

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091358

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de septiembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 6326/2020

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Transmisión de bienes inmuebles. Mobiliario transmitido conjuntamente con el piso. Los interesados, con residencia fiscal en PAIS_1, presentaron modelo 210 declarando la transmisión de un inmueble y defienden que no forma parte del valor de transmisión el valor otorgado al mobiliario, que según la escritura pública de venta asciende a 20.000 euros.

En la escritura de compraventa se recoge que el precio de dicha venta ascendió a la cantidad de 200.000 euros, de los que 180.000 corresponden a la vivienda y 20.000 al mobiliario. La problemática gira, precisamente, en torno a esa referencia en la escritura pública a que se estaría transmitiendo mobiliario existente en el inmueble por valor de 20.000 euros.

Concretamente, la Administración entendió que el valor de transmisión del piso era 200.000 euros, esto es, incluyendo el valor atribuido al mobiliario en la escritura. Esta interpretación fue defendida en atención a varias consideraciones: no había quedado acreditada la transmisión del mobiliario y, al tiempo, que esa transmisión sería accesoria a la del inmueble, de manera que la transmisión del mobiliario debía formar parte de la transmisión del inmueble en que se encontraba.

Debe recordarse que el Estado de localización del bien inmueble tiene competencia para gravar las ganancias de capital derivadas de la transmisión de bienes inmuebles, y que el concepto de «bienes inmuebles» se determina según el derecho interno del Estado de localización de los mismos. Sin embargo, se establece un listado de bienes que, independientemente de lo que se considere en los derechos internos, son catalogados como «bienes inmuebles» por el Convenio de Doble Imposición (CDI). Es el caso de «los bienes accesorios a los inmuebles».

Sobre la noción de «bien accesorio a bien inmueble» debemos precisar que ni en el CDI, ni en el modelo de Convenio de la OCDE, ni en sus comentarios, aparece una definición de qué se entiende por «bien accesorio». Así, ante la falta de definición, y de conformidad con el artículo 3.2 del CDI, debe aplicarse el derecho español.

En definitiva, tanto qué se entiende por «bien accesorio», como qué se entiende por «bienes inmuebles» es una cuestión que ha de dilucidarse a la luz del derecho nacional del Estado contratante que está haciendo la aplicación normativa, esto es, a la luz del derecho español.

Pues bien, la valoración de si la transmisión del mobiliario incluido en el bien inmueble es tal o ha de seguir la suerte del bien inmueble a que se halle incorporado, es una cuestión probatoria. Debe determinarse bien por bien que el bien mueble no ha devenido en bien inmueble, ya sea por ser una parte accesoria -según el CDI- o por ser un bien inmueble por incorporación o por ser una pertenencia, según nuestro Ordenamiento Jurídico interno.

Sobre la prueba existente en el caso que aquí enjuiciamos, debemos remarcar que en la escritura pública de transmisión no se hace referencia alguna al mobiliario que presuntamente se transmite, más allá de la fijación alzada de su valor en 20.000 euros. Al no haber aportado ninguno tipo de inventario no es posible discernir ante qué tipo de bien nos encontramos, si ante bienes que de manera indiscutible forman parte del inmueble o ante bienes que no pueden calificarse como inmuebles en atención a los criterios antes referidos. La escritura pública notarial da fe de la fecha, identidad y capacidad de los intervinientes, libertad de consentimiento, legalidad de los títulos que fundamenten sus derechos y los pactos a los que han llegado las partes, pero en ningún caso acredita la veracidad de lo pactado. Esto es, el hecho de que las partes compradora y vendedora hayan declarado mobiliario por valor de 20.000 euros, no constituye prueba por sí sola de la realidad del mismo.

Adicionalmente, tampoco se ha acreditado que el mobiliario no existiera en el momento de la compra del inmueble y no estuviera incluido en el precio de adquisición declarado, lo que constituye una razón más para denegar la minoración del valor de transmisión del inmueble. Por todo ello, se desestiman las alegaciones de los interesados y se confirma el acto impugnado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 12, 13 y 24.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 34 y 35.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 13.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 70 y 105.
Ley 1/2000 (LEC), art. 319.
Código Civil, arts. 334, 376, 883, 1.097 y 1.218.
Convenio de 3 de febrero de 2011 (Convenio con Alemania), arts. 3, 6 y 13.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la Resolución con liquidación provisional referida al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, ejercicio 2019, dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 02-08-2019, los ahora reclamantes, considerándose residentes en **PAIS_1**, presentaron declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210, fecha de devengo 13/03/2019, declarando la transmisión de un inmueble sito en ..., del que cada uno poseía una cuota de participación del 50%.

