

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

- Impuesto sobre Sucesiones
y Donaciones..... 4
- Procedimiento Tributario 16

TRIBUNAL ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO CENTRAL

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones
Patrimoniales y Actos Jurídicos
Documentados 20
- Impuesto sobre Sucesiones
y Donaciones 26
- Procedimiento Tributario 29

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Sentencia 31 de octubre
de 2019..... 33

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

- Impuesto sobre el Incremento
de Valor de los Terrenos de
Naturaleza Urbana..... 37

TRIBUTOS MUNICIPALES



RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL 4

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 4

Reducciones en la base imponible en la donación de empresa: Cumplimiento temporal de requisitos. Resolución de 18 de junio de 2019 4

Principio de no discriminación: Residentes en países terceros. Resolución de 16 de septiembre de 2019 7

Cumplimiento de requisitos para la calificación como donación. Resolución de 16 de septiembre de 2019 10

Beneficios fiscales para parejas de hecho. Resolución de 16 de septiembre de 2019 13

Procedimiento Tributario 16

Notificaciones y avisos de recibo electrónicos. Resolución de 24 de septiembre de 2019 16

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Reducciones en la base imponible en la donación de empresa: Cumplimiento temporal de requisitos. Resolución de 18 de junio de 2019

Lo que deberá acreditarse para el cumplimiento de la reducción es que en el momento de la donación y hasta ese instante se den los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal. Entiende este Tribunal Central que, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 de diciembre de 2013, aunque se refiere al caso de adquisiciones "mortis causa" es aplicable al caso de donaciones que en esta vía se está revisando, porque ambas son situaciones en las que existe laguna normativa y porque ni en la sucesión (cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es distinta del causante), ni en la donación, la normativa del IRPF indica que se interrumpe el periodo impositivo de dicha persona o del donante ya que esta situación solo se produce en el causante, y sin embargo el criterio jurisprudencial expuesto es atender al momento del devengo. Por lo tanto, el criterio de la reiterada Sentencia del Tribunal Supremo es perfectamente trasladable al caso que nos ocupa, donación de empresa, y por ello, se cumple el requisito de tener una persona contratada en el momento en que se produce la donación, lo que conlleva a que en el presente caso se cumpla el artículo 27.2 b de la Ley de IRPF, debiéndose estimar el presente recurso de alzada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Segundo. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Derecho a la aplicación de la reducción del 95% de la Base Imponible establecida en el artículo 20 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tercero. El recurrente alega Sentencia, de 18 de octubre de 2007, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Segunda, referente al procedimiento C-355/2006.

En dicha sentencia el TJUE desarrolla la interpretación del artículo 4.4 de la Sexta Directiva en materia de sujeto pasivo del IVA. En esta se reconoce al administrador y socio único de la sociedad como asalariado de la misma, "en la medida en que está vinculado por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas".

La referida sentencia versa sobre interpretación y aplicación del concepto de sujeto pasivo recogido en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 37/1992 y por tanto no está relacionada con el objeto del presente recurso.

Cuarto. En la fecha de la formalización de la donación de Antecedentes, la legislación aplicable era la regulada en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones:

"No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los casos de transmisión de participaciones "intervivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio,

se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a. Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b. Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

- c. En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo."

El derecho a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, es recogida en el apartado octavo dos del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

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

- a. Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra: Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

El artículo 27.2 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hace necesario que concurren dos circunstancias para que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica:

- a. Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b. Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

El recurrente alega la interpretación dada al artículo 27.2 de la ley IRPF por las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2012 o STS 28 de octubre 2012.

En ellas el Tribunal Supremo señaló:

"(...) Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio (...)."

Este Tribunal Central en Resolución 00/04909/2009/00/0 de 28 de mayo de 2013 ya se pronunció acerca del sentido dado al artículo 27.2 de la ley IRPF por las referidas Sentencias alegadas, especificando que:

"...esta última afirmación, que relativiza el valor de la regla del local y el empleado, se explica en el contexto de la no aplicación de la misma a actividades que van "mas allá" del arrendamiento y la compraventa de inmuebles, como resulta con claridad de la posterior sentencia de 2 febrero 2012, (Rec. de Casación núm. 2318/2010) que, reitera la citada afirmación como antesala al análisis de las pruebas que conducen a afirmar que en realidad hay una actividad de promoción."

Así por tanto en las sentencias citadas el Alto Tribunal aborda casos en los que la citada regla no es aplicable por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes del mero arrendamiento o compraventa de inmuebles. En el presente caso el presupuesto de hecho es el "arrendamiento" por lo que no son de aplicación las afirmaciones que se realizan.

Quinto. Por otro lado la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 abril 2012, Recurso de Casación núm. 1658/2008, afirma en relación con el artículo 25.2 de la Ley 40/1998 que es el actual artículo

27.2 de la ley 35/2006, que:

" (...) Cierto es que el artículo 40.2 de la ley 18/1991, como el 25.2 de la Ley 40/1998, al utilizar la frase «[a] efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá», estableció una presunción iuris tantum para considerar procedentes de actividades económicas los rendimientos generados por el arrendamiento o la compraventa de inmuebles (...) Tal previsión normativa no significa que, siempre que concurren ambas circunstancias, deba hablarse de actividades económicas, sino que su presencia constituye un indicio del origen empresarial de los rendimientos. Pues bien, pese a lo que afirma la recurrente, la Sala de instancia no aplica, sin más, la presunción contemplada en la norma, sino que analiza y explica por qué llega a la conclusión que sienta, acudiendo a otros elementos concurrentes que confirman que la interesada llevó a cabo actividades económicas de las que obtuvo los rendimientos que se le imputan."

En conclusión para considerar la existencia de actividad económica realizándose la actividad de arrendamiento es necesario conforme a la redacción vigente en la fecha de devengo del presente caso la tenencia de un local y de una persona

asalariada, como mínimo, pudiéndose admitir prueba en contrario. Este criterio es a su vez afirmado por TEAC, en resolución de 28 de mayo de 2013, de 8 de noviembre de 2007 (RG 1180/2006), de 19 de diciembre de 2007 (RG 957/2006) o de 3 de diciembre de 2009 (RG 254/2006), entre otras. Este sentido interpretativo ha sido confirmado por la Audiencia Nacional mediante sentencia de fecha de 05 de marzo de 2014 recurso 229/2013, criterio reiterado por el TEAC en resolución posterior de 02.06.2015 RG 6320/2011. En el presente caso la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña entendieron que se han de cumplir los requisitos referidos anteriormente atendiendo a las circunstancias existentes a 31 de diciembre del año en que se produce la donación. Sin embargo nada expresa al respecto la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ni el Real decreto 1704/1999, hallándonos ante un vacío legal o laguna normativa.

Este Tribunal Central aprecia por el contrario, que la fecha de devengo a considerar en el presente caso, es la de la donación por el Sr. Jx a su hija, y es ese momento cuando debe analizarse el cumplimiento de los requisitos. Así hemos de acudir a sentencia de fecha 16 de diciembre de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Recurso de Casación no 28/2010. En ella se analiza el momento temporal al que ha de referirse el requisito por el cual la persona del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, para el caso de adquisición lucrativa "mortis causa" (sucesiones) de participaciones en entidades, cuando la persona que se sitúa para cumplir el requisito es distinta del causante. Indicando el alto Tribunal:

"Sin embargo, el problema que se nos plantea en el presente recurso es otro y gira en cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable. Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo compaginar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987 para sucesiones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998, texto aplicable al supuesto de autos, reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, o para el Impuesto sobre el Patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991."

La tarea que toca abordar es cómo se articula la concurrencia de las circunstancias exigidas para la reducción de la base liquidable, que tienen lugar a lo largo de un determinado periodo de generación, con el puntual y concreto momento

del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así siguiendo la citada Sentencia:

"(...) nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011 (casación 2124/06) y 26 de octubre de 2012 (casación 6745/09), nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) del Impuesto sobre Sucesiones. En ambos casos afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla."

Por tanto, lo que deberá acreditarse para el cumplimiento de la reducción es que en el momento de la donación y hasta ese instante se den los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

Pues bien, entiende este Tribunal Central que, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 de diciembre de 2013, aunque se refiere al caso de adquisiciones "mortis causa" es aplicable al caso de donaciones que en esta vía se está revisando, porque ambas son situaciones en las que existe laguna normativa y porque ni en la sucesión (cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es distinta del causante), ni en la donación, la normativa del IRPF indica que se interrumpe el periodo impositivo de dicha persona o del donante ya que esta situación solo se produce en el causante, y sin embargo el criterio jurisprudencial expuesto es atender al momento del devengo.

Por lo tanto, el criterio de la reiterada Sentencia del Tribunal Supremo es perfectamente trasladable al caso que nos ocupa, donación de empresa, y por ello, se cumple el requisito de tener una persona contratada en el momento en que se produce la donación, lo que conlleva a que en el presente caso se cumpla el artículo 27.2 b de la Ley de IRPF, debiéndose estimar el presente recurso de alzada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo ESTIMAR el presente recurso.

Principio de no discriminación: Residentes en países terceros. Resolución de 16 de septiembre de 2019

La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo fundamentándose tanto en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, como en otra jurisprudencia europea que en ellas se cita, concluye que una normativa de un Estado miembro que supedita la aplicación de una exención del impuesto de sucesiones al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, y que causan que una mayor carga fiscal a los no residentes que las sucesiones en las que solo intervienen residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales, sin que dicho principio se limite a los residentes en países de la Unión europea o del espacio económico europeo.

De acuerdo con la anterior doctrina jurisprudencial que interpreta que la norma española es contraria a la normativa europea y habida cuenta de la jerarquía de fuentes establecida en el art. 7 de la LGT, se produce el efecto que nuestro Tribunal Constitucional denomina de "desplazamiento de la norma" de derecho interno, según el cual resulta inaplicable la norma afectada aunque no sea derogada expresamente, inaplicación que debe extenderse asimismo a los órganos de la Administración. Por ello, debe estimarse la reclamación y declarar inaplicables las restricciones contenidas en la normativa interna que discriminen a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones, siendo de aplicación lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Segundo. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente: Adecuación a derecho del acto impugnado.

Tercero. Dispone el artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre que "A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado", añadiendo el artículo 7 que "A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella".

Ambos preceptos establecen por tanto la regla general de sujeción por ambas modalidades (obligación personal

y real), estableciéndose como puntos de conexión en función de la residencia, la primera, y por la situación de los bienes o por el lugar de ejercicio de los derechos, en el caso de obligación real. A su vez, incluso en supuestos de tributación por obligación personal, la normativa que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común impide la aplicación de la normativa tributaria autonómica cuando el causante no es residente en España.

Ello era consecuencia del art. 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, (art. 24 de la anterior Ley 21/2001) por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, el cual, en su apartado 1, comienza excluyendo del ámbito de las administraciones tributarias autonómicas a los sujetos pasivos no residentes en España, excluyendo asimismo de sus competencias ¿en el apartado a) de dicho precepto ¿a sujetos pasivos residentes en España en aquellos supuestos en los que no fuera residente el causante. Pues bien, como quiera que el apartado 5 de dicho precepto establece que: "En los supuestos previstos en las letras a) ...; del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante ...;...; hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º.b) de esta Ley", la consecuencia de todo lo anterior es que no podían acogerse a los beneficios fiscales contenidos en la normativa autonómica, ni los sujetos pasivos no residentes, ni los sujetos pasivos residentes en España cuando se diera la circunstancia que el causante fuera no residente.

Cuarto. Con fecha de 3 de septiembre de 2014 fue dictada Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de, en el asunto C-127/12, que tiene por objeto un recurso

por incumplimiento interpuesto el 7 de marzo de 2012 con arreglo al artículo 258 TFUE.

En la citada Sentencia el Tribunal de Justicia en primer lugar delimita el objeto del recurso "a situaciones en las que todos los elementos constitutivos no se circunscriben al interior de un solo estado" y señala que "se debe apreciar el incumplimiento alegado en relación con el artículo 63 TFUE, y desestimar el recurso en cuanto se refiere al artículo 21 TFUE, y, por tanto, al artículo 28 del Acuerdo EEE." La Sentencia fundamenta el referido incumplimiento, en cuanto constituyen restricciones de los movimientos de capitales "las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos", precisando que: "La constatación con fundamento en el artículo 63 TFUE de la existencia de una restricción es también obligada en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE, toda vez que las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas, en sustancia, del artículo 63 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, C₂600/10, EU:C:2012:737, apartado 27)." Concluye el Tribunal de Justicia en su sentencia: "En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide: Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste."

Quinto. Por ley 26/2014 de 27 de Noviembre fue redactada la vigente Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la que se adecúa la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado disponiendo:

"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 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 «intervivos», 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 «intervivos», 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 «intervivos», 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."

Sexto. De dicha Disposición Adicional se deduce que el legislador español interpretó la citada Sentencia en el sentido de la aplicación del principio de no discriminación a los residentes en países de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en sus Sentencias 242/2018 y 492/2018 de 19 de febrero de 2018 las cuales fundamentándose tanto en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, como en otra jurisprudencia europea que en ellas se cita, se concluye que una normativa

de un Estado miembro que supedita la aplicación de una exención del impuesto de sucesiones al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, y que causan que una mayor carga fiscal a los no residentes que las sucesiones en las que solo intervienen residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales, sin que dicho principio se limite a los residentes en países de la Unión europea o del espacio económico europeo.

En dichas Sentencias se declara expresamente que:

«A la vista del planteamiento del recurso, la primera controversia, que resulta determinante para su resolución, es la aplicabilidad al caso de los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, pues mientras la Administración sostiene que no afecta a los residentes en países extracomunitarios, la recurrente entiende que puede formular la reclamación a su amparo.

Pues bien, 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.

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 Hilten-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».

Séptimo. De acuerdo con la anterior doctrina jurisprudencial que interpreta que la norma española es contraria a la normativa europea y habida cuenta de la jerarquía de fuentes establecida en el art 7 de la LGT, se produce el efecto que nuestro Tribunal Constitucional denomina de "desplazamiento de la norma" de derecho interno, según el cual resulta inaplicable la norma afectada aunque no sea derogada expresamente, inaplicación que debe extenderse asimismo a los órganos de la Administración. Por ello, debe estimarse la reclamación y declarar inaplicables las restricciones contenidas en la normativa interna que discriminen a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones.

En consecuencia, procede anular la resolución impugnada declarando tener derecho a la aplicación de las reglas contenidas en la Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones en su redacción dada por la Ley 26/2014.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Cumplimiento de requisitos para la calificación como donación. Resolución de 16 de septiembre de 2019

Conforme a lo estipulado en los artículos 618 y siguientes del Código Civil, se dan todos los elementos para que tanto desde la perspectiva del Derecho civil como del tributario dicho acto sea considerado como una donación, ya que no se ha aportado prueba en contrario. Existe una acción de pura liberalidad del donante a favor de su cónyuge; un empobrecimiento de aquel y un enriquecimiento consecuente y proporcional de esta; la disposición gratuita y no onerosa del dinero a favor de la donataria y la aceptación de esta derivada de los hechos probados; la capacidad jurídica y de obrar para donar y para aceptar lo donado. Por consiguiente, tanto formal como jurídicamente se perfeccionó un contrato de donación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Segundo. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente: Existencia o no de tres donaciones entre cónyuges y de la pertinencia de las sanciones impuestas.

Tercero. Es doctrina del Tribunal Supremo, señalada en diversas sentencias como las de 31 de octubre de 1996, 23 de mayo de 1992, 15 de julio, 15 de diciembre de 1993, 19 de diciembre de 1995, 7 de junio de 1996, 29 de mayo 2000, 14 de marzo y 12 de noviembre 2003 o más recientemente Sentencia 83/2013 de 15 de febrero la siguiente:

«la cuenta corriente bancaria expresa una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de la misma contra el Banco que las retiene, no pudiendo aceptarse el criterio de que el dinero depositado en tales cuentas indistintas pase a ser propiedad de uno de ellos, por el solo hecho de figurar como titular indistinta, porque en el contrato de depósito, la relación jurídica se establece entre el depositante, dueño de la cosa depositada, y el depositario que la recibe, no modificándose la situación legal de aquel, en cuanto a lo depositado, por la designación de persona o personas que la puedan retirar. Tales depósitos indistintos no suponen por ello comunidad de dominio sobre los objetos depositados, debiendo estar a cuanto dispongan los tribunales sobre su propiedad.

Por ello, el mero hecho de apertura de una cuenta corriente bancaria, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que significa prima facie, es que cualquiera de los titulares tendrá frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, pero no determina por sí sólo la existencia de un condominio que vendrá determinado únicamente por las relaciones internas y, más concretamente, por la propiedad originaria de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta".

Es cuestión alegada por la recurrente, el hecho de que la autorización para disponer del saldo de una cuenta corriente no puede equiparse con una donación. Este sentido es compartido por este Tribunal Económico Administrativo Central. Sin embargo en el presente caso, es clave destacar que el supuesto de hecho es distinto a la mera apertura de cuenta corriente o su disposición. Se invirtió íntegramente una cantidad privativa ingresada en la suscripción de varios depósitos bancarios según queda acreditado por la Inspección. En concreto en depósitos sobre los que en cualquier caso los partícipes detentan un derecho individual de propiedad por mitades como constan en los contratos suscritos que figuran en el expediente.

Cuarto. La donación es una institución regulada en los artículos 618 y siguientes del Código Civil. Han de existir 3 elementos para que exista una donación: animus donandi, aceptación de la donación por el donatario y conocimiento de dicha aceptación por el donatario.

En concreto el artículo 632 del Código Civil dice:

"La donación de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito.

La verbal requiere la entrega simultánea de la cosa donada. Faltando este requisito, no surtirá efecto si no se hace por escrito y consta en la misma forma la aceptación.

En relación con la aceptación podemos citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2004 recurso

1058/1998, sala Primera de lo Civil, en la que en su fundamento de derecho quinto se expone lo siguiente:

Cierto que la antigua sentencia señaló que aún acreditada la existencia y validez de una donación por escrito de cosa mueble, es indudable para su eficacia y efectividad que el donatario la acepte también por escrito sin que pueda ser sustituido por actos del donatario que impliquen su aceptación, la cual no puede ser demostrada por otro medio o forma. Pero no debe olvidarse que el propio art. 632 recoge en su literalidad:

"La donación de cosa mueble podrá hacerse verbalmente o por escrito. Lo verbal requiere la entrega simultánea de la cosa donada. Faltando este requisito, no surtirá efecto, si no se hace por escrito y consta en la misma forma la aceptación."

En este sentido, ha señalado la más moderna de 5 de octubre de 1987 EDJ 1987/6990 cumplidos los requisitos con relación a un yate, que fue inmediatamente poseído por la esposa y si se reputa escrita, cabe atribuir tal valoración del yate en el Registro de la Propiedad Mercantil, operándose en este caso, la aceptación de la esposa donataria al consentir tal inscripción.

Pues en este caso, tanto se reputa verbal la donación, como escrita, se cumplió la aceptación simultánea de la esposa y si fue escrito, así consta de los documentos aportados con la demanda - documento 5- que acredita por certificación de Ibercaja de 9 de octubre de 1996 que en la cuenta de inversión núm. 41-029739.44 Iberahorro, a nombre de D. Oscar y D. Marcos fue cancelado el 24 de enero de 1992 y en el mismo acto se abrió la cuenta de fondo de inversión núm. 41-06112.09 Iberduero a nombre de D. Oscar y D^a Natalia aportándose a dicho fondo la cantidad de tres millones de pesetas -folios 13 y 45- que exigió no sólo la constancia escrita, sino la aceptación o consentimiento de la recurrente, D^a Natalia. Igualmente, el motivo décimo primero alega infracción del art. 630 del Código Civil EDL 1889/1, pero debe tenerse en cuenta que la aceptación de la esposa se acredita con la conformidad de su cotitularidad en el fondo de inversión y por la cantidad señalada y en que ello ha sido conocido y aceptado por el donante."

La donación del dinero o fondos para el depósito a plazo fijo fue verbal, lo cual no es objeto de debate, y no supuso una entrega diferida, sino que se acompañó de la entrega simultánea de la cosa donada con la aceptación del donatario. Por tanto, lo que se infiere de la cotitularidad de los sucesivos depósitos, por participar ambos cónyuges en la celebración de los contratos, en los que consta la firma de ambos, es la simultaneidad del acto de entrega de la cosa con el de la aceptación de la donación. Consta a su vez la aceptación en los actos posteriores relativos a las declaraciones tributarias de los importes donados.

Pues bien, este Tribunal confirma la existencia de los tres elementos necesarios de la donación en el presente caso. En concreto D^a Mx... dispone gratuitamente del dinero

de la venta de sus acciones privativas a favor de la donataria D^a Cx... . D^a Cx... como donataria acepta al suscribir los sucesivos depósitos, y su marido es concededor de dicha aceptación como se pone de manifiesto con el devenir de los hechos.

Siguiendo al Tribunal Supremo Sentencia 83/2013 de 15 de febrero, "en el contrato de depósito, la relación jurídica se establece entre el depositante, dueño de la cosa depositada y el depositario que la recibe, no modificándose la situación legal del depositante, por la designación de persona que pueda retirar" luego aplicado este razonamiento al presente caso, se extraen dos conclusiones. La primera que el depositario es el dueño de lo depositado, luego en el presente caso son dueños los dos cónyuges que suscriben los contratos de depósito. La segunda, que el cónyuge no es una mera persona designada que pueda retirar una cuantía de efectivo como puede suceder en un contrato de cuenta corriente sino que en el caso estamos ante depósitos suscritos por mitades con dinero privativo de uno de los cónyuges como queda acreditado por la Inspección.

Conforme a lo estipulado en los artículos 618 y siguientes del Código Civil, se dan todos los elementos para que tanto desde la perspectiva del Derecho civil como del tributario dicho acto sea considerado como una donación, ya que no se ha aportado prueba en contrario. Existe una acción de pura liberalidad de D. Mx... a favor de su cónyuge; un empobrecimiento de aquel y un enriquecimiento consecuente y proporcional de esta; la disposición gratuita y no onerosa del dinero a favor de la donataria y la aceptación de esta derivada de los hechos probados; la capacidad jurídica y de obrar para donar y para aceptar lo donado. Por consiguiente, tanto formal como jurídicamente se perfeccionó un contrato de donación.

Quinto. Es cuestión alegada la existencia de error de hecho en las declaraciones de los fondos por partes en la declaraciones de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio presentadas. Así, en sus declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Renta declararon por mitades, a pesar de que su régimen económico matrimonial es el de separación de bienes, los depósitos y rendimientos que de los mismos provienen.

El artículo 108.4 primer párrafo de la LGT expone en relación con las presunciones en materia tributaria que.

"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

Luego de las declaraciones presentadas se presume cierta la titularidad declarada. Siendo esta una presunción iuris tantum que admite prueba en contrario. No obstante en el presente caso no queda acreditada la titularidad distinta de la declarada.

Sexto. Revisada la actuación regularizadora en los anteriores términos, procede estudiar el acuerdo sancionador adoptado a cargo de la interesada por entender cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 LGT. Más concretamente, debe analizarse la concurrencia del necesario elemento subjetivo referido a la culpabilidad del sujeto pasivo pues, como ya se ha dicho, el elemento objetivo (la existencia de una cuantía que debiendo ser autoliquidada no se ingresó en el plazo previsto en la normativa del tributo) se ha confirmado por este Tribunal Central en los términos ya expuestos.

El artículo 179.1 LGT señala que sólo se podrá sancionar por hechos constitutivos de infracción tributaria a personas físicas o jurídicas "(...) cuando resulten responsables de los mismos", indicando a continuación que no existirá tal responsabilidad en ciertos supuestos (actos realizados por quien carece de capacidad de obrar en el orden tributario, cuando concorra fuerza mayor,...) cobrando especial trascendencia el supuesto referido a haber puesto "(...) la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", que se entenderá cumplido cuando "el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma".

El artículo 183.1 LGT recoge como infracciones tributarias "(...) las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley". Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de Diciembre de 1997, 18 de Julio y 16 de Noviembre de 1998 y 17 de Mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria". Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Es, en definitiva, el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

En este caso, la Administración Tributaria regularizó por considerar que existieron efectivamente dos donaciones

efectuadas entre cónyuges. El fundamento de la regularización que deriva en el acuerdo sancionador radica en considerar que no es lo mismo la tenencia de saldos acreedores en cuentas corrientes que su disposición efectiva en depósitos de renta fija, como los recogidos en el expediente. Esta diferenciación jurídica, controvertida por el hecho de ser actos de disposición entre cónyuges podría haber llevado a interpretar que no existían hechos imponibles. En este caso, y acudiendo a los razonamientos ya recogidos en esta resolución, existe un punto importante donde apreciar una interpretación razonable de la norma por parte del sujeto pasivo.

Los hechos referidos en Antecedentes para este Tribunal Central prueban la libertad de elección para efectuar las inversiones que se consideren convenientes por cada individuo. Señalando que esta libertad se ha de desarrollar en el régimen económico-matrimonial que tenga cada matrimonio, operando este régimen como límite en determinadas operaciones. Límite superado en el presente caso al suscribir depósitos por mitades para cónyuges en régimen de separación de bienes con dinero privativo como queda acreditado en el expediente.

En este caso, este Tribunal Central considera que no es procedente la sanción acordada a cargo de D^a Cx... por la Administración porque puede considerarse que, aunque equivocada, la interpretación de la norma llevada a cabo por aquélla es ciertamente razonable en cuanto a la cuestión controvertida, esto es, la existencia de tres donaciones procedentes de traspasar dinero privativo a depósitos de renta fija a nombre de ambos cónyuges. Así, el comportamiento negligente de la obligada tributaria no queda probado, y por ello no corresponde la sanción propuesta para este Tribunal Central.

Por lo expuesto,

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

Beneficios fiscales para parejas de hecho. Resolución de 16 de septiembre de 2019

En la Ley de uniones de hecho de la Comunidad de Madrid no se establecen requisitos para considerar si una pareja es o no es pareja de hecho, cuestión no debatida en el presente caso entre el causante y la reclamante, sino determinados requisitos para que sean de aplicación, determinados beneficios fiscales. Este Tribunal Central considera que la inscripción en el registro es una acreditación de una situación de hecho, de modo que resulte posible aplicar el régimen jurídico que en el ámbito de competencias autonómico se ha posibilitado con la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones para el supuesto de pareja de hecho inscrita. La falta de inscripción supone, la falta de unos de los requisitos establecido en la ley necesarios para que se sea de aplicación los beneficios referidos para la pareja de hecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Segundo. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente: Adecuación a Derecho del acto impugnado.

Tercero. Solicita la reclamante la aplicación de la reducción correspondiente por haber formado el causante y la hoy reclamante una unión de hecho equiparable a una relación conyugal, invocando a tales efectos el artículo 3.seis de la Ley 10/2009 de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid.

En primer lugar hay que señalar que el artículo 20 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones dispone:

"1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001 de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

La ley 10/2009 de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid en su artículo 3 seis dice: "A efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo se asimilarán a cónyuges los miembros de uniones de hecho que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid."

El artículo 1 de la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, enumera los que van a ser los requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales referidos:

"1. La presente Ley será de aplicación a las personas que convivan en pareja, de forma libre, pública y notoria, vinculadas de forma estable, al menos durante un período ininterrumpido de doce meses, existiendo una relación de afectividad, siempre que voluntariamente decidan someterse a la misma mediante la inscripción de la unión en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

2. Esta Ley únicamente será de aplicación a aquellas uniones de hecho en las que, al menos, uno de los miembros se halle empadronado y tenga su residencia en la Comunidad de Madrid."

Asimismo el artículo 3 de esta misma ley dice:

"1. Las uniones a que se refiere la presente Ley producirán sus efectos desde la fecha de la inscripción en el Registro de las Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, previa acreditación de los requisitos a que se refiere el art. 1 en expediente contradictorio ante el encargado del Registro.

2. Reglamentariamente se regulará tal expediente contradictorio. En todo caso, la previa convivencia libre, pública, notoria e ininterrumpida en relación de afectividad, habrá de acreditarse mediante dos testigos mayores de edad en pleno ejercicio de sus derechos civiles.

3. La existencia de la unión de hecho se acreditará mediante certificación del encargado del Registro."

El Reglamento del Registro de Uniones de Hecho, aprobado por Decreto 134/2002, de 18 de julio, otorga carácter declarativo a la inscripción.

El artículo 9 del Decreto dispone: "Las inscripciones en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid tendrá efectos declarativos sobre la constitución, modificación o extinción de las uniones de hecho, así como respecto de los pactos reguladores de las relaciones económicas."

Por otro lado, es de señalar como de suma importancia, la aplicación de las normas tributarias conforme a la literalidad de la ley que ha de ser completada con su desarrollo

reglamentario. Por lo tanto en el presente caso hemos de partir de la literalidad de la ley. Así, el artículo 1 enumera una serie de requisitos que han de cumplirse para poder aplicar los beneficios fiscales de la ley de la Comunidad Autónoma:

Convivir en pareja, de forma libre, pública y notoria -vincularse de forma estable, al menos durante un período ininterrumpido de doce meses -existir una relación de afectividad -siempre que voluntariamente decidan someterse a la misma mediante la inscripción de la unión en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

Luego se trata de 4 requisitos que han de concurrir para que sea de aplicación los citados beneficios fiscales. Es necesario seguir la literalidad del precepto por principio de seguridad jurídica imperante en el derecho tributario. La cuestión debatida por tanto no es que la inscripción en el registro de parejas de hecho tenga carácter constitutivo o declarativo de la existencia de una pareja de hecho, ya que esta cuestión es clara como desarrolla el reglamento, sino que a pesar de tener carácter declarativo es un requisito más, necesario para la aplicación del artículo 3. seis de la ley 10/2009.

Es cuestión fundamental a resolver por tanto, si se deben equiparar o no las uniones de hecho inscritas en el registro de tales uniones de la Comunidad de Madrid con las no inscritas -como aquí ocurrió cuando la obligada tributaria aplicó la exención, a efectos de la reducción de parentesco para el Impuesto de Sucesiones prevista en la Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, para la sucesión del cónyuge y de las parejas de hecho inscritas en tal registro.

Este Tribunal Central comparte la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencias 31302/2010, de 22 de febrero (rec. 951/2006), de la Sección Cuarta, 723/2012, de 19 de julio (rec. 380/2010), de la Sección Quinta, y 60131/2012, de 30 de octubre (rec. 148/2010), 1/2014, de 14 de enero (rec. 755/2011), 1098/2014, de 23 de septiembre (rec. 330/2012) y 113/2015. En concreto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de la sección Novena 113/2015, de 5 de febrero (rec. 1011/2012) manifiesta:

"La regulación legal es clara en cuanto que dispone que solo las uniones de hecho inscritas en el Registro de Uniones de Hecho sean equiparables a la situación conyugal a efectos de poder obtener derechos y beneficios. Requisito este el de la inscripción que no es un mero requisito formal sino que tiene efectos constitutivos para poder reconocer efectos jurídicos a las uniones de hecho a los efectos de poder obtener, en este caso, la reducción por parentesco en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones prevista legalmente para los cónyuges. Inscripción que no existe en la unión de hecho examinada por lo que se incumple uno de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico."

El Tribunal Supremo en Sentencia dictada en fecha 8 de febrero de 2002 (RC 8075/1996) ya dijo que: "Es verdad que en nuestros días existen situaciones de convivencia

"more uxorio" no prohibidas por la Ley e, incluso, en algún aspecto, amparadas por ella, lo cual no es el caso del Impuesto de Sucesiones. Es cierto, también, que la moderna tendencia social es atribuir la máxima plenitud de efectos a estas situaciones, tendencia a la que no es ajena esta Sala, pero que para cualquier Tribunal tiene el límite insalvable del sometimiento a la Ley. Frente a ello, la Sala de instancia acude a la "analogía" para justificar la aplicación de la Tarifa número 1 pero, como es sabido, la analogía requiere la concurrencia de tres condiciones: la primera, que exista una laguna legal respecto al caso de que se trate, de forma que éste no pueda decidirse ni según la letra ni según el sentido lógico de las normas existentes y, en este caso, es evidente que no hay tal laguna. Las Tarifas del Impuesto claramente contemplan el caso de personas que no tengan parentesco con el testador (Tarifa número 7), inexistencia de "parentesco" -en sentido jurídico que se da en las uniones de hecho, que no pueden encuadrarse ni como parentesco por consanguinidad, ni por afinidad, ni por adopción.

La segunda condición es la existencia de igualdad jurídica esencial entre el supuesto no regulado y el previsto por la ley. En este caso, la diferencia sustancial entre ambas situaciones está en el matrimonio. Es cierto, como ha dicho la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que cita la sentencia recurrida, que los convivientes son libres de contraer matrimonio o de no contraerlo. Si se casan, asumen una serie de cargas y obligaciones, pero también reciben ciertas ventajas o beneficios si no se casan, están libres de aquellas cargas y obligaciones pero, por lo mismo, no pueden disfrutar las ventajas o beneficios que lleva implícita aquella situación. No hay, por tanto, igualdad jurídica esencial entre las uniones "more uxorio" y los casados.

La tercera y última condición es que la analogía no esté proscrita por la Ley. El art. 24.1 de la Ley General Tributaria en la versión aplicable al caso de autos (hoy, art. 23.3) dispone que: No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. En sus estrictos términos, el hecho imponible en el supuesto que se enjuicia no es otro que la transmisión hereditaria de una serie de bienes entre dos personas que mantenían una convivencia de hecho y es extender más allá de sus propios términos considerar producida una transmisión hereditaria de bienes entre personas casadas. La Sala, aun participando de esa sensibilidad social que le llevaría a asimilar los efectos jurídico-tributarios del matrimonio a las uniones de hecho estables o "more uxorio", no puede obviar, ni tergiversar, el estricto sometimiento a la Ley a que está obligada, en tanto que la presión social no sea lo suficientemente intensa como para inducir al Poder Legislativo al cambio que en este caso sería necesario, en la norma fiscal".

Cuarto. De todo lo anterior cabe concluir que la Ley de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid no contiene

una regulación del marco de convivencia de las uniones de hecho en general, es decir no tiene vocación de generalidad, sino que alude solamente, a determinadas situaciones de hecho que cumplan determinados requisitos y se inscriban voluntariamente. Con esta ley, como se deduce de su espíritu, se pretende establecer un marco de seguridad jurídica para dichas situaciones de hecho con el único fin de generar efectos en el ámbito administrativo y de derecho público de la Comunidad de Madrid, así ha sido interpretado por Sentencia del Tribunal Constitucional, de 11 de abril de 2013, no 81/2013, BOE 112/2013, de 10 de Mayo de 2013, rec. 6760/2003. Luego en el presente artículo no se establecen requisitos para considerar si una pareja es o no es pareja de hecho, cuestión no debatida en el presente caso entre el causante y la reclamante, sino determinados requisitos para que sean de aplicación, como se pretende en el presente caso, determinados beneficios fiscales.

Como en el presente caso no ha llegado a producirse la inscripción necesaria, no procede la asimilación del obligado tributario como cónyuge del causante.

Por último este Tribunal Central señala que este artículo 3 de la ley 10/2009 es interpretado por el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia del Tribunal Constitucional Pleno, de 11 de abril de 2013, no 81/2013, BOE 112/2013,

de 10 de Mayo de 2013, rec. 6760/2003 que al resolver sobre la constitucionalidad de este dice:

"A tal fin la inscripción en el Registro que se contempla en el art. 3 tiene por única finalidad, al igual que su antecedente regulado por el Decreto 36/1995, de 20 de abril, la acreditación de una situación de hecho, de modo que resulte posible aplicar el régimen jurídico que, en el ámbito de competencias autonómico, el legislador territorial haya considerado oportuno establecer, sin afectar a facetas propias de las relaciones personales o patrimoniales de los integrantes de la unión de hecho."

Luego este Tribunal Central considera que la inscripción en el registro es una acreditación de una situación de hecho, de modo que resulte posible aplicar el régimen jurídico que en el ámbito de competencias autonómico se ha posibilitado con la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones para el supuesto de pareja de hecho inscrita. La falta de inscripción supone, la falta de unos de los requisitos establecido en el artículo 1 de la Ley 11/2001, necesarios para que se sea de aplicación los beneficios referidos para la pareja de hecho.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda, DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Procedimiento Tributario

Notificaciones y avisos de recibo electrónicos. Resolución de 24 de septiembre de 2019

Los acuses o avisos de recibo electrónicos, denominados también certificados de entrega o de imposibilidad de entrega, emitidos por la sociedad estatal Correos y Telégrafos, SA, son válidos para acreditar, respectivamente, la notificación o los intentos de notificación de los actos administrativos siempre que contengan los datos necesarios requeridos por la normativa reguladora.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo. La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si los acuses o avisos de recibo electrónicos, denominados también certificados de entrega o de imposibilidad de entrega, emitidos por la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, SA, son válidos para acreditar, respectivamente, la notificación o los intentos de notificación de los actos administrativos.

Tercero. Para responder a la cuestión controvertida se hace necesario, en primer lugar, recordar la regulación sobre la notificación de los actos administrativos recogida en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), norma de aplicación a los hechos examinados en el presente recurso. Dispone el artículo 58.1 de la LRJPAC que "Se notificarán a los interesados las resoluciones y actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses, en los términos previstos en el artículo siguiente".

