembro en el que se produzca, objetivo que persigue el sistema común del IVA, cualquier comparación de las características de un impuesto como el impuesto controvertido en el litigio principal con las características del IVA debe realizarse a la luz de este objetivo.

En este marco, procede prestar una atención particular a la exigencia de que se garantice en todo momento la neutralidad del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de agosto de 2018 (PROV 2018, 216376), Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 41).

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 (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230). 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 (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230) 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 destinen 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.

## Costas

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones

ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso. En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

La Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230) del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 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 impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen 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.

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ..... 25

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados ..... 25

• Base imponible en los supuestos de dación en pago .....	25
• Cumplimiento de los requisitos para la renuncia válida a la exención del IVA .....	25
• Arrendamiento de vivienda: Operación sujeta y exenta de IVA.....	26
• Adjudicación en pago de asunción de deudas .....	26
• Dación en pago de inmueble: Valor de la contraprestación .....	26
• Cesión de bienes a cambio de una pensión .....	26
• Base imponible en la dación en pago.....	27
• Cesión de bienes a cambio de pensión .....	27
• Calificación de una disolución de condominio.....	27
• Transmisión de rama de actividad .....	28
• Base imponible en la extinción de condominio.....	28
• Elevación a público de contrato de arrendamiento .....	29
• Escrituras inscribibles .....	29
• Redistribución de responsabilidad hipotecaria .....	29
• Transmisión de farmacia: Registro de bienes muebles.....	30
• Bonificación Fiscal de terrenos destinados a desarrollo actividad industrial.....	30
• Novación de préstamo con garantía hipotecaria: modifica el valor de tasación .....	31

### Procedimiento Tributario ..... 32

• Valoración por el obligado conforme a los criterios publicados: comprobación de valores.....	32
• Utilización indebida del procedimiento de verificación de datos .....	32
• Valoración de fincas rústicas .....	32
• Valoración de inmueble: Idoneidad del método .....	33
• Valoración de fincas rústicas: INNecesariedad de Visita del perito.....	33

### Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones ..... 35

• Aplicación de reducciones a parientes por afinidad a pesar de haberse extinguido por fallecimiento, el vínculo matrimonial.....	35
• Afección al pago del impuesto en el ISD.....	35
• Reducción por empresa familiar: procedimientos tributarios de gestión y de comprobación e investigación .....	35
• Ius transmissionis: Se produce una sola adquisición hereditaria. Corrección de la doctrina jurisprudencial previa .....	36
• Valoración del ajuar doméstico.....	36
• Transmisión empresa familiar: Acciones en el activo no afectas .....	36
• Reducción por transmisión de vivienda habitual .....	37
• Disminución de valor de participaciones sociales.....	37
• El ajuar doméstico no computa en el legatario .....	38
• Justificación de un menor valor del ajuar doméstico.....	38
• Derecho de crédito del causante frente a una persona ajena a su ámbito familiar.....	39
• Reducción empresa familiar: Activos de la empresa que no están afectos a la actividad económica de la misma .....	39
• Imputación al caudal hereditario del 100% de los saldos mobiliarios .....	40

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

#### BASE IMPONIBLE EN LOS SUPUESTOS DE DACIÓN EN PAGO

Sentencia de 9 de abril de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se discute si en los supuestos de dación en pago se ha de atender al valor del inmueble o de la deuda para concretar la base imponible del impuesto que nos ocupa.

La STS de 31 de enero de 2019, dictada en el recurso de casación núm. 1095/2018 interpuesto por CAIXABANK, y reproducida por la de 4 de febrero de 2019, recurso de casación núm. 3256/2017, en la que tras un exhaustivo análisis de la totalidad de las normas y jurisprudencia aplicables al supuesto, concluye que "de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD, en una dación en pago de uno o varios inmuebles hipotecados al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien o los bienes inmuebles que se transmiten."

#### CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA LA RENUNCIA VÁLIDA A LA EXENCIÓN DEL IVA

Sentencia de 4 de abril de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Es objeto de la litis la venta por parte de Don Higinio, empresario de arrendamientos turísticos, al recurrente un apartamento turístico, declarando y autoliquidando por IVA al haberse renunciado a la Exención y por ITP modalidad AJD, al tipo del 1,5%. La Administración tributaria, no conforme con la autoliquidación presentada, practica liquidación provisional por el Impuesto (TPO) por considerar que no concurren todos los requisitos para aceptar la renuncia a la exención, en concreto, por no cumplirse con lo dispuesto en el artículo 4 y 5 de la Ley del IVA pues no basta que el transmitente tenga la condición de empresario sino que además el bien transmitido debe estar afecto a su actividad empresarial; sin embargo en el presente caso no se cumple ese requisito ya que en la declaración del IRPF, el inmueble transmitido constituía su vivienda habitual, y sin que en la presente instancia se haya aportado prueba alguna en contrario.

En el caso de autos nos encontramos con una operación sujeta a IVA pero exenta en virtud del art. 20.Dos.22<sup>a</sup> de la Ley del IVA; por ello, la Administración tributaria impone su tributación por TPO.

Para poder renunciar a la exención, y por consiguiente tributar por IVA y no por TPO, es necesario cumplir los requisitos establecidos en el art. 20.Dos de la Ley del IVA. Basta el incumplimiento de uno de estos requisitos para que la renuncia a la exención no pueda aceptarse, planteándose en el caso de autos por la resolución recurrida, como única objeción por la que se confirma la resolución de la Oficina Liquidadora e implícitamente se rechazan sus argumentos, que en el supuesto de autos se incumple el requisito relativo a que la transmisión debe realizarse en el ejercicio de la actividad profesional o empresarial ya que el inmueble constituía la vivienda habitual del transmitente.

## **ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA: OPERACIÓN SUJETA Y EXENTA DE IVA**

**Sentencia de 29 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

La divergencia en el caso de autos se centra en el destino de una vivienda comprada y en la prueba aportada al efecto por la parte. Según la resolución impugnada, esta prueba no acredita lo que se pretende, en concreto, que la entidad recurrente se dedica como actividad principal al arrendamiento de inmuebles con prestación de servicios incluidos y que por ello devenga IVA en todas sus operaciones. Añade que las facturas aportadas no van acompañadas de los contratos de arrendamiento y en los aportados posteriormente no consta el devengo de IVA.

Corresponde al recurrente desvirtuar lo anterior probando que las viviendas se hallan afectadas directa y exclusivamente a una actividad empresarial con derecho a deducir las cuotas soportadas, pero no ha aportado, ni antes en la vía administrativa ni ahora en sede judicial, justificación de la relación existente entre las cuotas soportadas y su vinculación con actividad económica alguna sujeta y no exenta. Estos datos permiten concluir que el destino previsible de la vivienda no es otro que el arrendamiento de viviendas, que es una operación exenta y no susceptible de renuncia.

## **ADJUDICACIÓN EN PAGO DE ASUNCIÓN DE DEUDAS**

**Sentencia de 28 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

La liquidación recurrida tiene su origen en escritura por la que se constituye UNA sociedad con un capital social de 12.000 euros dividido en 12.000 participaciones de un euro, de las que 3.000 participaciones son suscritas por otra entidad y desembolsado mediante la aportación no dineraria de inmuebles, que estaban gravados con hipotecas en garantía de préstamos. La Liquidación tuvo por objeto regularizar el hecho imponible no declarado de adjudicación en pago de asunción de deudas.

Hay adjudicación expresa en pago de asunción de deudas en aquellos supuestos de ampliación de capital social que se suscribe y es desembolsado mediante la aportación de un bien que está hipotecado y cuyo valor total supera el importe del capital social ampliado. Es decir, la suscripción de capital coincide con la diferencia entre el valor de los inmuebles aportados y los importes de los préstamos hipotecarios pendientes de amortizar. Por tanto nos encontramos, por un lado, con un aumento y suscripción del capital social mediante aportación no dineraria y, por otro, con el compromiso nuevo y distinto de la sociedad, en virtud del cual a cambio de una aportación patrimonial (inmueble) se asume una deuda que el aportante tiene con tercero. La primera operación está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del impuesto de transmisiones y la segunda a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, en aplicación de lo dispuesto en la letra A del apartado 2º del art. 7 del TR del ITPyAJD, conforme al cual se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto "las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas". En este caso, el patrimonio de la sociedad recurrente si se ha incrementado porque en cobro de las participaciones ha obtenido un bien inmueble con un valor superior a la suma de las citadas participaciones sociales. Si la aportación no dineraria hubiese tenido un valor equivalente al de las participaciones sociales suscritas entonces solo existiría una operación, que tributaria por operaciones societarias.

## **DACIÓN EN PAGO DE INMUEBLE: VALOR DE LA CONTRAPRESTACIÓN**

**Sentencia de 29 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Andalucía**

En el presente caso el prestamista, a cambio de la vivienda, da por pagada la deuda hasta la cantidad coincidente con el valor de aquella y condona el resto todavía adeudado, por lo que la contraprestación asciende al valor del inmueble adicionado con la suma condonada. La posibilidad jurídica de la comprobación de valores en los supuestos de dación en pago y que la determinación del valor real de la transmisión vendrá determinado no por la cantidad que constituye la dación pago, sino por el montante de la deuda que se solventa con la dación en pago, es decir, el valor real ha de coincidir con el importe o valor del bien entregado y, en este caso, además con el importe de la quita.

## **CESIÓN DE BIENES A CAMBIO DE UNA PENSIÓN**

**Sentencia de 14 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**

Sostiene el recurrente la nulidad de la liquidación practicada por cuanto no se ha aplicado la regla especial contenida en el art. 14.6 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD. Dicho precepto dispone que cuando en las cesiones de bienes a cambio de pensiones

vitalicias o temporales, la base imponible a efectos de la cesión sea superior en más del 20 por 100 y en 2.000.000 de pesetas a la de la pensión, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicará otra por el concepto de donación.

Sin embargo para la Sala, en el presente supuesto no estamos ante una cesión de bienes a cambio de una pensión vitalicia o temporal (como pretende el recurrente) sino ante una compraventa en virtud de la cual una mercantil vende al recurrente una finca (salvo el derecho de uso y habitación de D<sup>a</sup> Aída) por el precio de 28.000 euros. La compraventa de dicha finca supone la asunción por parte del comprador (el recurrente) de los derechos y obligaciones que la integran (entre ellos, la renta vitalicia que se reseñaba en el contrato) sin que ello suponga que nos encontramos ante una cesión de bien a cambio de una pensión vitalicia (operación sí celebrada entre la mercantil y D<sup>a</sup> Aída), por lo que no resulta aplicable la regla invocada por el recurrente.

### **BASE IMPONIBLE EN LA DACIÓN EN PAGO**

**Sentencia de 21 de febrero de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**

Se otorga escritura pública de dación en pago de deudas y cancelación de hipoteca en la que se hace constar que el valor de la finca en cuestión a efectos de la dación en pago asciende a la cantidad de 148.646,27 euros. La oficina liquidadora utilizó el procedimiento de comprobación de valores. El recurrente alega la incorrecta determinación de la base imponible del impuesto en tanto que el importe declarado se corresponde con el valor real del bien transmitido.

La dación en pago es una forma especial de pago y consiste en el acuerdo, como negocio jurídico bilateral, por el que el acreedor acepta, para cumplimiento de la obligación constituida, la entrega de un bien o bienes distintos de aquellos en que la prestación debía consistir. El art. 46.3 del RDL 1/1993 señala que cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible. Y ello es precisamente lo que sucede en este caso, pues la misma escritura pública de dación en pago, en el apartado "valoración" computa como valor de la finca dada en pago la cantidad de 148.646,27 euros, por lo que la solución adoptada por la oficina liquidadora para determinar la base imponible del impuesto de referencia es ajustada a derecho justificando, en consecuencia, la desestimación del recurso.

### **CESIÓN DE BIENES A CAMBIO DE PENSIÓN**

**Sentencia de 28 de mayo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León**

La Administración tributaria practicó liquidación provisional a la actora en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, devengado por la constitución de una renta vitalicia constante que se formalizó en escritura pública. Pretende la recurrente que se declare contrario a derecho el acto impugnado y la nulidad de la liquidación, que basa en que le era aplicable el régimen tributario establecido en el artículo 14.6 del TRLITPyAJD, y en que al no haberse considerado así se ha producido una doble imposición.

Para la Sala, sentado que el valor de la pensión, capitalizado en la forma legalmente establecida ascendía a 40.114 euros, extremo no discutido por nadie, resulta incuestionable que el valor de los bienes cedidos, o sea, 61.525 euros, es superior a aquél en más del 20% y en 12.020,24 euros, que son justo las circunstancias que obligan a tributar del modo en que lo hizo la recurrente, es decir, por ITP hasta el valor coincidente de la pensión y de los bienes adquiridos y por el concepto donación por el resto. En el supuesto litigioso no tiene especial repercusión el mayor valor comprobado de uno de los bienes adquiridos (la vivienda unifamiliar, que en su mitad se valoró en 44.296,44 euros frente a los 40.000 euros declarados) y ello porque el exceso sobre la suma en la que coinciden el valor de los bienes cedidos y el de la pensión tributa por ISD.

### **CALIFICACIÓN DE UNA DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO**

**Sentencia de 27 de mayo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia**

La cuestión debatida que, en virtud de la escritura pública otorgada por la actora y sus dos hermanos, propietarios por terceras partes de la finca urbana, se extingue el condominio sobre dicho bien valorado en 102.000 euros, adjudicándose la plena propiedad del mismo a la demandante dada su indivisibilidad, a calidad de abonar a sus hermanos la cuantía de 34.000 euros a cada uno. En la cláusula segunda del documento público se establece que la demandante compensará a cada uno de sus hermanos

mediante la entrega de la referida cantidad, que queda totalmente aplazada sin generar interés de tipo alguno para ser abonada en el plazo de diez años a contar desde el otorgamiento de la escritura pública.

La Administración tributaria acepta que por consecuencia de la indivisibilidad de la finca la única manera de extinguir el condominio era la atribución de la misma a uno de los comuneros, no obstante, considera que existe un exceso de adjudicación sujeto a ITP por cuanto no se produce una compensación en metálico ni económica a los otros comuneros.

En el presente caso, aunque en la escritura pública se estipula que el interesado/actor abonará en el plazo de diez años a cada condómino la cuantía de 34.000 euros, considera que como no se pacta interés alguno, ni se fracciona el pago durante dicho plazo, ni consta que a la fecha de iniciarse el expediente se abonara cantidad alguna, no concurre la necesaria compensación económica para que el exceso no estuviera sujeto a ITP. De aceptar tales argumentos que se sustentan en el carácter simulado de la mencionada cláusula segunda, resultaría que el exceso de adjudicación no tendría carácter oneroso sino lucrativo y, por ende, estaría sujeto al impuesto sobre donaciones y no a ITP, razón que por sí sola determina la estimación del recurso.

### **TRANSMISIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD**

**Sentencia de 14 de mayo de 2019 del Tribunal Superior de Galicia**

En escritura pública la actora presentó autoliquidación por actos jurídicos documentados, al considerarla exenta de transmisiones patrimoniales, toda vez que se renunció a la exención del IVA. La Administración autonómica inició un procedimiento de verificación de datos que finalizó con liquidación por ITP, en el entendimiento de que lo transmitido era una rama de la actividad.

Del tenor literal de la escritura pública no se compadece con lo alegado por la demandante, pues en ella se dice que adquiere por mitad y proindiviso la finca descrita en el expositivo I en pleno dominio y con cuanto por principal, anejo y accesorio le corresponda, puntualizando que la venta incluye los terrenos inscritos en el Registro de la Propiedad, y/o derechos, que pudiesen existir y no estén inscritos. En el expositivo I se describe la finca como terreno, en el que existen tres edificaciones y se describen. Ahora bien, tal descripción se corresponde a la consignada en el Registro de la Propiedad. Y lo que sostiene la actora es que en la fecha de adquisición la situación de las edificaciones no era la allí reflejada pues, al haber cesado en la actividad la vendedora en el año 2009, las naves fueron objeto de varios robos, además de encontrarse en deplorable estado de conservación debido a su abandono.

No se transmitió una rama de actividad, pues no estaba operativa ninguna unidad productiva, las edificaciones no eran aptas a tales efectos. En prueba de ello aporta, un certificado emitido el mismo día del otorgamiento de la escritura pública de compraventa por el administrador concursal de la vendedora, en el cual se dice, entre otras cosas: que por los terrenos y las naves vendidas se encuentran en un estado lamentable de conservación, ya que sufrieron innumerables robos y expoliaciones.

Para la Sala, a la vista de esta prueba unida a la inactividad de la vendedora desde el año 2009, según resulta de la documentación relativa al procedimiento concursal, se ha de concluir que el objeto de la venta no conformaba una unidad productiva autónoma, dado que el estado de conservación de las naves, la inexistencia de útiles y maquinaria, determinan su indisponibilidad para el ejercicio de la actividad desarrollada por la actora en el momento de la compraventa.

### **BASE IMPONIBLE EN LA EXTINCIÓN DE CONDOMINIO**

**Sentencia de 26 de marzo de 2019 del Tribunal Supremo**

La extinción del condominio mediante la adjudicación a dos de los condueños de la parte del bien inmueble que, en el 50 por 100 correspondía a otra condueña, a cambio de su equivalente en dinero, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, en tanto en cuanto no está sujeta a la modalidad de transmisiones onerosas, puesto que tal operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio sino pura y simplemente, una especificación de un derecho preexistente, si bien debemos al mismo tiempo declarar que la pretensión de la Administración tributaria no puede estimarse en su totalidad puesto que la liquidación recurrida se giró sobre la totalidad del valor comprobado del bien, cuando la liquidación debe girarse sobre el 50 por 100 de ese valor, dado que la base imponible es única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere ex novo.

## **ELEVACIÓN A PÚBLICO DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO**

**Sentencia de 4 de abril de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Una entidad bancaria suscribió un contrato de arrendamiento financiero a favor de una mercantil, Mil. S.A., sobre un inmueble de su propiedad. En la escritura se indica que el arrendatario financiero que se suscribe es arrendamiento operativo, considerando que el arrendatario operativo (Hotel H.) ocupe gestione y explote directamente el edificio. La mercantil autoliquidó la escritura por dos conceptos: arrendamiento financiero y opción de compra. Por la Administración se liquidó por el concepto de arrendamiento operativo, dado que constituye uno de los objetos del contrato elevado a escritura pública, y dado que el contrato de arrendamiento operativo es inscribible en el Registro de la Propiedad (art. 2 de la Ley Hipotecaria), procede la liquidación a efectos de AJD.

En relación con el arrendamiento operativo que aquí nos ocupa, una de las partes, el Hotel H., no se encuentra representado en el momento de elevar a escritura pública la operación, por lo que el notario no puede dar fe de la identidad de dicha parte. Por otro lado, cierto es que en la escritura se hacen menciones al arrendamiento operativo, sin embargo, en el supuesto de autos, con la supuesta complejidad de la operación se pretende incluir en la misma a un tercero que no estaba presente en el momento de elevar a público el documento. En el presente caso estamos precisamente ante un supuesto donde una escritura en la que se hace una mera mención de un contrato de arrendamiento, que no puede suponer por ese mero hecho de esa mera mención, que el mismo dé lugar a devengo de AJD. Se desestima el recurso interpuesto por la Administración tributaria.

## **ESCRITURAS INSCRIBIBLES**

**Sentencia de 4 de abril de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

La Administración tributaria liquidó por el concepto AJD en relación con una escritura de distribución de préstamo, por considerar que una mercantil constituye hipoteca mobiliaria a favor de otra entidad sobre la patente de su propiedad mediante una escritura pública que reúne los requisitos exigidos en el art. 31.2 del Texto Refundido. Por la mencionada mercantil se interpuso recurso ante el TEAR alegando que el documento no era inscribible dado que el Registrador había denegado la inscripción al ser la patente objeto de hipoteca de titularidad distinta al hipotecante, careciendo de título para obligarse en la constitución de dicha garantía. El TEAR considera que al no ser inscribible en el Registro Provincial de Bienes Muebles, no se ha producido el Hecho Imponible. La parte recurrente, Administración tributaria, alega en su demanda, con cita de sentencia dictada por la Sección 9ª del TSJ de Madrid, que el carácter subsanable de los defectos apreciados por el Registrador, determinaría la potencialidad del acceso al Registro de la operación y por lo tanto procedía la tributación por AJD.

Para la Sala, lo determinante no es tanto que se lleve a cabo la efectiva inscripción en el Registro sino que el acto sea inscribible, y a estos efectos se ha de distinguir, el supuesto en el que la denegación del Registrador opone defectos subsanables, por lo que en definitiva, una vez subsanados los mismos, la escritura sería inscribible (supuesto resuelto por la sentencia de la sección 9ª del TSJ de Madrid, en el que el registrador había apreciado que faltaban una serie de firmas); frente al supuesto en el que los defectos se dan por razones no subsanables sino sustantivas (supuesto resuelto por el TS en su sentencia de 2013). En el supuesto de autos consta en la resolución y es un hecho reconocido por las partes que el registrador resolvió no inscribir con base en el hecho de no resultar acreditada que la transmisión de la patente se hubiera inscrito a favor del hipotecante, siendo sin duda de carácter sustantivo el impedimento por referirse a la titularidad de la patente. Por lo tanto procede desestimar el recurso interpuesto por la CAM.

## **REDISTRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA**

**Sentencia de 4 de abril de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

A través de documento privado del año 2004, se lleva a cabo la redistribución de responsabilidades hipotecarias; en dicho documento consta instancia dirigida al Registro de la propiedad en el que se solicita la redistribución de la responsabilidad hipotecaria en las fincas que en dicho documento se señalan; se cita en la resolución el art. 216 del Reglamento Hipotecario; se concluye manifestando que la operación de redistribución hipotecaria se efectuó mediante documento privado inscribible por lo que no se cumplen las condiciones del art. 31.2 del TR del ITP para girar el AJD (pues el documento no es documento notarial).

Consta aportado documento en el expediente escrito dirigido al Registro de la propiedad, que como defiende la Administración tributaria, en el documento privado del año 2004, se enumera 451 fincas, y por lo tanto en dicho documento privado, la redistribución se realiza entre esas 451 fincas; dicha enumeración consta en los folios del expediente; y como señala el Tribunal, dicho documento no está sujeto a AJD por tratarse de un documento privado.

Sin embargo, en escritura de 2006 consta que quedan libres de responsabilidad hipotecaria unas fincas registrales enumeradas por un total de 91. Luego debe estimarse la demanda, pues como ha defendido la Administración, en la escritura de 2006, además de la ampliación y modificación del préstamo, se hace una redistribución hipotecaria, en concreto, se liberan 91 de las 451 fincas que constaban en el documento privado de 2004.

### **TRANSMISIÓN DE FARMACIA: REGISTRO DE BIENES MUEBLES**

**Sentencia de 3 de abril de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

La Administración tributaria giró liquidación por el ITP-AJD, modalidad Actos Jurídicos Documentados, al considerar que la oficina de farmacia es un establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles y la transmisión se documenta en escritura pública, por lo que se cumplen los requisitos exigidos por el art. 31.2 de la Ley reguladora del Impuesto. El objeto de la controversia se contrae a determinar si la transmisión de una oficina de farmacia realizada en escritura pública, se encuentra sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, operación no sujeta al impuesto por transmisiones patrimoniales onerosas por estar sujeta a IVA.

El STSJ de Madrid, recurso 904/2017, expone que por la recurrente “se han citado sentencias del TSJ de Valencia y por la Comunidad de Madrid sentencias del TSJ de Extremadura y a la vista de lo allí resuelto y de la normativa citada debemos resolver en los siguientes términos: En principio, respecto de los documentos inscribibles, se ha de considerar, en general, la sujeción del acto al tributo. Es decir, respecto de la posibilidad de inscripción en el Registro, la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de septiembre de 2013, recurso 4600/2012, es que a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico. Sin embargo, en el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno. Esta es, en síntesis la diferencia existente entre ambas regulaciones autonómicas, por cuanto que en principio dicha transmisión solo deberá ser objeto de registro sanitario.” La Sala considera que la transmisión de una oficina de farmacia como la de autos no queda sujeta al Impuesto TPO-AJD en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

### **BONIFICACIÓN FISCAL DE TERRENOS DESTINADOS A DESARROLLO ACTIVIDAD INDUSTRIAL**

**Sentencia de 13 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Se otorgó escritura de transmisión de parcelas por dación en pago de deuda compraventa, por la cual una entidad transmite 28 a otra entidad. Posteriormente, se presentó autoliquidación con ingreso por la modalidad AJD del ITPAJD, importe resultante de aplicar a una base imponible el tipo de gravamen del 0,75% y a la cuota tributaria una bonificación del 95%. En procedimiento de verificación de datos, la Administración tributaria dictó liquidación, por considerar inaplicable la bonificación, dado que de la escritura calificada no resulta ninguna construcción presente sobre el terreno adquirido, ni proyecto inmediato de construcción. Además, ni siquiera se especifica el objeto social de la sociedad adquirente, para comprobar si entre sus fines está alguna actividad industrial.

Considera la Administración tributaria que la adquisición del terreno a la que puede aplicarse el beneficio fiscal debería ir acompañada de elementos objetivos que permitieran concluir con cierto grado de certeza que en dicho terreno se va a construir una edificación o instalación de carácter industrial, sin que baste con la concurrencia de un elemento subjetivo identificado con la intención, proyecto o previsión de realizar la construcción de naves industriales, sino que resultará necesaria una referencia concreta a elementos como el tiempo, modo, financiación de las obras, etc., de los que quepa inferir razonablemente la concreción de tal intención o previsión.

Si bien la Sala puede compartir parcialmente la interpretación que la Administración, en el sentido de que la bonificación discutida no puede aplicarse con la concurrencia de un simple elemento subjetivo, sin embargo de los documentos del expediente se permite concluir con un grado de certeza razonable, que en el terreno correspondiente se proyectaba efectivamente la construcción de una edificación o instalación de carácter industrial en un plazo igualmente razonable. Si la Administración considera que esos documentos incorporan datos falsos o irreales, debe acreditarlo, aun indiciariamente, sin que resulte admisible cuestionar o dejar sin contenido la prueba aportada con base en una simple impresión subjetiva.

### **NOVACIÓN DE PRÉSTAMO CON GARANTÍA HIPOTECARIA: MODIFICA EL VALOR DE TASACIÓN**

**Sentencia de 10 de mayo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia**

Se centra la cuestión litigiosa en si escritura de novación de préstamo con garantía hipotecaria en el que se modifica el valor de tasación concurren elementos que permitan la liquidación del impuesto de actos jurídicos documentados en la modalidad gradual.

La modificación del valor de tasación solamente interesa para fijar el tipo en la subasta, si es que a ella se llega, por el procedimiento del artículo 681 LEC; pero, cualquiera que sea la suerte procesal de la ejecución contra bienes hipotecados, aquel valor no incide en absoluto en los términos esenciales del negocio jurídico convenido entre partes, que no se altera ni esencial ni accesoriamente si aquel valor se modifica. Se desestima el recurso de la Administración tributaria.

## Procedimiento Tributario

### VALORACIÓN POR EL OBLIGADO CONFORME A LOS CRITERIOS PUBLICADOS: COMPROBACIÓN DE VALORES

Sentencia de 23 de abril de 2019 del Tribunal Supremo

La cuestión controvertida radica en la valoración por el obligado tributario con arreglo a valores publicados por la propia Administración tributaria actuante.

Es conveniente recordar que, como ya señaló el Tribunal su STS de 21 de mayo de 2008, la redacción del artículo 57.1.b) LGT tras la Ley 36/2006 no cambia el medio de comprobación de valores previsto conforme a su redacción inicial. Es el mismo, si bien precisa que la estimación en que consiste el método de valoración puede plasmarse en la aplicación de coeficientes multiplicadores determinados y publicados por la Administración tributaria competente, añadiendo que, tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal es el Catastro Inmobiliario. Por otra parte, el texto del artículo 134.1 ha sido siempre el mismo, antes de la Ley 36/2006 y después, de modo que, desde la entrada en vigor de la LGT, la Administración no puede comprobar los valores declarados por los obligados utilizando los parámetros publicados por ella en aplicación de alguno de los nueve métodos de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT.

La Generalidad de Cataluña publicó, mediante Instrucción, unos coeficientes por municipio y por tributo que, aplicados al valor catastral (aprobado, por tanto, en virtud de la legislación del Estado sobre el Catastro Inmobiliario), permitían alcanzar el valor real a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como del que grava las transmisiones patrimoniales y los actos jurídicos documentados. Siendo así, no podía comprobar un valor fijado conforme a sus propios criterios, pues se lo impedía el inciso final del artículo 134.1 LGT, que es expresión positiva en este concreto ámbito del principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución española, y de sus corolarios consistentes en que no cabe defraudar la confianza legítima originada en los administrados por la propia Administración y en que esta última no puede ir contra sus propios actos.

### UTILIZACIÓN INDEBIDA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS

Sentencia de 4 de abril de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

En el caso que nos ocupa una primera liquidación fue anulada por el TEAR al haber realizado comprobación de valor en procedimiento de verificación de datos, procediendo entonces la Administración tributaria al dictado de nueva liquidación en procedimiento de comprobación limitada.

El TEAR, al ser impugnada segunda liquidación tras anulación de la primera, declara que no se ha producido la caducidad del procedimiento y, por ende, tampoco la prescripción del derecho a liquidar pues entiende, aquella primera liquidación anteriormente anulada no retrotrajo las actuaciones por defectos formales sino que se limitó a acordar la nulidad por no haberse seguido el procedimiento administrativo adecuado, el de comprobación limitada. La parte demandante, el interesado, sostiene la prescripción del derecho a liquidar dado que la elección del procedimiento de verificación de datos y su tramitación no interrumpen el cómputo de la prescripción.

La Sala entiende que se realiza comprobación de valor excluida del objeto propio de un procedimiento de verificación de datos, lo que determina una indebida utilización del procedimiento ab initio, y por ello la nulidad de pleno derecho de la liquidación resultante, determinante a la postre de la prescripción declarada por el TEAR.

### VALORACIÓN DE FINCAS RÚSTICAS

Sentencia de 8 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La demandante considera vulnerado el art. 134 LGT por diversos motivos. Acerca de la valoración de la finca de Badajoz, realizada por el Servicio de Valoración de la Junta de Extremadura, considera que contradice otras valoraciones de la propia Junta, que se basa en precios medios de mercado cuya procedencia omite, que se atribuye al inmueble un tipo de cultivo e intensidad productiva

no comprobados, que aplica pautas de valoración estereotipadas y en serie, que se ha prescindido del reconocimiento personal del bien, así como otras razones, por todo lo cual estima que la motivación debe considerarse insuficiente. Otro tanto ocurre a juicio de la actora con la finca de Ciudad Real, pues la motivación se reduce a la cita de las normas y órdenes que establecen unos valores y unos coeficientes genéricos que son aplicados sin visita o inspección ocular del inmueble, lo que no supone una valoración singularizada.

El Tribunal Supremo razona que el hecho de situar en el valor real la base imponible del impuesto supone que la comprobación del valor "sólo será posible en la medida en que el medio comprobador seleccionado por la Administración sea apto y adecuado, por su capacidad de singularizar e individualizar la tasación económica de bienes concretos, para lograr aquel valor real". El método consistente en acudir a los valores medios de mercado publicados oficialmente y aplicarles determinadas correcciones en virtud del destino agrario de la finca, no cumple los requerimientos de la jurisprudencia. Sea o no válido para la Administración tributaria de la Comunidad de Extremadura, en Madrid es ineficaz por fundarse en criterios genéricos y no haberse complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular. Las mismas consideraciones son extensibles para la finca en Ciudad real.

### VALORACIÓN DE INMUEBLE: IDONEIDAD DEL MÉTODO

#### Sentencia de 25 de febrero de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

Alega la recurrente, en última instancia, la falta de motivación e idoneidad del método de valoración empleado por la Administración, al amparo del art. 57.1.b de la LGT, para determinar el valor real del inmueble.

Esta Sala ha expresado que el método de valoración establecida en el art. 57.1.b de la LGT, en relación con el artículo 37 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía, era en principio, y con carácter general, apto para la determinación por parte de la Administración del valor real del bien inmueble transmitido y para fijar la base imponible del Impuesto, salvo que quedara justificada la concurrencia en dicho bien de circunstancias singulares (físicas, económicas, jurídicas, o urbanísticas) que con incidencia en su valor no tuvieran debido reflejo en el Catastro, supuestos en los que concluíamos que el método utilizado por la Administración no era idóneo para establecer el valor real de lo transmitido.

En el presente caso se aprecia la efectiva concurrencia de discrepancias en cuanto a la superficie del inmueble expresada en la certificación catastral (35 m<sup>2</sup>) y la expresada en la escritura pública con relación a la nota registral (28,56 m<sup>2</sup>) y que es asimismo consignada en el informe pericial unido, por lo que el método aplicado se presentaba claramente inidóneo. Al concurrir en la finca valorada especiales circunstancias que determinan la improcedencia del método de valoración, hacen obligada una detenida comprobación y respuesta por parte de la Administración, tradicionalmente realizada tras la visita del técnico al lugar.

A mayor abundamiento, en distintas sentencias de este Tribunal se señala que el método de comprobación del artículo 57.1.b) no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible lo constituye legalmente su valor real, que es el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa según el artículo 10.1 del Texto Refundido de dicho Impuesto. No siendo el método de comprobación del artículo 57.1.b) LGT idóneo para determinar el valor real de los bienes inmuebles más aún cuando, como es el caso, no se complementa con un examen directo de las circunstancias del bien evaluado (una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado), sino que se basa únicamente en el valor asignado al mismo por el Catastro sobre el que se aplica el coeficiente que la Administración autonómica asigna al municipio en el que se localiza el inmueble a la fecha de devengo del Impuesto.

### VALORACIÓN DE FINCAS RÚSTICAS: INNECESARIEDAD DE VISITA DEL PERITO

#### Sentencia de 6 de mayo de 2019 del Tribunal Superior de Castilla y León

La Administración puede comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos, utilizando para ello los medios previstos en el art. 57 de la LGT, deduciéndose de la normativa aplicable, que la base imponible viene determinada por el valor real del bien que se transmite considerándolo en el momento del devengo, y que los órganos de la Administración quedan facultados, en todo caso, para comprobar ese valor real de acuerdo con los medios establecidos en el art. 57. La comprobación y valoración efectuada por la Administración exige, en todo caso, una motivación que sea suficiente para que el interesado tenga pleno conocimiento de la valoración efectuada y pueda solicitar, en su caso, tasación pericial contradictoria.

La metodología empleada por la Administración en este caso es la utilización del medio previsto por el art. 57.1.e) de la LGT (dictamen de peritos de la Administración) con reminiscencias o hibridación con el método del art. 57.1.c) de la LGT (precios medios en el mercado), pues se hace mención a la certificación de los datos contenidos en los Estudios de Mercado de bienes inmuebles rústicos actualizados y por otro lado se menciona que dichos valores actualizados a la fecha de devengo se corresponden con los del mercado usuales en la zona geográfica en la que se sitúa la finca, para una intensidad productiva media del cultivo al que esté o pudiera estar destinada la misma.

La Sala ha venido exigiendo de manera constante que el técnico de la Administración visitase el bien o, en otro caso, justificase la no necesidad de esa visita lo que se fundamentaba en la doctrina sentada por la Jurisprudencia. Ahora bien, aunque en el presente supuesto el perito no ha inspeccionado las fincas rústicas, sin embargo no se puede obviar que tales fincas están identificadas catastralmente, habiéndose incorporado a la valoración sus fichas catastrales, fotografías, así como la Consulta de plantaciones del Registro, por lo que la Sala concluye que en la medida que se conoce su uso, clase y categoría, lo que determina que se puedan conocer las circunstancias que inciden en la determinación de los coeficientes multiplicadores en función de la intensidad productiva, suministrando el valor agronómico, resulta innecesaria la visita a las citadas fincas, tal y como acordó esta Sala en sentencia de 17 de noviembre de 2014.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### **APLICACIÓN DE REDUCCIONES A PARIENTES POR AFINIDAD A PESAR DE HABERSE EXTINGUIDO POR FALLECIMIENTO, EL VÍNCULO MATRIMONIAL**

**Sentencia de 22 de abril de 2019 del Tribunal Supremo**

En el caso enjuiciado el recurrente era biznieto del marido de la causante, que había fallecido antes que ella. A efectos de ubicar al recurrente en uno de los grupos del artículo 20.2.a) LISD, se ha de analizar si el mismo dejó de ser pariente colateral por afinidad de la causante, por el hecho de que muriera su bisabuelo antes que ella o, en términos más generales, si el parentesco por afinidad requiere la subsistencia del vínculo matrimonial correspondiente.

Para la Sala, a efectos de aplicar las reducciones de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones en las adquisiciones mortis causa e incluir al heredero sujeto pasivo en alguno de los grupos que contempla el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el parentesco de los colaterales por afinidad subsiste una vez extinguido el matrimonio entre el causante y el pariente consanguíneo del heredero.

### **AFECCIÓN AL PAGO DEL IMPUESTO EN EL ISD**

**Sentencia de 3 de abril de 2019 del Tribunal Supremo**

Un bien o derecho adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral (en el caso de bienes inmuebles o muebles inscribibles) o que no acredita que la adquisición ha sido con buena fe o justo título en establecimiento abierto al público (en el caso de bienes muebles no inscribibles), queda afecto a ese pago en la proporción que el valor comprobado del mismo represente en la masa hereditaria transmitida al deudor principal y, por ende, en su deuda tributaria.

### **REDUCCIÓN POR EMPRESA FAMILIAR: PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DE GESTIÓN Y DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN**

**Sentencia de 31 de mayo de 2019 del Tribunal Supremo**

La cuestión consiste en determinar si el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración puede impedir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, efectuada al amparo del artículo 115.3 de este último texto legal, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva.

De la conjunción de los artículos 115.3 LGT y 133.3 RGGIT se desprende que sí impiden a los órganos de inspección tributaria denegar la reducción de la base imponible prevista en el art. 20.2 c) LISD por la concurrencia de determinados requisitos exigidos al momento de su concesión (y no condiciones futuras) puesto que dichos requisitos ya fueron comprobados en el procedimiento de gestión iniciado por declaración siendo dicho beneficio fiscal reconocido entonces, habida cuenta de que en el procedimiento de comprobación o investigación posterior no se han descubierto nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración.

## **IUS TRANSMISSIONIS: SE PRODUCE UNA SOLA ADQUISICIÓN HEREDITARIA. CORRECCIÓN DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL PREVIA**

**Sentencia de 29 de marzo de 2019 de Tribunal Supremo**

La controversia consiste en determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante, que falleció sin aceptar la del suyo, se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno.

La respuesta que ofrece la Sala, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo y en la sentencia de 5 de junio de 2018, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

Tal afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho común, por el Código Civil, así como aquellas otras que menciona la sentencia, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, tal y como sucede con el Código Civil de Cataluña.

Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que se ha de despejar para resolver este recurso (artículos 4 LJCA y 10 LOPJ), se corrige la doctrina establecida en las sentencias de este Tribunal de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011.

## **VALORACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO**

**Sentencia de 29 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

El motivo de la Litis reside en la improcedente valoración del ajuar doméstico conforme a la presunción del art. 15 de la Ley reguladora del impuesto.

En las autoliquidación del impuesto, el valor total de los bienes hereditarios alcanzó para los causahabientes 1.364.345.873,49 euros y el ajuar doméstico a 57.841. Sin embargo, la liquidación en que culminó el procedimiento de inspección fijó el ajuar en un 3% del valor de la herencia aplicando la presunción del art. 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Sala señala la dificultad que representa desvirtuar la doble presunción que, sobre el ajuar doméstico, ofrece la regulación del impuesto sobre sucesiones, y que afecta tanto a su existencia como a su valor en un 3% del caudal relicto. Al igual que otras presunciones dirigidas a favorecer la integración patrimonial de la masa hereditaria, como las relativas a la adición de bienes, la que recae sobre el ajuar tiende a evitar la ocultación de determinados bienes que son de muy complicado control por Hacienda, y, por otro lado, establece un mecanismo de valoración simplificado que, en ocasiones, corre el riesgo de gravar una capacidad económica muy inferior o inexistente. A pesar de todos sus inconvenientes, el efecto de la presunción consiste esencialmente en desplazar la carga de la prueba al sujeto pasivo del tributo sobre el hecho relativo a los bienes que componen el ajuar y a su valor (arts. 108.1 LGT y 385 LEC).

En el caso de autos, la prueba en que se apoya el contribuyente no es suficiente para crear en la Sala la convicción de que el valor del ajuar doméstico del causante ascendía a la suma que fue consignada en la autoliquidación. La prueba consiste en tasaciones, por expertos en valoraciones de obras de arte de un establecimiento de subastas. A esa clase de objetos dedicaron los peritos esencialmente su actividad tasadora, al final de la cual ofrecieron la suma comprendida entre los 30.000 y los 40.000 euros a lo que denominaron "resto de ajuar doméstico de la casa", sin expresar qué entendían por ajuar doméstico ni hasta qué punto llegó el examen de la vivienda, lo que impide conocer si en dicha suma debe entenderse comprendido solo el mobiliario que carecía de valor artístico o también lo que constituye el ajuar doméstico a efectos tributarios conforme a la jurisprudencia, esto es, los muebles, enseres y ropas de uso común de la casa y los efectos personales y demás bienes muebles de uso particular del causante.

## **TRANSMISIÓN EMPRESA FAMILIAR: ACCIONES EN EL ACTIVO NO AFECTAS**

**Sentencia de 29 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

La mercantil objeto de transmisión sucesoria, tenía en su patrimonio unas acciones de ABERTIS valoradas en más de 11 millones de euros que fueron consideradas por la Inspección como activo no afecto a la actividad empresarial. Los contribuyentes sostuvieron que las acciones de ABERTIS fueron adquiridas en sustitución de las acciones de IBERPISTAS que sí estaban afectas a la actividad empresarial por suponer un 5,47% aproximado del capital social, y de acuerdo con el art. 4.Ocho.2.a).2º de la Ley

del impuesto sobre el patrimonio: "No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas".

Esta alegación resulta contradictoria con la aplicación de una normativa que no estaba en vigor al tiempo del devengo del impuesto. La norma que transcrita, y en la que apoyan el presente motivo del recurso, fue incluida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, posterior al fallecimiento del causante. De aplicar rigurosamente esta nueva normativa, las acciones de ABERTIS podrían carecer de la condición de bienes afectos interpretando sensu contrario lo dispuesto en el apartado 1º del precepto citado, el cual establece que no se computarán como valores no afectos "los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra".

Pero, en todo caso, lo decisivo para determinar el carácter de acciones afectas a la actividad es que su gestión requiera una organización empresarial, lo que no es presumible cuando el alcance de la participación es insuficiente para dirigir y gestionar la entidad participada. Las disposiciones del apartado 2 del art. 4.Ocho están destinadas a suministrar las reglas para calificar una entidad como sociedad patrimonial, no a establecer directamente las condiciones que deben reunir los diferentes elementos patrimoniales para considerarlos afectos a la actividad que configura su objeto social. A este último fin dicho precepto se remite a la Ley del IRPF, cuyo art. 27.1.c) dispone lo siguiente: "1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica: [...] c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros". El Tribunal Supremo, en SS de 3 de abril de 2014, de 1 de marzo, interpreta una norma de idéntica redacción a la invocada por los actores, contenida en el art. 75.1.a) de la Ley del impuesto de sociedades y 61.1.a) de su texto refundido, y destacan que su finalidad es evitar que circunstancias sobrevenidas modifiquen el régimen de tributación de la sociedad, pasando del régimen general al de sociedades patrimoniales, en atención a la materialización temporal de los beneficios no distribuidos obtenidos en determinados activos no afectos, pero, y esto es lo relevante ahora, no suponen una recalificación de los elementos patrimoniales de las sociedades ni es posible deducir de su literalidad que deban considerarse en todo caso afectos a la actividad empresarial los elementos patrimoniales a que refiere el precepto.

Aun así, la carga de la prueba de los requisitos de las bonificaciones fiscales recae sobre el contribuyente (art. 105 LGT), quien no ha demostrado, como señala la Inspección en este caso, que la mercantil transmitida participe de modo efectivo en la dirección y gestión de ABERTIS con sus propios medios personales y patrimoniales.

## REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE VIVIENDA HABITUAL

**Sentencia de 28 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

El planteamiento de la recurrente según el cual la reducción por vivienda habitual es de 100.880 euros, lo que deja la base imponible en números negativos, -26.203, resulta manifiestamente carente de fundamento. En primer lugar, no explica en absoluto la recurrente los cálculos que efectúa para afirmar sin más que el importe de la reducción son 100.880 euros, pero ya de inicio se puede afirmar que son incorrectos y deben ser rechazados en cuanto el resultado propuesto es ilógico y conduce al absurdo, no pudiendo determinar una reducción sobre un determinado bien la inexistencia de cuota, en primer lugar, porque hablaríamos de una exención, en segundo lugar porque la exención se refiere a un solo bien, y según el caculo de la recurrente se extendería a toda la transmisión hereditaria.

## DISMINUCIÓN DE VALOR DE PARTICIPACIONES SOCIALES

**Sentencia de 4 de marzo de 2019 de Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

El actual codemandado, hijo del fallecido, adquirió mortis causa un total de 7.693 participaciones de la entidad K SL, la cual tenía una participación indirecta en FERROVIAL SA. Cada acción fue valorada en 17.705,34 euros y en la autoliquidación del impuesto de sucesiones el contribuyente aplicó la reducción por transmisión de empresa familiar del art. 20. 2.c) de la Ley 29/1987, reguladora del tributo. El 28 de octubre de 2009 la entidad MED SL constituyó la empresa unipersonal MAS SL suscribiendo la totalidad de las participaciones de esta, y el siguiente 23 de diciembre vendió tales participaciones al heredero. El mismo día,

el heredero amplió el capital de MAS SL mediante la aportación de 3.500 participaciones de K SL, que valoró en 8.405,15 euros cada una de ellas, de modo que los títulos pasaron de representar un valor de 61.968.690 euros a fecha del devengo del impuesto a 29.418.039,83 euros. El 28 de enero de 2010 el ahora demandado presentó una autoliquidación complementaria que dejaba sin efecto la aplicación de la reducción a dichas 3.500 acciones por considerar que no había respetado la condición de mantener en su patrimonio las participaciones durante el plazo legal, que es de cinco años en el ámbito de la Comunidad de Madrid. Sin embargo, el 1 de abril de 2011 solicitó la rectificación de la autoliquidación complementaria en base a que tal requisito no recae sobre las participaciones mismas, sino sobre su valor, y este debe entenderse mantenido cuando se produce una minoración por causa no imputable al contribuyente. Dicha eventualidad era apreciable en este caso, porque la disminución del valor de las participaciones sociales de K SL provenía del descenso en bolsa del valor de las acciones del Grupo FERROVIAL, en el que participaba indirectamente. La Administración tributaria dictó liquidación que, entre otros extremos, rechazaba la rectificación de la autoliquidación complementaria.

Para la Sala, en el presente caso, es notorio que las acciones de FERROVIAL, como consecuencia de la crisis económica, sufrieron una pasajera minoración de su valor de cotización que tuvo que afectar a K SL y que coincidió con el período en que se produjo la aportación de las participaciones de esta a otras sociedades. Estas nuevas entidades, por la proximidad temporal en su creación y su nula actividad, debe entenderse que nacieron con dicha finalidad instrumental de ser meras receptoras de las participaciones, procedimiento destinado a facilitar su transmisión aunque permaneciendo en poder de sus titulares. Como pone de manifiesto la Inspección tributaria, la disminución del valor de las participaciones de K SL, como de cualquier otra sociedad, es potencial o latente hasta que aflora o se materializa mediante su transmisión. A esto podemos añadir que, dado el discurrir de los acontecimientos, el valor de las participaciones se hubiera recuperado e incluso incrementado notablemente poco tiempo después siguiendo la estela de las acciones de FERROVIAL, como es notorio.

La creación de las nuevas sociedades como destino de un gran número de participaciones de K SL, así como la aportación de estas, carece de toda explicación razonable además de la finalidad de sortear los efectos fiscales que habrían de producir las ganancias patrimoniales obtenidas por el contribuyente en fechas cercanas. Por tanto, la materialización de su pérdida de valor no fue un acto debido a fuerza mayor o a causas extrañas a la voluntad del obligado tributario, sino fruto del designio consciente y premeditado de hacerla manifiesta y cuantificable con objeto de aprovecharse económicamente de sus consecuencias.

### **EL AJUAR DOMÉSTICO NO COMPUTA EN EL LEGATARIO**

**Sentencia de 20 de febrero de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

No se aplicará el valor del ajuar doméstico para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria. Por lo que aquí interesa, por un lado, que el ajuar doméstico ha de añadirse a la porción individual de cada causahabiente y, además que el ajuar doméstico sólo debe ser abonado por el heredero y no por el legatario. Por tanto, tal y como se sostiene por la parte demanda, el ajuar doméstico sólo debe añadirse a la porción individual que corresponda al heredero, pero no a la que corresponda al legatario.

En el caso que nos ocupa, el testador lega a su compañera sentimental la plena propiedad de la vivienda en que ambos habitaron durante su convivencia, añadiendo una previsión para el caso de que, en el momento del fallecimiento, hubieran contraído matrimonio. Nada se dice en relación con el ajuar que se encontrara dentro de la mencionada vivienda. El legado se refiere, por tanto, exclusivamente al inmueble y no a los bienes muebles, enseres, ornato, etc. que se encontraran en el mismo. Sin que quepa, por otro lado, aplicar por analogía el precepto del Código Civil que deja al cónyuge supérstite los muebles y demás bienes de uso ordinario que se encontraran dentro de la vivienda, dada la ausencia de vínculo matrimonial, no debiéndose olvidar que no existe en nuestro derecho plena y total igualdad entre el matrimonio y la unión de hecho. En atención a lo dicho, procede rechazar la alegación de la parte actora en relación con el ajuar correspondiente a la vivienda legada aceptándose por esta Sala la liquidación que sobre esta cuestión se contiene en la misma.

### **JUSTIFICACIÓN DE UN MENOR VALOR DEL AJUAR DOMÉSTICO**

**Sentencia de 20 de febrero de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Se justifica el menor valor del ajuar doméstico de una vivienda arrendada sosteniendo la demandante que la misma está vacía de muebles y enseres aportando un acta notarial en que así se refrenda. Sin embargo para la Sala, lo cierto es que ha transcurrido

un excesivo periodo de tiempo entre el fallecimiento y el levantamiento del acta, para pretender que la misma puede tener efectos en un tiempo anterior a su levantamiento, esto es, en el momento en que se produjo el fallecimiento del causante.

### **DERECHO DE CRÉDITO DEL CAUSANTE FRENTE A UNA PERSONA AJENA A SU ÁMBITO FAMILIAR**

**Sentencia de 20 de febrero de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

La cuestión a tratar en la sentencia se refiere a la inclusión en la masa hereditaria de un derecho de crédito que ostentaba el causante frente a una persona ajena a su ámbito familiar a aunque conviviera con ella en los últimos años de su vida. Once días antes de su fallecimiento, el causante entregó a su compañera sentimental un talón por importe de 30.000 € que ésta ingresó en una cuenta corriente, al parecer, de su exclusiva titularidad. La inspección afirma que la persona que recibió los fondos no ha aclarado en qué concepto los recibió por lo cual el causante tenía un derecho de crédito frente a la beneficiaria de la cual podría exigir, en cualquier momento, la restitución de dichos fondos.

Establece el artículo 25 del Reglamento que: "1. En las adquisiciones por causa de muerte se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes del fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que, en el caudal, figuran incluidos, con valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos." Pero lo cierto es que la adición que se lleve a cabo a través de esta presunción no tiene por qué afectar siempre a la masa de la herencia y a todos los herederos.

El apartado segundo del mismo precepto dispone que: "La adición realizada al amparo de esta presunción afectará a todos los causahabientes en la misma proporción en que fuesen herederos, salvo que fehacientemente se acredite la transmisión a alguna de las personas indicadas en el número 1, en cuyo caso afectará sólo a ésta que asumirá a efectos fiscales, si ya no la tuviese, la condición de heredero o legatario". Así pues, constándole a la Administración la persona que presentó al cobro por compensación del mencionado talón, no se entiende la razón por la cual incluyó un derecho de crédito en la masa hereditaria.

### **REDUCCIÓN EMPRESA FAMILIAR: ACTIVOS DE LA EMPRESA QUE NO ESTÁN AFECTOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE LA MISMA**

**Sentencia de 13 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**

En la demanda formulada se alega que la sociedad AE SL es una sociedad de carácter familiar, que se dedica a la promoción y construcción inmobiliaria, y no a la gestión de patrimonio, y en la que dadas las características del sector al que se dedica es imprescindible mantener en movimiento el patrimonio de la misma líquido y disponible, sin que por ello pueda considerarse que las denominadas inversiones financieras temporales dejen de estar afectas a la actividad de la empresa por lo que la transmisión mortis causa de las participaciones de dicha sociedad cumple con los requisitos que establece la normativa aplicable para beneficiarse de la reducción del 95%. La Administración tributaria entiende que las denominadas inversiones financieras temporales no pueden considerarse afectas a la actividad de la empresa por lo que resultaba improcedente la reducción pretendida, solicitando la desestimación del recurso.

