

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2025

Sala 4.^a

R.G. 1530/2024

SUMARIO:

ITP Y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. *Tipo impositivo 1% adquisición de inmueble para inicio de actividad.* Cuando la aplicación de un determinado beneficio fiscal está condicionado por su norma reguladora al previo ejercicio de la actividad a la que corresponde el hecho imponible por el adquirente del bien o derecho, no puede exigirse que también esa circunstancia concorra en el transmitente con base en una interpretación finalista de la norma, pues se aplicaría así un requisito no contemplado de forma expresa en la ley, sin que tampoco pueda deducirse de forma implícita de la normativa de aplicación. No debe olvidarse la prioridad de la literalidad como criterio interpretativo (art 3.1 y 1.281 del C.C, por remisión de los arts. 12.1 y 7.2 de la LGT).

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón contra la resolución estimatoria de fecha 30 de noviembre de 2023 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (RG: 50-02209-2021) relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 27-02-2024 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto por el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón el 22-01-2024 contra la resolución estimatoria de fecha 30 de noviembre de 2023 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón en el expediente de reclamación 50-02209-2021 por el que se anula la liquidación relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados procedente de Acta de Disconformidad A02 .../2020 dictada por el Jefe de Servicio de Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón.

SEGUNDO.- En dicha resolución se exponen los siguientes Antecedentes de Hecho sobre los que no hay controversia:

"El día 15/09/2021 tuvo entrada en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón la reclamación 50-02209-2021, interpuesta en 10/06/2021 contra acuerdo de liquidación procedente de acta de disconformidad A02 .../2020, número Registro Insp: H/2015/...03, practicada por el Jefe de Servicio de Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas", por importe de 328.667,03 euros. Dicho acuerdo se dicta en relación con transmisión documentada en escritura pública de .../2015 y resultó notificado el día 13/05/2021.

Del contenido del acta y del informe ampliatorio, se desprende lo siguiente:

- Mediante escritura pública de compraventa de fecha .../2015 la entidad interesada adquiere la totalidad del patrimonio empresarial de las sociedades en liquidación, en manera conjunta **TW SL** e **QR SL**, constando en la estipulación cuarta de la misma que la transmisión no está sujeta a IVA en virtud del artículo 7.1 de la Ley 37/1992. El precio de la transmisión que corresponde a los inmuebles es de 4.553.060,01 euros.
- El día 01/12/2015 la interesada presenta autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados consignando una base imponible de 2.972.676,84 euros, un tipo de gravamen del 1% y una cuota a ingresar de 29.726,77 euros.
- El día 29/08/2019 se inician las actuaciones inspectoras mediante diligencia en la que se comunica a la reclamante la puesta de manifiesto del expediente con apertura del trámite de alegaciones previo a la propuesta de resolución.
- Tras la presentación de alegaciones la inspectora actuante extiende acta de inspección A02, número .../2020, el día 17/06/2020, indicando en la propuesta de regularización contenida en la misma que la citada transmisión no cumple los requisitos establecidos en el artículo 121.11 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos, aprobado

Síguenos en...



por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, para la aplicación del tipo reducido del 1% en las adquisiciones de inmuebles realizadas para iniciar una actividad empresarial, resultando de aplicación el tipo general del 7%. En concreto, entendía la actúa que se incumplía por parte de la mercantil el requisito que exigía el inicio de una actividad nueva, considerando que ésta simplemente continuaba en el ejercicio de la actividad de la empresa transmitente. De la regularización propuesta resulta una base imponible de 4.553.060,01 euros, una cuota ingresada de 45.530,60, una cuota tributaria de 273.183,60 euros y unos intereses de demora de 46.913,07 euros lo que totalizaba una deuda tributaria de 320.096,67 euros.

Tras la emisión del informe ampliatorio del acta y notificación de ambos la entidad presentó alegaciones en las que, sustancialmente, argumentaba su derecho a la aplicación del tipo reducido por cumplir todos los requisitos exigidos para ello. El acuerdo resolutorio, notificado el día 13/05/2021, confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección, acordando la práctica de liquidación tributaria por importe de 328.667,01 euros.