En el citado modelo 210 consignaron como fecha de adquisición 26/04/2000 y declararon un valor de adquisición de 104.668,91 euros y un valor de transmisión de 89.820,24 euros.

Además, rellenaron la columna relativa a "mejora o 2ª adquisición" con los siguientes datos: fecha de la mejora: 19/12/2018; valor de adquisición: 150.000,00 euros; valor de transmisión: 89.820,24 euros.

La retención del 3% practicada, coincidente con la devolución solicitada, ascendió a 5.400,00 euros.

Segundo.

Con fecha 15-10-2019 el Jefe de Área de No Residentes, mediante la notificación de Requerimiento, inició un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribía a comprobar la variación patrimonial asociada a la transmisión del inmueble declarado y a determinar el importe de la obra nueva en base a las facturas y justificantes de pago de la misma.

A los efectos de subsanar las deficiencias observadas en la declaración presentada, se solicitaba la justificación documental del valor y fecha de adquisición y transmisión del inmueble así como cuadro resumen en el que se desglosaran los conceptos e importes tenidos en cuenta para determinar dichos valores; escrituras de adquisición y venta del inmueble; acreditación documental de las inversiones o mejoras efectuadas en el bien adquirido, entre otros, presupuestos y proyectos de obras realizado por el técnico responsable de las obras y visado por el colegio oficial correspondiente, licencia de obras, certificaciones de obras y facturas, justificantes de los medios de pago utilizados, certificado de final de obras...

Tercero.

En fecha 18-02-2020 se dictó propuesta de liquidación con trámite de alegaciones, resultando una cuota a pagar de 12.107,83 euros, lo que suponía que no procedía practicar la devolución solicitada en la declaración por 5.400,00 euros.

En síntesis, se concluía que no se podía considerar como mayor valor de adquisición la obra nueva, valorada en 150.000 euros, dado que el coste de la obra no quedaba justificado únicamente con la aportación de la escritura de ampliación de obra nueva, teniendo en cuenta, además, que la escritura se realizaba como consecuencia de la futura venta del inmueble y se declaraban obras con una antigüedad aproximada de 20 años.

Admitía, eso sí, los gastos acreditados correspondientes a la legalización de dichas obras (Notario por importe de 500,36 euros, Registro por 434,28 euros e ITP-AJD por valor de 2.250,00 euros).

En cuanto al valor de transmisión, no se admitió la deducción de 20.000,00 euros que los interesados manifestaban que se correspondían con mobiliario, al no haber aportado un anexo con la relación del mobiliario transmitido y no haber acreditado su valor de adquisición y transmisión.

Tampoco se admitió como gasto el importe de la plusvalía al tratarse de una simulación sin valor probatorio alguno.

En fecha 11-02-2020 se dictó resolución con liquidación provisional conforme a la propuesta emitida, que fue notificada el día 12-02-2020.

Cuarto.

No estando conforme con la liquidación provisional los interesados interpusieron recurso de reposición, cuya resolución desestimatoria fue notificada el día 29-09-2020.

Quinto.

Disconformes con la resolución desestimatoria promovieron en fecha 23-10-2020 reclamación económico-administrativa ante el presente Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1. Solicitan que se tenga en cuenta el valor de la ampliación de la obra nueva que figura en la escritura de ...2018. No obstante, dado que han transcurrido más de 20 años desde su ejecución les resulta imposible aportar los justificantes de los gastos de la misma, ya que no tiene las facturas en su poder.

En cualquier caso, señalan que en la escritura de declaración de ampliación se puede apreciar cómo se ha ido ampliando la superficie del inmueble: La construcción inicial constaba de 134,26 m2 compuesta de planta de 83,06 m2, planta alta de 26,20 m2, además de terraza y buhardilla de 25 m2. Se amplió la planta baja hasta alcanzar los 177,27 m2 (94,21 m2 más), la planta alta hasta alcanzar los 72,62 m2 (46,42 m2 más), y se construyó además una piscina de 28,57 m2, un anexo o cuarto de instalaciones de 8,29 m2 y un porche de 10,11 m2 ascendiendo el total de la ampliación a 187,60 m2.

2. Por otra parte, defienden que no forma parte del valor de transmisión el valor otorgado al mobiliario, que según la escritura pública de venta asciende a 20.000 euros.

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:

Determinar si la resolución desestimatoria del recurso de reposición, por la que se confirma la resolución con liquidación provisional, es conforme a derecho.

Tercero.

Según consta en el expediente, los reclamantes, con residencia fiscal en **PAIS_1**, presentaron modelo 210 declarando la transmisión de un inmueble sito en

En el citado modelo 210 declararon un valor de transmisión total de 179.640,48 euros, un valor de adquisición de 104.668,91 euros y una mejora por importe de 150.000,00 euros.

La Administración, tras la instrucción del correspondiente procedimiento de gestión de comprobación limitada, modificó los valores de adquisición y transmisión declarados.

Consideró que el valor de transmisión total era de 200.000,00 euros, al no admitirse la deducibilidad del impuesto sobre la plusvalía (por no haberse acreditado el pago) ni la deducción de 20.000,00 euros que, según manifestaban los interesados, se correspondían con el mobiliario.

En cuanto al valor de adquisición, la oficina gestora determinó que el importe acreditado ascendía a 104.668,91 euros (en relación con la compraventa de fecha 13/10/1993) y 3.184,64 euros correspondientes a los gastos por la de obra nueva, no admitiendo, sin embargo, 150.000,00 euros que los interesados habían declarado como mejoras.

Abordaremos la primera controversia consistente en **determinar si debe admitirse el importe que figura en la "Escritura de declaración y ampliación de obras" de fecha 19-12-2018 como ampliaciones o mejoras**, incrementando el valor de adquisición, pese a que no se disponen de las correspondientes facturas que justifiquen los gastos incurridos en la obra debido al tiempo transcurrido.

Para resolver la cuestión litigiosa hemos de partir de lo establecido en el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que indica en su apartado 1: "*constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o*

en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente".

El artículo 13.1 recoge que: "se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (i) Las ganancias patrimoniales:...; 3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos...;"

Por su parte, el artículo 24.4 del TRLIRNR, remite, para el cálculo de las ganancias de patrimonio, a la Ley del IRPF.

A estos efectos, según el Artículo 34.1 de la Ley 35/2006 del IRPF el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: "a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales".

El artículo 35 de la Ley del IRPF establece, en relación a las transmisiones a título oneroso:

"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste".

En este sentido, y en relación con el concepto de mejora, cabe distinguir entre las inversiones y mejoras, que sí serían mayor valor de adquisición, de los gastos de conservación y mantenimiento.

Así, estos últimos se refieren a gastos efectuados de manera regular, con la finalidad de mantener el uso normal del bien en cuestión, conforme especifica el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, RD 439/2007, estando dichas partidas vinculadas a la noción de mantenimiento del estado de los bienes que los generan, contribuyendo a mantener la vida útil del inmueble.

En este sentido el artículo 13.1.a) del Reglamento de IRPF señala que tendrán la consideración de gastos de conservación y reparación:

"a) Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

b) Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros".

Por contraposición, y a falta de una definición concreta en la propia norma, las ampliaciones o mejoras deben entenderse como auténticas inversiones que redundan en un aumento de la vida útil o habitabilidad del inmueble, o en aumento de la extensión o capacidad en otro tipo de bienes, tal y como se considera en el ámbito del Plan General Contable, siendo tan solo estos costes en mejoras o ampliaciones del inmovilizado los que deben considerarse, en el ámbito del IRPF, como mayor importe del valor de adquisición.

Pues bien, en el presente caso la cuestión que se plantea es eminentemente probatoria.

En cuanto a la carga de la prueba, el artículo 105 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", de manera que la Administración deberá probar la realización del hecho imponible y los elementos de cuantificación de la obligación, mientras que compete al obligado tributario acreditar las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, por lo que en el presente caso le compete a los interesados la prueba de la realidad de las inversiones y mejoras realizadas en el inmueble transmitido así como la realidad de haber incurrido ellos mismos en ellas.

A estos efectos, los reclamantes manifiestan que tienen derecho a incrementar el valor de adquisición en el coste de las inversiones y mejoras a las que hace referencia la "Escritura de declaración y ampliación de obras" de fecha ...2018.

Para determinar el valor probatorio del que gozan los documentos públicos resulta necesario tener en cuenta el artículo 319 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que dispone para los documentos públicos autorizados por notario:

"harán prueba plena del hecho, acto o estado de cosas que documenten, de la fecha en que se produce esa documentación y de la identidad de los fedatarios y demás personas que, en su caso, intervengan en ella".

De igual manera el artículo 1.218 del Código Civil establece que "los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros".

Por tanto, de conformidad con los citados artículos, la mencionada escritura de obra nueva hace prueba de la fecha de la declaración de ampliación de la obra nueva correspondiente así como de la existencia de dicho negocio jurídico, pero en modo alguno de la veracidad de las manifestaciones efectuadas por los otorgantes y en ningún caso prueba del precio consignado en la misma.

De esta manera, a los efectos de determinar el valor de las obras efectuadas no podemos admitir, sin mayor prueba, el valor recogido en la escritura de declaración de obra nueva. Es necesario acreditar el importe realmente invertido, que deberá estar justificado por facturas o documentos que prueben que se ha realizado dicha obra, que se trata de una mejora y no de un gasto de reparación o conservación, que el importe asciende al valor declarado por los interesados, y que ha sido abonado por éstos, circunstancias que, sin embargo, no han sido acreditadas en el presente expediente.

En este sentido, los reclamantes no han aportado licencia de obras (ni de obra mayor ni de obra menor) expedida por el Ayuntamiento, ni proyecto visado por el Colegio de Arquitectos, ni presupuesto, ni justificantes de pago, ni cualquier otro documento que pudiera acreditar la realidad de las manifestaciones realizadas y, por tanto, dicho valor de adquisición.

Por otra parte, los interesados manifiestan que las obras tienen una antigüedad de más de 18 años a fecha de la escritura, por lo que les es imposible aportar las facturas y los justificantes de los gastos al no tenerlos ya en su poder.

Sin embargo, no debe olvidarse que el valor de adquisición del inmueble es un componente necesario para determinar la renta generada en su transmisión, renta obtenida por la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación, y devengada en 2019, que es un período no prescrito.

En este punto hemos de traer a colación el artículo 70.3 de la Ley General Tributaria establece que:

"3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley".

Por tanto, al ser la transmisión del inmueble un dato consignado en la autoliquidación del ejercicio 2019 que tienen su origen en una operación realizada hace 18 años, se mantiene la obligación de acreditar la procedencia y cuantía del precio de adquisición durante el plazo de prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria afectada, en este caso durante el plazo de prescripción del ejercicio 2019. Es por ello que se deben conservar las facturas y demás documentación justificativa de las obras efectuadas hace 18 años.

Por lo expuesto, procede confirmar el criterio de la oficina gestora, debiéndose desestimar las alegaciones formuladas.

Cuarto.

En segundo lugar, los interesados defienden que no forma parte del valor de transmisión el valor otorgado al mobiliario, que según la escritura pública de venta asciende a 20.000 euros.

Pues bien, en la escritura de compraventa de fecha ...2019 se recoge que el precio de dicha venta ascendió a la cantidad de 200.000,00 euros, de los que 180.000,00 corresponden a la vivienda y 20.000,00 al mobiliario.

La problemática gira, precisamente, en torno a esa referencia en la escritura pública a que se estaría transmitiendo mobiliario existente en el inmueble por valor de 20.000 euros.

Concretamente, la Administración entendió que el valor de transmisión del piso era 200.000 euros, esto es, incluyendo el valor atribuido al mobiliario en la escritura. Esta interpretación fue defendida en atención a varias consideraciones: no había quedado acreditada la transmisión del mobiliario y, al tiempo, que esa transmisión sería accesoria a la del inmueble, de manera que la transmisión del mobiliario debía formar parte de la transmisión del inmueble en que se encontraba.

Así, en la liquidación provisional se recogía:

" De la información aportada no ha quedado acreditado el mobiliario transmitido conjuntamente con la vivienda ni el valor del mismo. No se ha incluido un anexo con la relación de mobiliario transmitido y no ha quedado acreditado el valor de adquisición del mismo y su valor de transmisión.

Esta Oficina Nacional de Gestión Tributaria, entiende que la transmisión de muebles y enseres que forman parte del inmueble se transmiten conjuntamente y de forma accesoria a la vivienda principal.

Por lo tanto, el valor dado en escritura a dichos muebles y enseres debe formar parte del valor de transmisión del bien inmueble transmitido. Por lo tanto, como precio de venta del inmueble debe tomarse el valor de 200.000,00 euros que aparece en la escritura de venta del inmueble".

Además, en la resolución del recurso de reposición se concluía lo siguiente:

"Respecto a la pretensión de reducir el valor de transmisión del inmueble en 20.000,00 euros por haber vendido conjuntamente mobiliario por dicho importe, señalar que el contribuyente no aporta justificación documental de la veracidad de dicha afirmación.

No se acredita que dicho mobiliario no existiera en el momento de la compra del inmueble y no estuviese incluido en el precio de adquisición declarado, por lo que, si no minorara el precio de adquisición, tampoco debe considerarse como minoración el importe real recibido por la transmisión de inmueble.

La escritura pública notarial da fe de la fecha, identidad y capacidad de los intervinientes, libertad de consentimiento, legalidad de los títulos que fundamenten sus derechos y los pactos a los que han llegado las partes. En ningún caso acreditan la realidad de lo pactado.

El artículo 17.5 de la Ley General Tributaria establece: "los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

El hecho de que los firmantes hayan pactado declarar la existencia de mobiliario por importe de 20.000,00 euros, no constituye por sí solo prueba de la realidad del mismo, por lo que no da derecho a descontar este importe del valor de transmisión del inmueble, en la medida en que el contribuyente no ha acreditado fehacientemente estos extremos, mediante la aportación de una relación de muebles y enseres transmitidos conjuntamente con la vivienda, así como las facturas de compra de los mismos y la valoración dada a cada uno de los muebles y enseres en la transmisión, que acreditaran que dicho mobiliario no existía en el momento de la compra del inmueble y no estaba incluido en el precio de adquisición declarado en su momento.

Cabe señalar que, en el caso de una realidad de transmisión de mobiliario como la que alega, la misma estaría sujeta a tributación en el país de residencia del contribuyente, por lo que el mismo, a efectos de probar la realidad de dicha operación, pudo haber presentado la declaración en la que dicha transmisión estuviese consignada. Sin embargo, el contribuyente, teniendo oportunidad a lo largo del procedimiento, no ha justificado la tributación de dicha operación en su país de residencia".

Pues bien, este **TEAC en Resolución de fecha 23-02-2023, (RG 5207-20 y acumulada)** realizó un profuso examen bajo la perspectiva jurídica y civilista de si la transmisión conjunta de un bien inmueble con el mobiliario era una doble transmisión (esto es, una transmisión de dos bienes con naturaleza jurídica diferenciada: bien mueble versus bien inmueble) o, si por el contrario, era una transmisión agregada de un bien con una naturaleza jurídica única.

Antes de plasmar las conclusiones alcanzadas en dicha resolución hemos de señalar que en la citada resolución el país de residencia del reclamante era **PAIS_2** y, en el presente caso, el país de residencia de los interesados es **PAIS_1**, por lo que el CDI a tener en cuenta es el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el Reino de España y la República Federal de **PAIS_1**. No obstante, en ambos casos el CDI correspondiente remite, en su artículo 6, a la legislación del Estado Miembro de situación del inmueble a efectos de determinar qué se entiende por renta inmobiliaria:

"Artículo 13. Ganancias de capital

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.

3. Las ganancias que obtenga una empresa de un Estado contratante de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional por una empresa de ese Estado, o de bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones, distintas de aquellas que se negocien considerable y regularmente en una Bolsa de Valores, participaciones, o

derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones u otros derechos que, directa o indirectamente, otorguen al propietario de dichas acciones, participaciones o derechos, el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado.

6. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente".

"Artículo 6. Rentas inmobiliarias

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión «bienes inmuebles» tendrá el significado que le atribuya el Derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Cuando la propiedad de acciones o participaciones u otros derechos atribuyan directa o indirectamente al propietario de dichas acciones o participaciones o derechos, el derecho al disfrute de los bienes inmuebles, las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o aparcería, o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados.

5. Las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa".

Así, del propio CDI cabe desprender dos ideas:

- El Estado de localización del bien inmueble tiene competencia para gravar las ganancias de capital derivadas de la transmisión de bienes inmuebles: artículo 6.1 CDI.
- El concepto de "bienes inmuebles" se determina según el derecho interno del Estado de localización de los mismos: artículo 6.2 CDI. Sin embargo, se establece un listado de bienes que, independientemente de lo que se considere en los derechos internos, son catalogados como "bienes inmuebles" por el CDI. Es el caso de "los bienes accesorios a los inmuebles".

Sobre la noción de "bien accesorio a bien inmueble" debemos precisar que ni en el CDI, ni en el modelo de Convenio de la OCDE, ni en sus comentarios, aparece una definición de qué se entiende por "bien accesorio". Así, ante la falta de definición, y de conformidad con el artículo 3.2 del CDI, debe aplicarse el derecho español:

"2. Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado contratante, cualquier expresión o término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado".

En definitiva, tanto qué se entiende por "bien accesorio", como qué se entiende por "bienes inmuebles" es una cuestión que ha de dilucidarse a la luz del derecho nacional del Estado contratante que está haciendo la aplicación normativa, esto es, a la luz del derecho español.

Partiendo de esta premisa **la resolución de fecha 23-02-2023 del TEAC dispuso:**

"Ahondando en el concepto de "bien accesorio" del derecho español, debemos precisar que no encontramos en el Código Civil español (cuerpo normativo aplicable en la determinación de la noción de patrimonio y de los bienes patrimoniales entre los cuales, sin duda, se hallan los bienes inmuebles) una definición específica de "bien accesorio". No obstante, sí existen varios preceptos que se refieren a la "cosa accesorio".

"Artículo 376.

Se reputa principal, entre dos cosas incorporadas, aquella a que se ha unido otra por adorno, o para su uso o perfección.

Artículo 883.

La cosa legada deberá ser entregada con todos sus accesorios y en el estado en que se halle al morir el testador.

Artículo 1097.

La obligación de dar cosa determinada comprende la de entregar todos sus accesorios, aunque no hayan sido mencionados".

Así, la relación entre estos preceptos y la delimitación de cosa accesorio ha sido conceptualizada por los dos máximos exponentes doctrinales del derecho civil español, DÍEZ PICAZO Y GULLÓN, quienes en su Volumen I de Sistema de Derecho Civil afirman (página 409 undécima edición):

"La idea de cosa accesorio implica una relación de subordinación entre las cosas de manera que una cumple respecto a la principal una determinada función. El Código Civil no dice qué clase de función ha de ser ni menciona específicamente esta distinción, aunque tiene trascendencia manifiesta. (...) En el artículo 376 es posible hallar un criterio válido. En él el legislador establece la regla de que se reputa principal, entre dos cosas incorporadas, aquella a que se ha unido otra por adorno, o para su uso o perfección. Aunque el precepto parte de la unión entre dos cosas muebles que se unen para formar una sola perteneciendo a distintos propietarios, y ha de determinar entonces quién se hace propietario de esta última en virtud de la regla lo accesorio sigue a lo principal, creemos que sigue siendo una directriz válida para otros supuestos en los que se tenga que fijar qué es una cosa accesorio".

Esto es, la doctrina civilista imperante en derecho español entiende que a efectos de determinar qué es un bien accesorio respecto de un bien principal, debe verificarse que la función del accesorio sea unirse al bien principal "por adorno, o para su uso o perfección".

En segundo lugar, sobre la noción de "bien inmueble" según el Derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados, debemos partir de la definición de bienes inmuebles contemplada en el artículo 334 del Código Civil español- noción insertada dentro del TÍTULO I ("De la clasificación de los animales y de los bienes") en su CAPÍTULO I ("De los bienes inmuebles"):

Artículo 334 CC:

"1. Son bienes inmuebles:

- 1.º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
- 2.º Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.
- 3.º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.
- 4.º Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
- 5.º Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.
- 6.º (Suprimido)
- 7.º Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.

8.º Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas.

9.º Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.

10. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles. 2. Quedan sometidos al régimen de los bienes inmuebles los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ella de un modo permanente, sin perjuicio de la consideración de los animales como seres sintientes y de las leyes especiales que los protegen".

Así, a efectos de la controversia jurídica que aquí estamos analizando (la categorización del mobiliario de una vivienda como bien inmueble) son útiles el apartado tercero y el cuarto del precitado artículo 334 CC al referirse, respectivamente, a todo lo que se une de manera fija a un bien inmueble de forma que su separación no puede realizarse sin menoscabo (apartado 3) y, además, los bienes colocados en el inmueble con intención de unirlos de manera permanente al mismo (apartado 4).

En el apartado tercero, "Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto" lo que se establece son los denominados como "bienes inmuebles por incorporación" o "partes integrantes".

Este concepto ha sido desarrollado por la doctrina civilista cabiendo destacar a DELGADO ECHEVERRIA quien, en su libro Comentarios al Código Civil, Tomo V, Volumen I, afirma:

"Las "partes integrantes" son cosas que se hallan con el inmueble en una relación de conexión tal que no pueden ser separadas de él por hallarse incorporadas al mismo. Es preciso insistir en la idea de «incorporación» al inmueble, porque si la relación de conexión con él no incluye aquella idea, se tratará entonces de las llamadas «pertenencias».

La incorporación al inmueble puede realizarse de una forma natural o artificial. La compenetración de cada elemento no implica a fortiori que se confunda, pues pueden, no obstante, aparecer diferenciados, aunque desde el punto de vista jurídico pertenecen con el inmueble que integran a una misma persona".

Así, las partes integrantes eran, originariamente, elementos con autonomía y sustantividad propia pero, como afirman DÍEZ PICAZO Y GULLÓN (Volumen I de Sistema de Derecho Civil página 400 undécima edición), al incorporarse al inmueble pierden su naturaleza propia, pasando a tener la consideración jurídica de inmuebles:

"Las partes integrantes son elementos que se utilizan al servicio de aquél a través de una determinada técnica constructiva (p. ej. inodoros, lavabos, radiadores de calefacción). Desde el momento en que se incorporan al inmueble pierden su naturaleza peculiar y adquieren la consideración jurídica de inmueble al quedar unidos a él de manera duradera y precisa (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1961)".

idea en la que ahonda también DELGADO ECHEVERRIA en apoyo de la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1961:

"La calificación de las cosas muebles como partes integrantes de un inmueble lleva implícita un sentido imperativo en la interpretación. Así, en el caso de la sentencia de 18 marzo 1961 se había pactado en un contrato de arriendo que el locatario podría llevarse, al terminar el plazo, «los muebles y enseres». El Tribunal aplicó el artículo 334, 3.º, imponiéndolo a la voluntad de las partes en cierto modo, ya que consideró no retirables los lavabos, inodoros, bañeras, calefacción y tuberías exteriores, los cuales, aun cuando sean aisladamente muebles de por sí, desde el momento en que se incorporan o agrupan a un inmueble, pierden su naturaleza peculiar y adquieren la consideración jurídica de bienes inmuebles por incorporación, al quedar unidos a él de manera duradera".

Así, la doctrina y la jurisprudencia anteriormente expuesta, nos permiten concluir que existen bienes individualmente categorizados como bienes muebles que, por incorporarse al bien inmueble mediante una determinada técnica constructiva, pierden su naturaleza propia para pasar a ser parte integrante del bien inmueble al que han quedado incorporadas. Dicha conclusión es predicable, no solo de "los lavabos, inodoros, bañeras, calefacción y tuberías exteriores" sino de otras obras como sería, por ejemplo, la inclusión de una chimenea, una piscina, la inclusión de un sistema de aire acondicionado o geotermia, instalaciones de seguridad, la campana extractora, los armarios empotrados, muebles que se han integrado en el inmueble por algún tipo de anclaje, los árboles y plantaciones incorporados al mismo... de suerte tal que aunque pudiera ser conceptualmente posible su separación física del bien inmueble en el que se encuentran, la misma implicaría un menoscabo de la cosa: un "quebrantamiento o deterioro".

Por otro lado, en relación al apartado cuarto del artículo 334 CC, el mismo prevé las denominadas "pertenencias" de un bien inmueble.

Pertenencias que se definen por la doctrina como "cosas muebles que sin perder su autonomía jurídica (su adquisición, gravamen o enajenación por separado) se hallen en dependencia económica de un inmueble al cual sirven".

Así, DELGADO ECHEVERRIA resume cuáles son los rasgos fundamentales de las pertenencias que han sido determinados por la doctrina civilista:

"Los elementos de decoración, o los instrumentos industriales o agrícolas han de haber sido colocados en el inmueble por el propietario del mismo (...).

- La relación de servicio ha de ser directa como expresamente se indica; pero esta dedicación no ha de suponer que la pertenencia se halle incorporada al inmueble a que sirve, ya que en este caso se trataría de «parte integrante» (...) El concepto de pertenencia se ha extendido más allá del destino agrícola, comprensivo de los elementos vivos del fundo (como son los animales de labor o de reproducción, de leche, carne) y los elementos muertos, como las máquinas de riego, los aperos, las simientes, los piensos, etc., sino que comprende también la pertenencia industrial (referida a los establecimientos empresariales y sus elementos, máquinas, mobiliario, etc.), la pertenencia naval, la pertenencia sagrada de todo aquello que forma parte del edificio iglesia (bancos, candelabros, ornamentos sagrados, etc.), la pertenencia de los edificios, es decir, todo aquello que, sin ser parte integrante del mismo, sirve a su destino específico (calentadores de baño, cocinas, utensilios electrodomésticos para calefacción, porterías, etc.)".

De conformidad con lo anterior, vemos que a nivel jurídico no cabe asumir que por el hecho de transmitirse bienes que, individualmente considerados, podrían tener la condición de bien mueble, su calificación jurídica última sea tal - puesto que pueden haber devenido bienes inmuebles ya sea por incorporación como por ser una pertenencia del mismo-

Así, lo cierto es que para estimar la pretensión del obligado tributario que, recordemos, en síntesis radica en que la cuantificación de la alteración patrimonial se determine fijando como valor de transmisión exclusivamente el correspondiente a la transmisión del inmueble (230.000 euros) sin incluir el atribuido inter partes al mobiliario (20.000 euros), deberíamos determinar, bien por bien, que se trata de un bien mueble verdaderamente: esto es, un bien que no ha devenido en bien inmueble ya sea por ser una parte accesorio (según el CDI) o por ser bien inmueble por incorporación o por ser una pertenencia (artículo 334 CC apartados tres y cuatro).

Y ello es, en definitiva, una cuestión probatoria - prueba que puede cumplirse mediante cualquier medio de prueba válido en derecho-".

Pues bien, sobre la prueba existente en el caso que aquí enjuiciamos, debemos remarcar que en la escritura pública de transmisión no se hace referencia alguna al mobiliario que presuntamente se transmite, más allá de la fijación alzada de su valor en 20.000 euros.

Al no haber aportado ninguno tipo de inventario no es posible discernir ante qué tipo de bien nos encontramos, si ante bienes que de manera indiscutible forman parte del inmueble o ante bienes que no pueden calificarse como inmuebles en atención a los criterios antes referidos.

Además, no quiere este TEAC dejar de remarcar que en el caso presente lo que se ha aportado es una simple valoración a tanto alzado, fijada entre las partes, sin ningún soporte documental que la ampare.

Como ya hemos remarcado en anteriores fundamentos de derecho, la escritura pública notarial da fe de la fecha, identidad y capacidad de los intervinientes, libertad de consentimiento, legalidad de los títulos que fundamenten sus derechos y los pactos a los que han llegado las partes, pero en ningún caso acredita la veracidad de lo pactado. Esto es, el hecho de que las partes compradora y vendedora hayan declarado mobiliario por valor de 20.000 euros, no constituye prueba por sí sola de la realidad del mismo.

Adicionalmente, tampoco se ha acreditado que el mobiliario no existiera en el momento de la compra del inmueble y no estuviera incluido en el precio de adquisición declarado, lo que constituye una razón más para denegar la minoración del valor de transmisión del inmueble.

Por todo ello, debemos desestimar las alegaciones de los interesados y confirmar el acto impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.