Para la Sala, la cuestión es determinar que es activo necesario para la actividad empresarial o profesional. Ello lleva a una cuestión fáctica apreciada de una forma por la Inspección de Tributos de la Generalitat, y de otra por los sujetos pasivos del tributo y recurrentes ya que las liquidaciones practicadas consideran improcedente la aplicación del referido beneficio fiscal al considerar que más del 50% del activo de la empresa AE SL, representa por la cuenta de inversiones temporales no se encontraba afecto a la actividad económica de la misma.

Lo anterior, es básicamente un problema de prueba, y la parte recurrente no ha practicado prueba alguna tendente a demostrar las aseveraciones que efectúa en su demanda, toda vez que el análisis de los balances de la sociedad efectuados por el TEAC y por la Inspección Tributaria no desvirtuados por prueba alguna, constatan que la cuenta de inversiones temporales financieras está formada por diferentes cuentas de imposición a plazo por importe de 1.200.000 euros y ponen de manifiesto la inexistencia de actividad alguna en la empresa, ya que los fondos de dichas imposiciones no han sido dispuestos desde la última promoción de edificaciones realizada por la sociedad los años 2004 y 2005, por lo que no pueden considerarse afectos a la actividad, resultando improcedente la reducción de la base imponible pretendida.

## **IMPUTACIÓN AL CAUDAL HEREDITARIO DEL 100% DE LOS SALDOS MOBILIARIOS**

**Sentencia de 6 de mayo de 2019 del Tribunal Superior de Castilla y León**

La cuestión suscitada consiste en dilucidar el porcentaje a incluir de los saldos en depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuenta y en valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, y determinar si tales porcentajes han de ser los declarados por los herederos.

En el presente caso, en un requerimiento, notificado con fecha 5-10-2015, se requería que probase "que los fondos depositados en las cuentas de la que son titulares indistintamente pertenecen en condominio a las partes, para lo que es necesario acreditar que los fondos iniciales, así como los que posteriormente han nutrido la cuenta, pertenecían a sus titulares." Como contestación a tal requerimiento el interesado hizo constar el 15-2-2016 que "la documentación que se aporta justifica su titularidad antes del óbito, y lo que quiere hacer constar es el condominio de la cuentas bancarias y fondos...". En la documentación aportada, así como la obrante al expediente, constan certificados bancarios donde figuran los titulares vigentes a fecha de fallecimiento, así como movimientos del último año anterior al devengo del impuesto.

Para la Sala, una vez examinados los mismos, considera que revisada dicha documentación no se desprende prueba alguna de la existencia de un condominio, ya que no se detecta que las cuentas se hayan nutrido por los otros cotitulares, aparte del causante, así como el origen de la pertenencia, pues no se ha aportado ninguna documentación al respecto, debiendo recordarse que a partir del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro u otros dejan de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus herederos, los cuales deben tributar en el Impuesto sobre Sucesiones para poder disponer de dicha parte del saldo, en cuanto sujetos pasivos del impuesto.

**SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ..... 42**

**Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 42**

- Donación de inmueble: Acreditación que no ha existido incremento de valor..... 42
- Validez de la fórmula legalmente establecida para calcular la base imponible ..... 42
- Incremento parcial de valor ..... 43

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

#### **DONACIÓN DE INMUEBLE: ACREDITACIÓN QUE NO HA EXISTIDO INCREMENTO DE VALOR**

**Sentencia de 24 de abril de 2019 del Tribunal Supremo**

El Tribunal Supremo ha fijado la siguiente interpretación legal:

- 1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada.
- 2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

En el caso de autos, la sentencia impugnada declara: (a) que en este caso contamos con los datos de la adjudicación de la vivienda al donante don Isaac en fecha 20 de enero de 2007, valorándose la misma en 96.894,00 euros, y la adquisición de la referida vivienda por doña Beatriz en fecha 4 de abril de 2016, valorándose en 81.057,79 euros, lo que pone de manifiesto la pérdida de valor del bien inmueble adquirido por la recurrente, por lo que resultaría improcedente la liquidación tributaria que se giró en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al no haberse producido el hecho imponible; y (b) que aunque por el Ayuntamiento de Toledo se aportó en la vista del proceso un informe pericial emitido en fecha 2 de octubre de 2017 por el Arquitecto Municipal, en el que se sostiene que el valor del suelo en la fecha de la donación gravada con la liquidación litigiosa permitiría apreciar un aumento de valor bastante para aceptar la producción del hecho imponible, el juzgado no da crédito a tal informe pericial.

El Tribunal estima el recurso interpuesto por el sujeto pasivo.

#### **VALIDEZ DE LA FÓRMULA LEGALMENTE ESTABLECIDA PARA CALCULAR LA BASE IMPONIBLE**

**Sentencia de 27 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

En la demanda se alegaba la disconformidad de la parte actora con el método de cálculo seguido por el Ayuntamiento para liquidar el impuesto ya que, aunque se ajustaba a lo dispuesto en el TRLRHL, considera que es inidóneo para cuantificar el hecho imponible, que es el incremento de valor puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión, porque lejos de calcular el incremento de valor que el terreno ha sufrido entre el momento en el que se adquirió y aquél en el que se transmite, la fórmula legal aplicada lo que calcula es el incremento que experimentará el terreno en los años siguientes a la transmisión, y ello, porque parte del valor catastral en el momento de la transmisión y no en el momento de la adquisición.

Para la Sala, el Ayuntamiento se ha ajustado a la fórmula legalmente establecida (arts. 107 y 108 TRLRHL) que no puede modificar por el sistema propuesto por los demandantes, aun apoyado en un informe pericial, so pena de desconocer

su sujeción a la ley que deriva del principio de legalidad, constitucionalmente garantizado con carácter general en los arts. 9.3 y 103.1 CE, y específicamente en el ámbito tributario en el art. 133 CE. Y esta fórmula legal no ha recibido ningún reproche de constitucionalidad en las recientes sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional en relación con el IIVTNU, en las que, tras analizar la fórmula establecida por el legislador, se afirma que "es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto".

### INCREMENTO PARCIAL DE VALOR

#### Sentencia de 21 de marzo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

En 2007 la parte actora, hoy apelada, adquiere por un determinado local y plaza de garaje. La escritura no se encuentra en el expediente. En 2014 vende esas mismas fincas, siendo el precio de la mencionada operación de 592.500 €, ingresando el vendedor en concepto del Impuesto que nos ocupa las sumas de 78.668,62 y 6.986,74 euros (local y plaza de garaje respectivamente). En 2016 presenta el vendedor solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos por importe. La Administración deniega lo solicitado.

El Tribunal Supremo, ha interpretado que la declaración de inconstitucionalidad, de los arts. 107.1 y 107.2.a) es parcial en cuanto no se extiende a los supuestos en los que "el obligado tributario no ha logrado acreditar [...] que la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título [...] no ha puesto de manifiesto un incremento de valor", casos en que los preceptos siguen en vigor. Dado que la aplicación de dichas normas jurídicas depende del resultado de la prueba practicada en el caso concreto.

Siguiendo este criterio, la función que corresponde a esta Sala es la de dilucidar si obra en autos prueba suficiente del decremento del valor del terreno, presupuesto necesario, como hemos visto, para inaplicar el tributo. Al pedir el actor la devolución parcial de lo autoliquidado, indirectamente está reconociendo que ha obtenido un incremento por lo que, sin más, se ha de estimar el recurso del Ayuntamiento, dado que la STC muestra su conformidad tanto con la fórmula aplicada como la elección de la valoración catastral como punto de partida para formar la base imponible del tributo.