En el trámite procesal correspondiente, la mercantil interesada alega, en síntesis, que se incluyó indebidamente en la autoliquidación la totalidad de la contraprestación sin excluir la parte correspondiente a los inmuebles; que se ha producido la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria dado que la mercantil no estaba integrada en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al especial de grupo de entidades por lo que el plazo de duración de las actuaciones debería haber sido de 18 meses; que se ha aplicado el beneficio fiscal de forma correcta dado que lo único que se exige es que el adquirente no hubiera desarrollado la actividad durante los tres años anteriores, como así es en este caso sin que se exija que desarrolle una actividad distinta a la realizada por el transmitente de los inmuebles; que además de lo anterior el tipo impositivo se aplica sobre una base imponible incorrecta sin excluir los bienes inmuebles."

TERCERO.- Con fecha de 30 de noviembre de 2023 fue dictada resolución por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón por la que se estima la reclamación al considerar que el artículo 212-11 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón exige que el sujeto pasivo adquirente no haya desarrollado anteriormente la misma actividad, bien directamente o bien bajo otra titularidad, por lo que no puede compartirse con la Inspección el criterio recogido en el acuerdo de liquidación de que en aquellos supuestos en los que el adquirente sea una persona jurídica distinta al transmitente, con una estructura empresarial propia y con una titularidad distinta, no solo formalmente sino materialmente, sean excluidos de la aplicación del tipo impositivo reducido, dado que se trata de un requisito no contemplado de forma expresa en la norma transcrita, sin que tampoco pueda deducirse de forma implícita de la normativa de aplicación y acuerda resolver anulando el acto impugnado.

Dicha resolución fue notificada el 15 de diciembre de 2023 a la reclamante en primera instancia y el 19 de diciembre de 2023 a la Administración.

CUARTO.- El 22-01-2024 el Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Central, en el que, en esencia, alega que debe revocarse la resolución del Tribunal de Instancia puesto que es correcto el criterio de la Inspección al entender que el obligado tributario no reunía los requisitos establecidos en el artículo 121-11 del 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.

QUINTO.- El Tribunal Regional ha dado traslado al reclamante en primera instancia del contenido del recurso de alzada interpuesto por la Comunidad Autónoma que, en esencia, alega improcedencia del recurso de alzada planteado por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón al resultar correcta la resolución del Tribunal Regional y ser procedente la aplicación del beneficio fiscal controvertido. Ad cautelam, en caso de estimarse el recurso de alzada, debe entrarse a conocer del resto de cuestiones que quedaron imp juzgadas en la instancia previa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- El objeto del presente recurso de alzada se centra en analizar la procedencia de la aplicación del tipo reducido recogido en el artículo 121-11 del Decreto Legislativo 1/2005 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. Dicho artículo establecía, en la redacción vigente *ratione temporis* lo siguiente:

"El tipo de gravamen aplicable a las adquisiciones onerosas de inmuebles que se afecten como inmovilizado material al inicio de una actividad económica en Aragón será del 1 por 100 cuando concurran las siguientes circunstancias:

- a) El inmueble deberá afectarse en el plazo de seis meses al desarrollo de una actividad económica, sin que se considere como tal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos del artículo 4.Octavo. Dos a) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- b) Se entenderá que la actividad económica se desarrolla en Aragón cuando el adquirente tenga en esta Comunidad Autónoma su residencia habitual o su domicilio social y fiscal.*
- c) En la ordenación de la actividad deberá contarse, al menos, con un trabajador empleado con contrato laboral y a jornada completa.*
- d) Se entenderá que se inicia una actividad económica cuando el adquirente, directamente o mediante otra titularidad, no hubiera ejercido en los últimos tres años esa actividad en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.*
- e) Los requisitos de las letras a, b y c anteriores deberán cumplirse durante cinco años a partir del inicio de la actividad económica. En caso de incumplimiento de este requisito, el contribuyente deberá presentar la autoliquidación en el plazo de un mes, ingresando, junto a la cuota que hubiera resultado de no mediar este beneficio, los intereses de demora correspondientes."*

El Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón muestra su desacuerdo con el criterio interpretativo que el Tribunal Regional de Aragón lleva a cabo del artículo 121-11 del Decreto Legislativo 1/2005 por entender que no se cumple el requisito previsto en el apartado d) del precepto transcrito para la aplicación del tipo reducido que aplicó la obligada tributaria en su autoliquidación.

La obligada tributaria había adquirido el patrimonio empresarial de dos sociedades en liquidación en el que existían ciertos bienes inmuebles, entendiéndose la sociedad adquirente que procedía la aplicación del tipo de gravamen recogido en el artículo transcrito.