Por su parte, el artículo 59 de dicha norma, concerniente a la práctica de la notificación, establece:

"1. Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

2. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya

señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.

4. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento.

5. Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de un anuncio publicado en el "Boletín Oficial del Estado".

Asimismo, previamente y con carácter facultativo, las Administraciones podrán publicar un anuncio en el boletín oficial de la comunidad autónoma o de la provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del consulado o sección consular de la Embajada correspondiente o en los tabloneros a los que se refiere el artículo 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

Las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de publicar el correspondiente anuncio en el "Boletín Oficial del Estado".

6. (...)"

El apartado 1 del artículo 59 de la LRJPAC dispone:

Artículo 59. Práctica de la notificación.

"1. Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado. La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente."

De la documentación obrante al expediente se colige que la notificación de la sanción al interesado o, mejor, los intentos de notificación de dicha sanción, fueron realizados por la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A. en tanto que operador designado por el Estado para prestar el servicio postal universal.

El artículo 41 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de servicios postales, precepto que se ubica en la Sección 2ª del Capítulo II de su Título II, denominada "Admisión y Entrega de Notificaciones de Órganos Administrativos y Judiciales", dispone lo que sigue:

Artículo 41. Disposiciones generales sobre la entrega de notificaciones

"1. Los requisitos de la entrega de notificaciones, en cuanto a plazo y forma, deberán adaptarse a las exigencias de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de aquélla sin perjuicio de lo establecido en los artículos siguientes.

2. Cuando se practique la notificación en el domicilio del interesado y no se halle presente éste en el momento de entregarse dicha notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad.

3. Deberá constar la fecha, identidad, número del documento nacional de identidad o del documento que lo sustituya y firma del interesado o persona que pueda hacerse cargo de la notificación en los términos previstos en el párrafo anterior, en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso, aviso de recibo que acompañe dicha notificación, aviso en el que el empleado del operador postal deberá hacer constar su firma y número de identificación".

El artículo 42 del mencionado Real Decreto dispone por su parte:

Artículo 42. Supuestos de notificaciones con dos intentos de entrega.

"1. Si intentada la notificación en el domicilio del interesado, nadie pudiera hacerse cargo de la misma, se hará constar este extremo en la documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se intentó la misma, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.

2. Si practicado el segundo intento, éste resultase infructuoso por la misma causa consignada en el párrafo anterior o bien por el conocimiento sobrevenido de alguna de las previstas en el artículo siguiente, se consignará dicho extremo en la oportuna documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se realizó el segundo intento.

3. Una vez realizados los dos intentos sin éxito, el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal deberá depositar en lista las notificaciones, durante el plazo máximo de un mes, a cuyo fin se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo, además de la dependencia y plazo de permanencia en lista de la notificación, las circunstancias expresadas relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso tendrá carácter ordinario.

4. Si estando en el domicilio la persona que pueda recibir la notificación, se niega a aceptarla y a manifestar por escrito dicha circunstancia con su firma, identificación y fecha en la documentación del empleado del operador postal, se entenderá que no quiere hacerse cargo de la misma, haciéndose constar este extremo en la expresada documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se intentó la misma, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.

5. Si practicado el segundo intento, éste resultase infructuoso por la misma causa consignada en el párrafo anterior o bien por el conocimiento sobrevenido de alguna de las previstas en el artículo siguiente, se consignará dicho extremo en la oportuna documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación, junto con el día y la hora en que se realizó el segundo intento. A partir de este momento, dicha notificación tendrá el mismo tratamiento que las que hubieren sido rehusadas o rechazadas.

6. En todos los supuestos previstos en los párrafos anteriores, el empleado del operador postal deberá hacer constar su firma y número de identificación en el aviso de recibo que, en su caso, acompañe a la notificación y en el aviso de llegada si el mismo procede".

Cuarto. En el caso aquí examinado la resolución sancionadora le iba a ser entregada al interesado en soporte papel a través de un empleado de Correos. En lugar de cumplimentar el tradicional aviso de recibo o tarjeta rosa en soporte papel consignando las incidencias de la entrega, el cartero, debidamente autorizado para ello, reflejó dichas incidencias en un terminal PDA (del inglés Personal Digital Assistant, Asistente Digital Personal), consistente en una computadora de bolsillo con un sistema de reconocimiento de escritura. En estos dispositivos se recoge la imagen de la firma

del destinatario una vez comprobada su identidad. Los datos consignados en dicho terminal pasan al sistema informático de gestión de entregas de Correos y éste emite un documento electrónico, a disposición de sus clientes, denominado Prueba de Entrega Electrónica por el que se certifica la entrega o la imposibilidad de entrega del envío y en el que se hacen constar las incidencias de la notificación. Dicha Prueba de Entrega Electrónica sustituye la impresión de los avisos de recibo por una transacción íntegramente electrónica.

A juicio del TEAR, "en el expediente remitido por la Dirección General de Tráfico, consta únicamente un certificado en el que se indica que la resolución sancionadora no pudo ser notificada personalmente, pero no se acompaña el acuse de recibo acreditativo de dichos intentos de notificación personal...". Pues bien, tal como señala el Director recurrente, no se trata de que no se haya incluido en el expediente la tarjeta rosa de aviso de recibo y sí un certificado de su contenido, sino que la tarjeta rosa no ha existido en ningún momento porque ha sido sustituida por un documento electrónico (certificación de entrega o de imposibilidad de entrega) cumplimentado a partir del vuelco de los datos incorporados a los terminales de los empleados de la sociedad estatal Correos y Telégrafos, S.A. en el momento de la notificación.

El TEAR parece sugerir en su resolución, al referirse a la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1993, que una certificación emitida por Correos como la aquí examinada no podría sustituir a la propia tarjeta rosa o aviso de recibo para acreditar las incidencias de la notificación, cosa que en su opinión ha sucedido en el presente caso. Sin embargo, como ya se apuntó más arriba, no es eso lo que ha ocurrido en el expediente. Lo que ha certificado Correos son elementos que objetivamente constan en el expediente y no, caso al que alude la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1993 (recurso 5523/1990), opiniones o juicios de valor que escapan a lo que constituye su ámbito competencial, concretamente los datos sobre las incidencias de la notificación generados electrónicamente por los terminales de sus empleados. Se trata, por tanto, de una certificación de los datos que suelen figurar en la tarjeta rosa o aviso de recibo pero que en este caso se incorporaron como documento electrónico al expediente. Recuérdesse que, tal como señala el artículo 3.5 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, "se considera documento electrónico la información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado".

A este respecto, procede recordar que el apartado cuarto del artículo 22 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del Servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal, concerniente a los principios y requisitos de la prestación del servicio postal universal por el operador designado por el Estado, establece que "La actuación del operador designado gozará de la presunción

de veracidad y fehaciencia en la distribución, entrega y recepción o rehúse o imposibilidad de entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales, tanto las realizadas por medios físicos, como telemáticos, y sin perjuicio de la aplicación, a los distintos supuestos de notificación, de lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común".

El Código Seguro de Verificación (CSV) es un conjunto de dígitos que identifica de forma única los documentos electrónicos auténticos emitidos por una entidad. Dicho Código posibilita el cotejo, a través de la sede electrónica de la entidad, de la versión impresa del documento gracias a la descarga del correspondiente documento electrónico original. La utilización del CSV por la sociedad estatal Correos y Telégrafos, S.A. en la emisión de la Prueba de Entrega Electrónica permite garantizar la autenticidad de este documento mediante su cotejo en la página web de Correos, en la que consta dicha herramienta, señalándose:

Cotejo. Con esta herramienta puedes cotejar un documento generado por Correos y comprobar la integridad del mismo. Introduce el Código Seguro de Verificación (CSV) que figura en el pie del documento a cotejar en el siguiente enlace y recupera el documento facilitado por Correos.

En virtud de lo expuesto cabe concluir que los acuses o avisos de recibo electrónicos, denominados también certificados de entrega o de imposibilidad de entrega, emitidos por la sociedad estatal Correos y Telégrafos, SA, son válidos para acreditar, respectivamente, la notificación o los intentos de notificación de los actos administrativos siempre que contengan los datos necesarios requeridos por la normativa reguladora.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

Los acuses o avisos de recibo electrónicos, denominados también certificados de entrega o de imposibilidad de entrega, emitidos por la sociedad estatal Correos y Telégrafos, SA, son válidos para acreditar, respectivamente, la notificación o los intentos de notificación de los actos administrativos siempre que contengan los datos necesarios requeridos por la normativa reguladora.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 20

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 20

- Transmisión de viviendas de protección pública a una sociedad anónima 20
- Transmisión de fincas cuya edificación no está terminada: operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido 20
- Transmisiones de materiales preciosos usados de particulares a empresarios 21
- Disolución parcial de condominio..... 21
- Cómputo del plazo de presentación de la Autoliquidación en el supuesto de adjudicación judicial de bienes inmuebles 21
- Transmisión de participaciones sociales..... 22
- Transmisiones de materiales preciosos usados de particulares a empresarios 22
- Concesión administrativa: determinación de la base imponible 23
- Extinción de un condominio con compensación en metálico el exceso de adjudicación 24
- Extinción de un condominio y adjudicación a sociedades gananciales..... 24
- Constitución de un derecho real de hipoteca en garantía de un pagaré 24
- Renuncia a la exención del IVA 25

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 26

- Cálculo del ajuar doméstico: no debe excluirse los legados 26
- Imputación del ajuar doméstico cuando concurre en la misma persona la doble condición de legatario y heredero 26
- Transmisión de empresa familiar: rectificación de la Autoliquidación del IRPF que pruebe el requisito de que el rendimiento económico de la actividad fuera la principal fuente de renta del causante 26
- Inscripción en el Registro de Pareja de Hecho para gozar de la reducción por parentesco 27
- Acumulación de las adquisiciones mortis causa..... 27
- Cómputo del ajuar doméstico. La relación de bienes realizada por los herederos no desvirtúa la presunción legal 28
- Acreditación del grado de minusvalía a fecha de devengo del Impuesto 28
- Enajenación a un tercero no protegido por la fe pública registral. Afección: en su totalidad o en proporción al valor que representa en el total de la masa hereditaria..... 29

Procedimiento Tributario 29

- Rectificación de valores una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación..... 29
- Efectos del uso de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada..... 30
- Comprobación de valor mediante la tasación de las fincas hipotecadas..... 30
- Transmisiones de materiales preciosos usados de particulares: ausencia de un formulario para liquidar..... 30
- Inexistencia de un plan de inspección donde se acuerde incluir al obligado tributario recurrente en una inspección por la modalidad TPO 31

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

TRANSMISIÓN DE VIVIENDAS DE PROTECCIÓN PÚBLICA A UNA SOCIEDAD ANÓNIMA

Sentencia de 6 de junio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Se formalizó escritura por la cual el Instituto de la Vivienda de Madrid vende inmuebles pertenecientes a 32 promociones ubicadas en diferentes municipios de la Comunidad de Madrid. Algunos constituyen primera entrega, otros segunda entrega, y en algunos se produce la subrogación de hipotecas. Respecto a los inmuebles incluidos en el grupo de viviendas, plazas de garaje y trasteros vinculados a viviendas cuya transmisión constituye una primera entrega de edificios a efectos del IVA, la mercantil considera que tales entregas quedan sujetas a IVA por estar la operación sujeta y exenta con base en el art. 45.I.B.12 apartado c) de la LITPAJD, y presenta autoliquidación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. No estando conforme, la Administración tributaria practica liquidación provisional considerando no aplicable la exención prevista por el obligado tributario, en base a que al tratarse de viviendas de protección oficial que dimanar de la legislación propia de la Comunidad de Madrid, como son las viviendas de protección pública para arrendamiento con opción de compra para jóvenes y del tipo vivienda de protección pública para arrendamiento con opción de compra, para tener derecho a la exención han de cumplirse los requisitos de superficie, precio y límite de ingresos de los adquirentes, cumpliéndose los dos primeros requisitos pero no el tercero relativo a los ingresos de los adquirentes, al ser el adquirente la sociedad anónima.

Para la Sala, en el momento de la transmisión, los pisos estaban ocupados por usuarios que obligatoriamente tenían que cumplir unos requisitos, pues de no ser así no se les habrían asignado las viviendas por el Instituto de la Vivienda de Madrid, que forma parte de la Administración autonómica. Por otro lado, nada prueba la Administración recurrente sobre el extremo de que los usuarios no cumplieran el límite de renta exigida para ser adjudicatarios de las viviendas.

No se trata, como señala la recurrente, de una aplicación analógica de la norma tributaria, prohibida sin duda por el Legislador, sino de una interpretación acorde con la finalidad de promover este tipo de viviendas, fomentando el acceso a la vivienda de determinados colectivos.

Las viviendas objeto de controversia no pierden su régimen jurídico por la transmisión que se lleva a cabo, incluido el extremo relativo al precio máximo de venta. Las viviendas siguen siendo de protección pública, cuestión además que en ningún momento ha sido puesta en entredicho por la Administración. Por todo ello se desestima el recurso interpuesto por la Administración tributaria.

TRANSMISIÓN DE FINCAS CUYA EDIFICACIÓN NO ESTÁ TERMINADA: OPERACIÓN SUJETA AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Sentencia de 10 de julio de 2019 de Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La entidad demandante considera que la operación enjuiciada en el presente caso está sujeta y no exenta de IVA y, consecuentemente, no sujeta a TPO, ya que adquirió un conjunto de fincas cuya edificación no había terminado. La cuestión planteada se reduce a determinar si la operación debe venir sujeta al ITP, modalidad TPO por estar sujeta y no exenta del IVA y no, como parecen sostener la administración demandada, a determinar si la recurrente ha renunciado a la exención del IVA o si ha acreditado el pago de ese impuesto.

A los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera o segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. Por el contrario, si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega ni, en su caso, la exención contemplada.

La entrega de una edificación en construcción o no terminada estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

TRANSMISIONES DE MATERIALES PRECIOSOS USADOS DE PARTICULARES A EMPRESARIOS

Sentencia de 25 de septiembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Versa la cuestión litigiosa sobre la sujeción al TPO las transmisiones de materiales preciosos usados de particulares a empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad profesional. La parte demandante interesa la anulación de la resolución del TEAR por entender que vulnera la doctrina legal del Tribunal Supremo concretada en que las compras de oro, plata, platino y joyería efectuadas por un empresario en el ejercicio de su actividad profesional a un particular, no están sujetas al ITPYAJD. La Administración tributaria demandada, por el contrario, interesa la desestimación del recurso.

En el presente caso estamos en presencia de una compraventa de joyas y metales preciosos y al ser el transmitente un particular, no se da la circunstancia de que sea empresario o profesional y que se trate de ventas que realice con habitualidad. La operación hay que calificarla como transmisión onerosa, por actos "inter vivos", de bienes que integran el patrimonio de las personas físicas, sin que dichas operaciones sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Se da, por tanto, el hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tal cual lo configura el artículo 7.1 A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

DISOLUCIÓN PARCIAL DE CONDOMINIO

Sentencia de 4 de julio de 2019 de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

La Administración articula el recurso alegando que no se ha producido una disolución de la comunidad de bienes sino una transmisión de cuotas indivisas sujetas a tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, dado que la adjudicación no pone fin a la comunidad de bienes existente sino que esta subsiste si bien con un número menor de comuneros.

En la operación de referencia no se produce la adjudicación a uno de los comuneros que es la previsión contenida en el art. 1.062.1 del Código Civil y a la que se remite el art. 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993. Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca. Por tanto, esta situación no es la prevista en el art. 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del art. 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al impuesto, las que lo son de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio.

Se estima el recurso interpuesto por la Administración.

CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN EL SUPUESTO DE ADJUDICACIÓN JUDICIAL DE BIENES INMUEBLES

Sentencia de 11 de julio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

Señala el art. 102 del Reglamento del ITPAJD que "el plazo para la presentación de las declaraciones liquidaciones, junto con el documento o la declaración escrita sustitutiva del documento, será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato. Cuando se trate de documentos judiciales se entenderá causado el acto o contrato en la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial". Por tanto, la cuestión controvertida se centra en saber a partir de qué fecha se entiende que la resolución judicial es firme pues, a partir de la misma, se contara el plazo de un mes para la presentación de la autoliquidación.

El art. 673 de la LEC dispone que "será título bastante para la inscripción en el Registro de la Propiedad el testimonio, expedido por el Letrado de la Administración de Justicia, del decreto de adjudicación, comprensivo de la resolución de aprobación del remate, de la adjudicación al acreedor o de la transmisión por convenio de realización o por persona o entidad especializada,

y en el que se exprese, en su caso, que se ha consignado el precio, así como las demás circunstancias necesarias para la inscripción con arreglo a la legislación hipotecaria". El decreto de adjudicación y remate, con independencia de su firmeza, no surte todos sus efectos pues queda sujeto a la expedición del testimonio por parte del Letrado de la Administración de Justicia. En el presente supuesto nada consta sobre la fecha de notificación del mismo a otros interesados que bien pudieran haber interpuesto contra él recurso de revisión, de modo que lo que es firme para unos no es firme para otros. Por tanto, es el testimonio librado por el Letrado de la Administración de Justicia el auténtico título inscribible, por lo que el dies a quo del plazo para la presentación de la autoliquidación de bienes inmuebles adjudicados por subasta judicial viene determinado por dicho testimonio.

TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES

Sentencia de 11 de julio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

De conformidad con el art. 108.1.2 a) de la LMV en la redacción *ratione temporis*, para que la transmisión de participaciones sociales tribute por la modalidad de ITPAJD es preciso que: 1) con el resultado de la transmisión se adquiriera una posición de control en la sociedad y, 2) que el activo de la sociedad este compuesto por más del 50% de inmuebles sitos en territorio nacional. A los efectos de este cómputo del activo, no se tendrán en cuenta los inmuebles que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo sea el desarrollo de actividades empresariales de construcción y promoción inmobiliaria.

Lo que constituye objeto de controversia es el segundo de los requisitos señalados, pues con independencia de si el activo de la sociedad está o no compuesto por más del 50% de inmuebles sitos en territorio nacional, se discute el objeto social exclusivo de la sociedad. Pues bien, el art. 108 de la LMV dispone que de manera exclusiva ha de ser "el desarrollo de actividades empresariales de construcción y promoción inmobiliaria".

De las actuaciones se extrae que: 1) el art. 3 de los estatutos de la sociedad contempla como objeto social no sólo la actividad inmobiliaria sino también la actividad hostelera y de restauración en general, pudiendo dedicarse a la explotación de cualquier clase de negocio como cafetería, bar- restaurante, hostel, hotel, disco pub y discoteca, y, 2) que la sociedad estaba dada de alta en los epígrafes del IAE 501.1 y 833.2 correspondientes a "construcción completa, reparación y conservación" y "promoción inmobiliaria de edificaciones" pero también al epígrafe 834 correspondiente a "servicios de propiedad inmobiliaria e industrial". De ello se concluye que, pese a ser la actividad principal de la sociedad la construcción y promoción inmobiliaria, su objeto social era más amplio que el exclusivo exigido por el precepto de "desarrollo de actividades empresariales de construcción y promoción inmobiliaria". Frente a ello, defiende el recurrente que entre la constitución de la sociedad hasta la fecha de devengo, no ha emitido ninguna factura ni prestado servicio que no sea de construcción o promoción inmobiliaria, aportando al efecto documentación varia. Sin embargo, los estatutos sociales (inscritos y públicos) como su alta en el CNAE (frente a la Administración tributaria) constituye prueba clara en contra. Se desestima el recurso interpuesto por el contribuyente.

TRANSMISIONES DE MATERIALES PRECIOSOS USADOS DE PARTICULARES A EMPRESARIOS

Sentencia de 12 de septiembre de 2019 de Tribunal Superior de Justicia de Murcia

La controversia radica en determinar si están sujetas o no al ITP, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, las adquisiciones a un particular por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, de oro y otros metales preciosos. Y la conclusión a la que llega la Sala es que no están sujetas. Así lo han señalado otras Salas de lo Contencioso-Administrativo como Canarias, Andalucía, Valencia, que, siguiendo el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 18 de enero de 2016, las excluyó del ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas porque los vendedores no eran empresarios, ni actuaban con habitualidad.

Es cierto que existen pronunciamientos de otros TSJ contradictorios con esta conclusión, como Galicia o Madrid, pero no lo es menos que el Tribunal Supremo en la sentencia citada de 18 de enero de 1996 señaló textualmente "...No es necesario argumentar apenas para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares, y, por tanto, puedan no estar sujetas tampoco al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas..."

Y, con posterioridad el citado Tribunal Supremo archivó el recurso de casación en interés de ley número 2801/2014 mediante Auto de 13 de noviembre de 2014, señalando textualmente "... que como señala la sentencia recurrida, sobre la cuestión litigiosa ya se ha pronunciado este Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de enero de 1996 -recurso de apelación 364671991-, cuya doctrina

considera vigente al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011 -recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente-. Existiendo doctrina legal, carece de sentido el recurso de casación en interés de la ley pues, como destaca la Sentencia de esta Sala 5 de marzo de 2004 -casación en interés de Ley nº 96/2004- "el (recurso) de casación en interés de la ley tiene por finalidad la fijación de doctrina legal cuando ésta no existe y resulta procedente, pero no puede utilizarse para reiterar la doctrina ya declarada".

En términos semejantes respecto a la exclusión del ITP se pronuncia el TEAC en la resolución de 20 de octubre de 2016 dictada para unificar el criterio, concluyendo y fijando como criterio el siguiente: *"En el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas."*

Por lo que, aplicando la anterior doctrina, debemos mantener el mismo criterio que el Tribunal Supremo en la sentencia citada de 1996 y el TEAC al unificar el criterio, sin que puedan estimarse las alegaciones de la CARM pues el TEAR de Murcia lo único que ha hecho es seguir el criterio que se viene manteniendo por la sentencia y resolución mencionadas.

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

Sentencia de 1 de julio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón

El Presidente de la Sociedad Estatal "Expoagua Zaragoza 2008 S.A.", actuando en virtud de la encomienda de gestión conferida por el Ayuntamiento de Zaragoza, dictó resolución por la que se adjudica a "CCE, S.L.U." el contrato denominado "Instalación, gestión y mantenimiento de un sistema de transporte individualizado mediante bicicletas en régimen de alquiler, así como para la instalación y explotación de soportes publicitarios de interés general y marquesinas en el término municipal de Zaragoza", con un coste total del objeto del contrato determinado.

A juicio de la Sala, dicho contrato constituye un acto o negocio equiparable a una concesión administrativa, ya que reúne los dos requisitos exigidos en el artículo 13.2 del Texto Refundido del ITPyAJD para considerarlo como tal.

La cuestión controvertida versa sobre la determinación de la base imponible y la aplicación de las reglas del art. 13.3 del Texto Refundido del ITPyAJD, para entender incluido en el concepto de canon o precio aquellos supuestos en los que el concesionario no se obliga estrictamente a realizar un pago monetario, sino que asume otras obligaciones de hacer o de dar, de manera que el pago se abona en especie.

Del examen de los pliegos de prescripciones técnicas y cláusulas administrativas particulares se desprende una mayor complejidad del contrato. De su clausulado no resulta que se haya fijado un canon, precio, participación o beneficio mínimo que el concesionario deba satisfacer de modo global o periódico o que se haya convenido la reversión de determinados bienes, por lo que se considera correcta la resolución recurrida en la que se descarta que pueda determinarse la base imponible conforme a las reglas del artículo 13.3 del Texto Refundido del ITPyAJD.

El criterio seguido por la Administración parte del beneficio neto antes de impuestos esto es la diferencia negativa existente entre los ingresos tarifarios anuales previstos del sistema de transporte mediante bicicletas y los costes anuales previstos para la explotación de dicho sistema.

Sin embargo, este no es el único método o parámetro que podía haberse utilizado porque con ese criterio se omite, por ejemplo, toda valoración no ya de los soportes publicitarios cuya finalidad puede entenderse únicamente vinculada a la explotación publicitaria otorgada a la concesionaria, sino también, y especialmente, de las obligaciones que comportaba la instalación y mantenimiento de las marquesinas de las paradas de autobuses. Es decir, la contraprestación del contrato no alcanzaba solo las obligaciones derivadas del servicio de bicicletas, sino también la instalación y mantenimiento de quince marquesinas dobles que se ubicarán en las paradas de autobús urbano que determine el Ayuntamiento. Si se observa la cuenta de pérdidas y ganancias, se advierte que el primer año hubo una relevante inversión en marquesinas y soportes publicitarios que dio como resultado un elevado saldo negativo.

En definitiva, debe reiterarse que no se había fijado un canon, precio, participación o beneficio mínimo que el concesionario debiera satisfacer de modo global o periódico, ni resultaba procedente aplicar las reglas restantes del artículo 13.3, sino que la base imponible debía haberse calculado, en su caso, ajustándose a las reglas descritas en el apartado 4 del artículo 13, sin que ello suponga que se considere un contrato gratuito.

Por lo puesto se desestima el recurso interpuesto por el Gobierno de Aragón.

EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO CON COMPENSACIÓN EN METÁLICO EL EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Sentencia de 16 de octubre de 2019 del Tribunal Supremo

La cuestión consiste en determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae una hipoteca a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, sujeta a la modalidad gradual de actos jurídicos documentados.

Para la Sala, la extinción de un condominio, en el que se adjudica un bien indivisible, habiendo acordado los cotitulares que en pago de la correspondiente cuota en la liquidación de la comunidad se adjudique el pleno dominio de dicha finca, en su totalidad, a uno de ellos, quien como consecuencia de lo pactado se subrogó en el prestamos hipotecario que grava la finca, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, puesto que tal operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio sino pura y simplemente, una especificación de un derecho preexistente.

EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO Y ADJUDICACIÓN A SOCIEDADES GANANCIALES

Sentencia de 9 de julio de 2019 del Tribunal Supremo

La cuestión litigiosa consiste en determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende sujeta a la modalidad gradual de actos jurídicos documentados.

Para el Tribunal, la extinción del condominio por la que se han adjudicado a la sociedad de gananciales del matrimonio dos fincas urbanas (una vivienda y una plaza de aparcamiento) de las que ya era titular dominical en una parte porcentual, a cambio de su equivalente en dinero, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados. Tal operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio sino, pura y simplemente, la especificación de un derecho preexistente. Y al mismo tiempo debe declararse 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 declarado y aceptado del bien, cuando la liquidación debe girarse una parte de ese valor, dado que la base imponible es única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere ex novo.

CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO REAL DE HIPOTECA EN GARANTÍA DE UN PAGARÉ

Sentencia de 14 de octubre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia

La controversia se centra en dilucidar si el hecho económico que se deduce de la escritura es exclusivamente una constitución de hipoteca y que la firma de un pagaré no se asimila a un préstamo, lo que provocaría la tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, por el concepto de constitución de hipoteca, como sostiene la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, o por el contrario, se trata de un reconocimiento de deuda con constitución simultánea de hipoteca inmobiliaria, operación que estaría sujeta pero exenta del citado Impuesto, como ha sido declarado por el contribuyente. Para dilucidar dicha controversia, se analiza la escritura, a partir de la cual entiende que si el mismo día se libra un pagaré y se firma delante del notario, se está reconociendo con ello la deuda, estableciéndose a través del pagaré la fecha en la que ha de ser satisfecha y por último, también en el mismo día, se firma la escritura de hipoteca inmobiliaria, en garantía de la deuda reconocida.

Para la Sala, si se constituye un derecho real de hipoteca en garantía de un préstamo la operación estará exenta; pero cuando lo garantizado con la hipoteca, como en este caso, no es el préstamo sino el pago de un pagaré, que está sujeto al impuesto como documento mercantil, según dispone el art. 33 del Texto Refundido, no resultaría de aplicación el art. 15 de la Ley. En este caso, el pagaré no es un negocio causal, dependiente de un préstamo o vinculado a un contrato de préstamo del que deriva, como indica el recurrente, si no que se configura como un negocio abstracto, esto es, con total independencia del negocio causal otorgando al tenedor un derecho que deriva de la posesión del documento, se ha configurado como título abstracto de las relaciones personales que pueden existir entre los libradores y el tenedor del mismo.

Como señalaba el TS en sentencia de 12-11-2002. Por tanto, al haberse constituido, al menos así consta en la escritura, la hipoteca para garantizar la obligación de pago asumida por la firma del pagaré por un importe nominal y con un vencimiento concreto, la operación está sujeta al Impuesto.

RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

Sentencia de 24 de junio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón

Mediante escritura pública una mercantil transmite a la sociedad recurrente AU, SA, el pleno dominio de una "Central Logística de Almacenamiento" destinada a almacén de maquinaria, otros útiles y mercancías, conformado por un edificio de oficinas, varias naves industriales, cobertizos, para el almacenamiento al aire libre y otras edificaciones menores, así como calles de tránsito y plaza de maniobra de vehículos y camiones. En la escritura pública de transmisión se indica que "siendo que la sociedad compradora va a destinar inmuebles adquiridos a la promoción inmobiliaria, previa la demolición de las edificaciones existentes en los mismos, la presente transmisión no se encuentra exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22, último párrafo (...)", como consecuencia de lo cual se repercute a la entidad recurrente, en concepto de IVA, la cantidad resultante de aplicar el tipo impositivo del 16% a la base imponible.

La entidad presenta autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, ingresando la cantidad resultante de aplicar el tipo impositivo del 1% sobre el valor de la transmisión, al considerar que se trata de una operación sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Administración considera que la operación realizada, es una operación sujeta al IVA pero exenta con renuncia a dicha exención, de manera que, si bien procede la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, el tipo impositivo aplicable es del 1,50% y no del 1%, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Legislativo 1/2005 de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos y en el artículo 7 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Aragón 13/2000.

Para la Sala, el verdadero objeto de la compraventa eran los terrenos sobre los que se asentaban las edificaciones, porque en la propia escritura se expresó con claridad que la adquirente no iba a continuar con la actividad empresarial desarrollada en los inmuebles por la transmitente y que procedería a la demolición de las edificaciones existentes, de forma que era obvio que las mismas carecían de valor para la compradora, que se hallaba interesada solo en la adquisición de los terrenos, lo cuales carecían de la condición de edificables por no tener la condición de solar, ni estar tampoco en curso de inmediata urbanización.

Se estima el recurso interpuesto por el Gobierno de Aragón.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO: NO DEBE EXCLUIRSE LOS LEGADOS

Sentencia de 19 de septiembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

La cuestión sustancial consiste en determinar si en el Impuesto sobre Sucesiones el cálculo del ajuar incluye todos los bienes integrantes del caudal relicto o si deben excluirse de su cálculo los legados.

Para la Sala, cuando el art. 15 LISyD, establece que "El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante ..." no hay razón alguna para excluir los legados de la base de cálculo ya que, los legados si forman parte del caudal relicto porque forman parte de la herencia. Una cosa es que la sucesión a título de legado sea distinta de la sucesión a título de heredero, pues el legatario sucede a título particular y el heredero a título universal, esto es, en todos los derechos y obligaciones del difunto, y otra diferente que la masa hereditaria, el caudal hereditario o caudal relicto, en definitiva, la herencia, la compongan "todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte" (art. 659 CC), sin distinguirse el título, particular o universal, por el cual se produzca la sucesión.

El art. 23.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se refiere a la base del caudal relicto sobre el que aplicar el 3% de cálculo del ajuar, sino a la proporción en la que se aplica ese resultado (del 3% sobre todo el caudal relicto), al heredero/s.

IMPUTACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO CUANDO CONCURRE EN LA MISMA PERSONA LA DOBLE CONDICIÓN DE LEGATARIO Y HEREDERO

Sentencia de 19 de septiembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

El presupuesto planteado en el presente caso se debe a que concurre en la misma persona la doble condición de legatario y heredero, y por aplicación directa del precepto. El reclamante argumenta que la magnitud sobre la que debe aplicarse el porcentaje del 3% para determinar el ajuar, debe referirse estrictamente a los bienes recibidos como heredero, no computando por tanto el resto de bienes de la causante transmitidos a título de legado.

Para el tribunal, la presunción legalmente establecida es la de existencia de ajuar, y de su atribución al heredero. En el presente caso, el testamento establece distintos legados sobre inmuebles concretos "con todo lo que se encuentre en el mismo" a favor de distintos legatarios, estableciendo igualmente un heredero universal en lo restante. El problema es claro, desconocemos que bienes concretos integraban el ajuar y su ubicación, únicamente partimos de la presunción de existencia de ajuar en la herencia en un 3% del valor y de su atribución al heredero. La anterior presunción legal no se desvirtúa por la atribución al legatario de inmueble "de lo que se encuentre en el mismo" declaración por si sola inexpresiva de la efectiva ubicación en dicho inmueble de objetos integrantes del ajuar por un valor del 3%, aspecto este, de composición y ubicación del ajuar al que no se extiende la presunción legal, que hubiera requerido de prueba por la demandada, no exigible por el contrario a la contribuyente en cuanto prueba de un hecho negativo".

Por lo tanto la mera expresión de legar un inmueble con todo lo que ello incluye, no permite a la Administración imputar al legatario el 3% como valor del ajuar doméstico y por tanto, en sentido contrario es el heredero el que sigue soportando la íntegra presunción de ajuar doméstico por el 3% de la masa hereditaria.

TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: RECTIFICACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IRPF QUE PRUEBE EL REQUISITO DE QUE EL RENDIMIENTO ECONÓMICO DE LA ACTIVIDAD FUERA LA PRINCIPAL FUENTE DE RENTA DEL CAUSANTE

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

La controversia entre la Administración y el recurrente recae sobre la aplicación de la reducción por transmisión de empresa familiar del art. 20.2.c) de la Ley reguladora del impuesto, en concreto en el cumplimiento del requisito de que el rendimiento económico de la actividad empresarial haya constituido la principal fuente de renta del causante, representando al menos el 50% de sus ingresos. En la declaración del IRPF del fallecido que presentaron en un primer momento sus sucesores, los ingresos de la actividad empresarial no alcanzaban dicha proporción. Sin embargo, con posterioridad presentaron una rectificación

de la declaración, que fue aceptada por acuerdo expreso de la AEAT, en la cual tales ingresos ya superaban el indicado porcentaje a causa de haberse suprimido parte de los que procedían de otras fuentes. La discrepancia entre la Administración tributaria y el contribuyente versa sobre el valor probatorio de esta rectificación para acreditar el mencionado requisito.

Para la Sala, el valor que tiene la rectificación de la declaración del IRPF del causante a efectos de dicho requisito, es necesario destacar la importancia de la intervención de la Administración tributaria en el procedimiento de rectificación regulado en los arts. 126 y siguientes del Reglamento de gestión e inspección. En tal procedimiento la Administración tributaria asume una posición activa, hallándose obligada a comprobar la procedencia de la rectificación, a cuyo fin "podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes".

Así pues, la rectificación de las declaraciones está sujeta a un régimen más riguroso que la presentación de declaraciones complementarias. En estas basta con la declaración unilateral del sujeto pasivo, mientras que en la rectificación se impone una actividad administrativa de comprobación y un acto final decisorio. Existiendo una declaración firme de la Administración tributaria estatal favorable a la rectificación, no hay razones de peso para rechazarla en el ámbito del impuesto de sucesiones.

INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE PAREJA DE HECHO PARA GOZAR DE LA REDUCCIÓN POR PARENTESCO

Sentencia de 27 de junio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

El supuesto planteado es el de una pareja de hecho que sin haberse inscrito en el correspondiente registro de la Comunidad de Madrid pretende la aplicación, respecto del impuesto de sucesiones, de beneficio previsto legalmente para los matrimonios y las parejas de hecho inscritas.

Para el Tribunal, en orden a la resolución se debe tomar en consideración, como punto de partida, que el artículo 14 de la Ley General Tributaria establece taxativamente que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales". Tampoco puede ignorarse que en relación con las normas que establecen beneficios fiscales, la jurisprudencia ha declarado no solo que no cabe una interpretación extensiva, sino que ésta debe hacerse "con carácter restrictivo".

Sobre esta base, es evidente que una unión de hecho puede perfectamente existir como tal sin haberse inscrito en registro alguno. Las relaciones particulares que deseen establecer las personas entre sí no se cuestionan en absoluto y en el ámbito privado pueden establecerse vínculos de todo orden. Ahora bien, el problema deriva de que para poder aplicar la norma que fija el beneficio fiscal en cuestión, se establece en el artículo 3 de la Ley de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid que tales uniones producen sus efectos desde que se inscriben en el registro, y, a mayor abundamiento, el artículo 1 de la propia Ley dispone que ésta se aplica a quienes conviven de forma libre, pública y notoria, vinculados de forma estable, con una relación de afectividad, "siempre que voluntariamente decidan someterse a la misma mediante la inscripción de la unión en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid".

En definitiva, para que puedan aplicarse los beneficios fiscales establecidos en la Ley 10/2.009 en relación a una pareja de hecho en la Comunidad de Madrid, es preciso que tal pareja se haya acogido a la norma que regula las mismas, Ley 11/2.001 de Uniones de Hecho, mediante el sistema que la misma establece, que consiste en una inscripción en un Registro creado al efecto, que resulta necesaria para acogerse a la Ley y para la constancia como pareja de hecho a los efectos previstos en la misma. Inscripción voluntaria que no tiene efecto constitutivo alguno sino de acreditación de la situación de convivencia para acogerse a las previsiones de la normativa en cuestión.

ACUMULACIÓN DE LAS ADQUISICIONES MORTIS CAUSA

Sentencia de 19 de julio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

La parte actora afirma que la donación acumulada por la Administración a la liquidación del Impuesto de Sucesiones, podía beneficiarse de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 2.d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, por lo que de haberse incluido los bienes donados en la transmisión mortis causa producida, el mecanismo de la reducción de la base imponible hubiera sido exactamente el mismo. La Administración tributaria no considera que proceda aplicar la reducción mencionada.

En el supuesto de autos, el causante donó a su hijo participaciones sociales de una sociedad, falleciendo al año después. Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 29/1987, es evidente que la base liquidable correspondiente a dicha donación debía integrarse en la base liquidable correspondiente a la sucesión conformando una base liquidable única de modo que se respetase así la progresividad del impuesto de sucesiones mediante la aplicación del tipo medio de gravamen que correspondía. De este modo vemos como la "neutralidad" de la tributación separada que predica en su demanda el recurrente no es tal ya que no supone lo mismo la tributación separada que la integración de las bases liquidables (ver artículo 3 de la Ley catalana 21/2001, de 28 de diciembre, en cuanto a la tarifa del impuesto).

Por otra parte, y sin perjuicio de las reducciones a que tuviera o pudiera tener derecho el recurrente en la base imponible del impuesto de donaciones, debemos notar que el artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001 solo resulta aplicable a las adquisiciones "mortis causa". Se desestima el recurso.

CÓMPUTO DEL AJUAR DOMÉSTICO. LA RELACIÓN DE BIENES REALIZADA POR LOS HEREDEROS NO DESVIRTÚA LA PRESUNCIÓN LEGAL

Sentencia de 5 de junio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

La parte actora considera que tiene lugar una incorrecta imputación de los efectos personales y ajuar doméstico a los herederos pues los mismos fueron expresamente legados al cónyuge en su testamento. Considera que la naturaleza de los bienes que componen el caudal relicto (participaciones en sociedades, cuentas bancarias, fondos de inversión, plazas de aparcamiento y una participación en un solar), determinan que no puedan dar lugar a "ajuar doméstico". Recuerda que los propios herederos han detallado y cuantificado el ajuar de forma pormenorizada en el expediente administrativo.

Para la Sala, la concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el "ajuar doméstico" viene determinada en la ley del impuesto con referencia al "caudal relicto" y en el reglamento a la "masa hereditaria", conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto "el caudal relicto" como "la masa hereditaria", siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes.

La doctrina correcta es la que se atiene al concepto de "caudal relicto" y "masa hereditaria" que configuran el contenido del "ajuar doméstico", en concordancia con el artículo 659 del Código Civil, que afirma: "La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte."

Por último, nada puede probar una mera relación de bienes como la que obra en el expediente administrativo, presentada y elaborada por los interesados, y que contiene una autovaloración de los bienes incluidos en la misma.

ACREDITACIÓN DEL GRADO DE MINUSVALÍA A FECHA DE DEVENGO DEL IMPUESTO

Sentencia de 11 de junio del Tribunal Superior de Canarias

La cuestión litigiosa versa sobre la acreditación del grado de minusvalía, que en el presente caso se realiza mediante la resolución de fecha 21 de marzo de 2013, considerando la Administración tributaria que no se ha acreditado la minusvalía en grado superior al 65% a la fecha del devengo del Impuesto de Sucesiones, generado por el fallecimiento de la madre de la recurrente, ocurrido el 15 de septiembre de 2012. A efectos de acreditar el grado de minusvalía el informe médico aportado de 2010 y otros posteriores de 2.015 y 2.016, considera la Administración que no pueden ser admitidos como prueba definitiva de que la enfermedad degenerativa que padece la reclamante concuerda con la misma valoración y baremación con carácter retroactivo.

La cuestión jurídica está resuelta y ello obliga a analizar si los medios de prueba aportados por la parte justifican y acreditan que la reclamante en la fecha de devengo del impuesto sufriera ya una discapacidad de 65% o más. Del análisis conjunto de todos los medios probatorios mencionados, el Tribunal llega al convencimiento de que la parte no ha acreditado y justificado debidamente que la reclamante en septiembre de 2012, tuviera un grado de discapacidad del 65% o superior que justifique la aplicación en el Impuesto de Sucesiones correspondiente de la reducción prevista para estos supuestos.

Las razones que llevan a dicha conclusión se centran, en primer lugar, en la dificultad intrínseca que implica acreditar la situación exacta en la fecha indicada. Es cierto que en el 2013, se reconoce el 65% por el órgano competente, pero no es aclaratorio de la situación existente en septiembre del año anterior, hay 5 meses de diferencia entre ambas fechas. La resolución dictada a efectos de determinación de la pensión, un año antes del devengo del impuesto, reconoce el derecho al 75% de la pensión y califica la incapacidad como permanente total, la reclamante no estaba en condiciones de continuar con su trabajo habitual, pero no difícilmente puede derivarse del apartado de la Hoja de Cálculo que menciona "Grado Incap. 75%", que ello realmente fuera una valoración o baremación del grado de incapacidad en ámbito en que nos movemos en este momento, allí sólo se pretendía

resolver sobre el importe de la pensión. Ése no era el órgano competente para determinar el grado de discapacidad y, sin duda, los datos extrapolados están sacados de contexto cuando se pretenden utilizar en este ámbito fiscal.

Además, el diagnóstico se mantiene en todo momento y se trata de una enfermedad que va evolucionando y generando un deterioro cada vez mayor, pero sin que se haya podido justificar en qué momentos se ha producido esa evolución en el caso concreto. Finalmente, los informes médicos aportados o hablan de una fase de inicio de la enfermedad, que no permite llegar a la conclusión de estimar acreditado el 65% de incapacidad, o no reflejan datos que permitan una valoración concreta de la situación de la recurrente. La reclamante, médico, no podía realizar su trabajo habitual pero eso no implica que tuviera un grado de discapacidad que, aun superando el 33% y puede que por mucho, alcanzase el 65%.

ENAJENACIÓN A UN TERCERO NO PROTEGIDO POR LA FE PÚBLICA REGISTRAL. AFECCIÓN: EN SU TOTALIDAD O EN PROPORCIÓN AL VALOR QUE REPRESENTA EN EL TOTAL DE LA MASA HEREDITARIA

Sentencia de 17 de junio de 2019 del Tribunal Supremo

La cuestión suscitada es la de si el bien 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, queda afecto a ese pago por su valor total o en proporción al valor que representa en el total de la masa hereditaria.

Para la Sala, 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.

Procedimiento Tributario

RECTIFICACIÓN DE VALORES UNA VEZ INICIADO UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN O INVESTIGACIÓN

Sentencia de 16 de octubre de 2019 del Tribunal Supremo

La cuestión controvertida radica en si un obligado tributario puede, una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, rectificar los valores que se tuvieron en cuenta a la hora de practicar la correspondiente autoliquidación tributaria presentada, incluso en aquellos supuestos en que la rectificación responda a un mero cambio de voluntad del declarante por causas ajenas a un error, sea este de hecho o de derecho y dilucidar que la existencia de una disposición reglamentaria que impide interesar la rectificación en tales supuestos constituye una vulneración del principio de reserva legal en materia tributaria y, consecuentemente, de los derechos del contribuyente.

Para la Sala, la solicitud de rectificación de una autoliquidación por el contribuyente una vez iniciado un procedimiento inspector, debe ser tenida en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a la procedencia o no de la misma antes de adoptar la decisión correspondiente en el seno de tal procedimiento de comprobación e inspección. Tal petición no implica, sin embargo, que la Administración deba estar indefectiblemente a los datos rectificadas por el contribuyente, ni que, por tanto, deba descartar los valores que se tuvieron en cuenta al presentar la correspondiente autoliquidación y sustituirlos por los derivados de la solicitud de rectificación.

No resulta obligado, en el caso de que la rectificación se refiera al valor de los bienes afectados por el tributo, que la Administración inicie un específico procedimiento de comprobación de valores, aunque sí deberá analizar si era procedente o no, en cuanto al fondo, aquella rectificación, a cuyo efecto deberá razonar sobre la concurrencia o no de los presupuestos de la misma.

La previsión contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, al impedir interesar el inicio del procedimiento de rectificación una vez iniciadas actuaciones de comprobación, no vulnera el principio de reserva legal en materia tributaria, ni cercena los derechos del contribuyente.

EFFECTOS DEL USO DE UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS, CUANDO DEBIÓ SERLO EN UNO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

Sentencia de 23 de julio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

En el presente caso se siguió el procedimiento de verificación de datos cuando el precedente era el de comprobación limitada. El motivo del recurso versa sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, puesto que carece de efecto interruptivo de la prescripción un primer procedimiento de verificación nulo de pleno derecho según la doctrina de la STS 1128/2018. La Administración tributaria considera que la inadecuación del procedimiento de verificación de datos no es determinante de nulidad de pleno derecho, sino de anulabilidad, por lo que susceptible de interrumpir la prescripción.

Para la Sala, si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Por tanto ha de contestarse que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho.

COMPROBACIÓN DE VALOR MEDIANTE LA TASACIÓN DE LAS FINCAS HIPOTECADAS

Sentencia de 23 de julio de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Es objeto del presente recurso se refiere a la liquidación administrativa por el ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, derivada del resultado de la comprobación de valores en la compraventa de una vivienda, por la que la recurrente y su cónyuge que adquieren una tercera parte indivisa de la vivienda unifamiliar. La Administración tributaria inicia procedimiento de comprobación de valores y gira la correspondiente liquidación provisional utilizando el medio contemplado en la letra g) del artículo 57.1 de la LGT, es decir, el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas, estableciendo como nuevo valor comprobado. La demandante sostiene, en esencia, que el valor real de la vivienda adquirida es el que se hizo contar en escritura pública, señalando que la recurrente pidió/sugirió una tasación contradictoria, que fue rechazada por la Administración, y que la tasación incluida en la escritura se trata de una tasación interesada encargada por el banco prestamista.

La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT (valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria), en la redacción dada por la Ley 36/2006, no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

El artículo 57.2 de la LGT dispone que la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo, pero en este caso la recurrente no ha hecho, en definitiva, uso de esta posibilidad ni ha aportado prueba alguna que desvirtúe el valor utilizado por la Administración.

TRANSMISIONES DE MATERIALES PRECIOSOS USADOS DE PARTICULARES: AUSENCIA DE UN FORMULARIO PARA LIQUIDAR

Sentencia de 25 de septiembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Versa la cuestión litigiosa sobre la sujeción al TPO las transmisiones de materiales preciosos usados de particulares a empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad profesional, señalando que entre otras cuestiones no procede tributar por TPO, dado que en el momento de los hechos (2011) no existía un formulario específico de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales para este supuesto concreto.

Sin embargo este hecho no altera en absoluto la regulación legal del hecho imponible, sujeto pasivo y demás extremos configuradores del tipo impositivo, regulación legal que vincula y obliga tanto a las administraciones como a los sujetos pasivos, sin perjuicio de la trascendencia que dicho extremo pudiera alcanzar en caso de que se hubiese apreciado dolo o negligencia en el incumplimiento de la obligación tributaria.

INEXISTENCIA DE UN PLAN DE INSPECCIÓN DONDE SE ACUERDE INCLUIR AL OBLIGADO TRIBUTARIO RECURRENTE EN UNA INSPECCIÓN POR LA MODALIDAD TPO

Sentencia de 25 de septiembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Invoca el demandante la infracción de los artículos 116 LGT y 170 de su Reglamento, con la consiguiente vulneración del artículo 9.3 CE, alegando, en concreto, que no existe ninguna resolución de carácter general -plan de inspección- o acuerdo donde se acuerde incluir al obligado tributario recurrente en una inspección por la modalidad TPO, haciendo referencia a las "Directrices del Plan General de Control Tributario" de la AEAT.

El artículo 116 LGT -Plan de control tributario-, dispone que "la Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen." En todo caso, la previsión general en los planes de esta concreta actuación inspectora debería estar prevista no en el plan del año del devengo del tributo, sino de aquel en que vaya a practicarse la inspección; pero, y esto es más importante, como reconoce el recurrente, en este caso se ha acreditado que la inspección tiene la cobertura concreta de una orden de "alta en plan de inspección" del Inspector Jefe.

En este sentido, para que exista corrección reglamentaria en las actuaciones no contenidas en el plan específico, se requiere que la inclusión del contribuyente en la actuación inspectora se motive, con orden escrita del Inspector Jefe. Cuestión distinta es el caso de que, si bien existiese y se acreditase la existencia de una orden del Inspector-Jefe, la misma no apareciese convenientemente motivada, en cuyo caso nos encontraríamos ante un vicio del acto administrativo cuyo carácter o naturaleza invalidante se encontraría en función de que tal irregularidad tuviese efectiva trascendencia material, de manera que, en la hipótesis que ahora se baraja, el éxito del motivo impugnatorio pasaría porque el recurrente alegase (y aportase -cuando menos- un principio de prueba) de que la actuación inspectora obedece a una desviación de poder, un móvil discriminatorio u otro de naturaleza espuria. Dado que en este caso no se han acreditado que pudiera haber razones discriminatorias o espurias, sino que, antes al contrario, consta que la Administración tributaria ha procedido a la inspección de la actividad de la que se trata con carácter general, por lo que el Tribunal concluye que la Orden de carga en Plan de Inspección es suficiente para justificar la actuación de la administración.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	33
Sentencia de 31 de octubre de 2019	33
SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO	37
Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	37
• Interpretación del alcance del fallo de la STC.....	37
• Acreditación de la inexistencia de incremento patrimonial: no se puede adiconar las cuotas por impuestos	37

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia de 31 de octubre de 2019

El Pleno del Tribunal constitucional ha estimado por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad planteada por un Juzgado Contencioso-administrativo. Ha declarado que el art. 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, es inconstitucional en los casos en que la cuota a satisfacer es mayor al incremento realmente obtenido por el ciudadano puesto que se estaría tributando por una renta inexistente, virtual o ficticia, produciendo un exceso de tributación contrario a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

El Tribunal limita las situaciones susceptibles de ser revisadas exclusivamente a aquellas que no hayan adquirido firmeza a la fecha de su publicación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del proceso.* Duda planteada. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, para el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, los arts. 107 y 108 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en lo sucesivo, TRLHL), podrían ser contrarios a los principios de capacidad económica y de progresividad, así como a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE). Ello por el sometimiento a tributación de capacidades económicas irreales por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, incluso llegando a agotar la riqueza imponible, lo que podría tener un carácter confiscatorio (porque, si bien el incremento real obtenido por la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión del inmueble fue de 3.473,90 euros, el incremento de valor derivado de aplicar la regla de cálculo prevista en la normativa del impuesto fue de 17.800,12 euros, con una cuota tributaria a pagar de 3.560,02 euros, superior a aquel incremento).

La Fiscal General de Estado considera igualmente que, cuando existe un incremento de valor del terreno al momento de la transmisión y la cuota a pagar es superior al incremento realmente experimentado, se estaría tributando, en parte, por una renta inexistente, virtual o ficticia, produciendo un exceso de tributación contraria a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE). A su juicio, en supuestos como el que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión, se estaría produciendo una desproporción entre la riqueza realmente obtenida y la efectivamente

gravada conforme a las reglas del impuesto, lo que provoca un sacrificio del derecho del contribuyente a tributar con arreglo a su capacidad económica y sin que el tributo tenga un alcance confiscatorio. Por consiguiente, los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL serían inconstitucionales, en la medida que someten a tributación situaciones de incrementos de valor que vulneran los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad del art. 31.1 CE.

No es de la misma opinión el abogado del Estado para quien, dado que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana no pretende gravar la capacidad económica real (la ganancia patrimonial obtenida por el sujeto pasivo por la diferencia entre el precio de adquisición y el precio de venta), sino el beneficio calculado de forma objetiva derivado de la actuación de la corporación local durante un periodo dado, es evidente que la regulación general del tributo no somete a tributación -per se- situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica. Además, a su juicio, ni la prohibición de no confiscación es predicable de cada uno de los tributos del sistema tributario en particular sino de su conjunto, ni en el caso concreto ha quedado acreditado que se haya producido el efecto privativo de toda la renta y del patrimonio del sujeto pasivo con el tributo aplicado o en conjunción con las restantes figuras impositivas; antes al contrario, la base imponible objetivamente calculada conforme a las reglas del tributo era de 17.800,12 euros, de manera que al ser la cuota solo de 3.560,02 euros, la tributación efectivamente soportada ha estado en torno al 20 por ciento.

Segundo. *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: naturaleza.* Como ya hemos

tenido la oportunidad de señalar, el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo que, según su configuración normativa, grava el “incremento de valor” que experimenten los terrenos (art. 104.1 TRLHL), “a lo largo de un período máximo de 20 años” (art. 107.1 TRLHL), y que se pone de manifiesto “a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos” (art. 104.1 TRLHL).

Aunque su objeto es el “incremento de valor”, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” sino a la mera titularidad del terreno durante un intervalo temporal dado. Basta, entonces, con que se haya sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante ese intervalo temporal dado para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación, que cuantifica de forma automática mediante la aplicación al momento de la transmisión sobre el valor que tenga el terreno a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de un porcentaje fijo por cada año de tenencia [art. 107.2 a) y 4 TRLHL]. Y esto lo hace con independencia tanto del quantum real del incremento como de la propia existencia del mismo [en este sentido, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3 (con relación a la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Guipúzcoa); 37/2017, de 1 de marzo, FJ 3 (respecto a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava); 48/2017, de 27 de abril, FJ 2 (con referencia a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava); 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3 (en relación con el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo); y 72/2017, de 5 de junio, FJ 3 (en conexión con la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra)].

Tercero. *El gravamen de capacidades económicas inexistentes.* Este Tribunal ha señalado en repetidas ocasiones que es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza (como, por ejemplo, el derecho de la comunidad a participar en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos que consagra el art. 47 CE). Basta, entonces, con que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio de capacidad económica

quede a salvo. Eso sí, en ningún caso puede el legislador establecer tributos tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial; o, lo que es lo mismo, «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; y 72/2017, FJ 3).

Según lo que antecede, siendo 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, es importante subrayar que «una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; y 72/2017, FJ 3). Parece claro, por tanto, que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se haga depender exclusivamente de la transmisión de un terreno, puede ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero en modo alguno puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el “incremento de valor” de tal terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, en todo caso, la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. De este modo, de no haberse producido un incremento real en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada dejaría de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE (SSTC 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; y 72/2017, FJ 3).

A la vista de la regulación contenida en los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, este Tribunal consideró que «fingían, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revelaba, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente ‘de acuerdo con su capacidad económica’ (art. 31.1 CE). De esta manera, al establecer el legislador la ficción de que había tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se había producido ese incremento, lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE» (STC 59/2017,

FJ 3). Y por tal motivo alcanzamos la conclusión de que los preceptos cuestionados, en los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, estaban gravando una renta ficticia y, por tanto, sometiendo a tributación «situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contra[decía] frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE» (STC 59/2017, FJ 3).

Cuarto. *El gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes.* La situación que ahora se somete al conocimiento de este Tribunal no es la del gravamen de una situación de no incremento en el valor de un terreno de naturaleza urbana, ni tampoco la de decremento. Concretamente, en el supuesto de hecho que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, frente a una ganancia patrimonial realmente generada de 3.473,90 euros, el incremento de valor derivado de la aplicación de la regla del cálculo establecida en el art. 107.4 TRLHL ascendió a 17.800,12 euros (aplicando un porcentaje de incremento del 44,80 por ciento sobre el valor catastral del suelo de 39.732,41 euros, a razón de un 3,2 por ciento de incremento por cada uno de los 14 años de permanencia para el sujeto pasivo, según lo establecido en la Ordenanza fiscal núm. 4 del Excmo. Ayuntamiento de Majadahonda, en la redacción vigente el momento de la transmisión). Y al aplicar el tipo de gravamen previsto en el art. 108.1 TRLHL (del 20 por ciento, de conformidad con la misma Ordenanza fiscal núm. 4 del Excmo. Ayuntamiento de Majadahonda), resultó una cuota tributaria de 3.560,02 euros.

Según lo expuesto, es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLHL, la cuota tributaria derivada superó el cien por cien de la riqueza efectivamente generada; con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga “excesiva” o “exagerada” [en la terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en Sentencias de 3 de julio de 2003, asunto «Buffalo Srl contra Italia»; de 9 de marzo de 2006, asunto «Eko-Elda AVEE contra Grecia»; de 14 de mayo de 2013, asunto «N.K.M. contra Hungría»; y de 2 de julio de 2013, asunto «R.Sz. contra Hungría»), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las Sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995; y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las Decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre; y 2013-684, de 29 de diciembre)].

Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que «una cosa es gravar una renta

potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia ésta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que —como hemos venido señalando— dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, «en un resultado obviamente confiscatorio» (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2; y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).

Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).

Quinto. *La declaración de inconstitucionalidad.* La situación que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse en modo alguno como excepcional y, por tanto, el efecto negativo que provoca no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Antes al contrario, se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la legítima finalidad perseguida por la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera, contrarias, como hemos visto, al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

a. El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5; y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.

b. La necesaria intervención del legislador: es importante señalar que una vez declarados inconstitucionales, primero los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, y ahora el art. 107.4 TRLHL por la presente sentencia, es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia.

No hay que olvidar que, de conformidad con el art. 31.1 CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente “con arreglo a la ley” y exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica”.

Por otra parte, el principio de autonomía financiera de los municipios (arts. 137 y 140 CE) exige que las Haciendas locales dispongan de medios financieros suficientes para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos, las funciones que legalmente les han sido encomendadas, fundamentalmente, mediante tributos propios (art. 142 CE), pero que por estar sometidos al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE), corresponde al legislador estatal integrar las exigencias derivadas de esa reserva de ley como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10.c)].

Sólo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el BOE núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5).

FALLAMOS

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido,

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, promovida el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional, en los términos previstos en la letra a) del Fundamento jurídico quinto.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

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

INTERPRETACIÓN DEL ALCANCE DEL FALLO DE LA STC

Sentencia de 20 de septiembre de 2019 del Tribunal Supremo

El 18 de noviembre de 1996, el interesado adquirió por compraventa una vivienda por el precio de 23.439 euros. El 15 de octubre de 2015, se transmite la propiedad del citado inmueble mediante escritura de compraventa por el precio de 15.000 euros, procediendo a liquidar el IIVTNU por dicha operación por un importe de 3.380,50 euros.

El recurrente niega la existencia de plusvalía con la venta del inmueble controvertido, presentando la escritura de adquisición, y el Ayuntamiento rebate esta afirmación, aportando un informe del Jefe de la Unidad e Inspección Catastral en el que consta que el valor estaría entre 40.000 y 45.000 euros y, según recoge la propia sentencia recurrida, la escritura de donación del adquirente en la que lo dona a su hija en 9-5-2017, al cabo de año y medio, valorándolo en 42.000 euros, además de diversas ofertas en pisos similares de la zona en los cuales el precio por m², en oferta, está en torno a 600 euros, alegaciones y pruebas que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo rechaza examinar y valorar porque acoge la tesis maximalista. En consecuencia, la Sala ordena retrotraer las actuaciones hasta el momento anterior a dictar sentencia para que el Juzgado proceda a valorar dichas pruebas a los efectos de comprobar si del análisis de los distintos medios probatorios aportados por las partes, la demandante ha cumplido con la carga de acreditar, siquiera indiciariamente, la inexistencia de plusvalía y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

ACREDITACIÓN DE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO PATRIMONIAL: NO SE PUEDE ADICIONAR LAS CUOTAS POR IMPUESTOS

Sentencia de 16 de septiembre de 2019 del Tribunal Supremo

La recurrente insiste en que se ha producido una pérdida patrimonial, puesto que el valor consignado en la escritura de manifestación y aceptación de herencia no constituye el importe de adquisición, dado que a dicho valor han de sumarse el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos devengados con ocasión de la adquisición hereditaria del inmueble.

Para la Sala, en una transmisión sucesoria, en las escrituras de adquisición y aceptación de herencia y la escritura de venta, se recogen en ambas un determinado valor del bien. No discrepan las partes sobre ese extremo. La discrepancia desde el inicio hasta el final se ha centrado en si al valor del bien que consta en la escritura de adquisición y aceptación de herencia han de sumarse las cuotas devengadas entonces por el impuesto sobre sucesiones y donaciones y por el impuesto de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Lo pretendido por la interesada ha de ser rechazado puesto que, a los efectos de desvirtuar la existencia del incremento de valor, procede la comparación, exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión, sin que proceda adicionar al valor de adquisición ninguna partida.