Sin embargo, el 2 de septiembre de 2019 se iniciaron actuaciones inspectoras al entender la Administración Tributaria de Aragón que no se cumple lo dispuesto en el apartado d) del artículo ya que, si bien para la sociedad adquirente la actividad económica desarrollada (elaboración y crianza de vinos y comercio mayor de vinos y vinagres) comenzó tras la adquisición del patrimonio empresarial, la entidad transmitente ya venía desarrollando dicha actividad por lo que no puede entenderse que se trate del inicio de una nueva actividad económica en Aragón que, afirma, es el objetivo que persigue el legislador con la implantación del beneficio fiscal recogido en el artículo 121-11 del Decreto Legislativo 1/2005 a juicio del recurrente.

En defensa de su tesis, tanto el órgano inspector como el Director General en su recurso de alzada, confrontan el citado artículo con el 121-9 del mismo Real Decreto Legislativo, que disponía (*"ratione temporis"*):

"1. El tipo de gravamen aplicable a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorpóreos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional de una persona física, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, a que se refiere el artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, será del 4 por 100 cuando concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, con anterioridad a la transmisión, el transmitente ejerciese la actividad empresarial o profesional en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, de forma habitual, personal y directa.*
- b) Que el adquirente mantenga la plantilla media de trabajadores respecto al año anterior a la transmisión, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante un período de cinco años.*

A estos efectos, se computarán en la plantilla media a los trabajadores sujetos a la normativa laboral, cualquiera que sea su relación contractual, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa y, cuando aquella fuera inferior a esta, se calculará la equivalencia en horas.

- c) Que el adquirente mantenga el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, de forma habitual, personal y directa, durante un período mínimo de cinco años."*

Se afirma en el recurso de alzada que, el artículo 121-9 se refiere a transmisiones de personas físicas, aplicando un tipo de gravamen del 4 por ciento y el artículo 121-11, referido a las transmisiones de personas jurídicas prevé un tipo de gravamen del 1 por ciento, siendo el elemento esencial de diferenciación entre ambos beneficios fiscales, desde el punto de vista de los requisitos exigidos por la norma, que en el caso del artículo 121-9 el legislador exige que la actividad económica existiera desde antes de la transmisión mientras que en el apartado 11 del artículo resulta evidente que la actividad económica no debía existir con anterioridad incentivándose así la creación de riqueza en la región y por tanto, interpretando dichos preceptos en sentido literal como lo hace la obligada tributaria, se produce una discriminación hacia las

transmisiones efectuadas por personas físicas que se verían obligadas a aplicar un tipo superior en situaciones idénticas.

Por su parte, la obligada tributaria alega que, si el legislador hubiera querido exigir que la actividad económica no existiera antes de la transmisión, el apartado d) del artículo 121-11 lo habría hecho constar de forma expresa, solicitando la aplicación del citado precepto conforme a su tenor literal, en relación con su contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la lógica y atendiendo a su espíritu y finalidad, tal y como se deduce de los términos de la resolución recurrida en alzada.

El Tribunal Regional, por su parte, resuelve la cuestión apoyando la tesis de la obligada tributaria y, así, en el Fundamento de Derecho Noveno de su resolución expone:

"En opinión de este Tribunal, el anteriormente transcrito artículo 121-11 exige que el sujeto pasivo adquirente no haya desarrollado anteriormente la misma actividad, bien directamente o bien bajo otra titularidad, circunstancia que permitiría con facilidad incluir en este supuesto aquellos en que simplemente se ha producido un cambio de denominación o transformación de la sociedad y aquellos en que la nueva personalidad jurídica constituye una mera formalidad que esconde una misma titularidad. No se puede compartir que aquellos supuestos en los que el adquirente sea una persona jurídica distinta al transmitente, con una estructura empresarial propia y con una titularidad distinta, no solo formalmente sino materialmente, sean excluidos de la aplicación del tipo impositivo reducido, dado que se trata de un requisito no contemplado de forma expresa en la norma transcrita, sin que tampoco pueda deducirse de forma implícita de la normativa de aplicación. En consecuencia, se estima la presente reclamación anulando el acto impugnado."

Llegados a este punto, cabe también traer a colación el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el que se dispone que:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

Por su parte, el artículo 3 del Código Civil, determina:

"1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."

Procede, por tanto, confirmar la resolución recurrida puesto que la obligada tributaria cumplía con los requisitos previstos en el artículo 121.11 del Decreto Legislativo 1/2005, del Gobierno de Aragón, para la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no pudiendo la Administración exigir requisitos adicionales a los establecidos en la Ley, ni interpretar la voluntad del legislador más allá del sentido de sus palabras.

Por lo expuesto,

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda