

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BIT

100

.....
PUBLICACIÓN QUINCENAL • NÚMERO 100 • SEGUNDA QUINCENA DE DICIEMBRE DE 2010 • EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES DE ESPAÑA
.....



BREVE GUÍA DE USO

Para navegar a través de este documento puede pulsar sobre los títulos del sumario y dirigirse así a los artículos publicados. También puede usar los controles de Acrobat [F4] [2 de 12] [F5]. Mediante la lupa [F3] puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección [F6].

ÍNDICE

▶▶ CARTA DEL DIRECTOR 3

▶▶ NOVEDADES NORMATIVAS 4

Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

▶▶ RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS 8

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	8
Adjudicación en pago de asunción de deuda	8
Reanudación de tracto sucesivo	8
Determinación de la base imponible	9
Exenciones subjetivas: Mutuas de Previsión Social	9
Distribución de un préstamo anteriormente constituido	9
Constitución de crédito hipotecario, seguido de acta autorizando la distribución de la hipoteca inmobiliaria	10
Motivación en la valoración de inmuebles	10
Valoración de acciones no cotizadas	11
Valoración de acciones: garantías sobre los inmuebles de la sociedad	11
Transmisión de inmueble por una congregación religiosa dedicada a la docencia	12
Adjudicación de fincas en subasta judicial	12
Transmisión global de una oficina de farmacia	13
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	13
Apartaciones reguladas en el Derecho Civil de Galicia	13
Adición de bienes: Procedimiento	14
Alcance del parentesco por afinidad	14
No procedencia de la reducción a los colaterales de tercer grado por afinidad	15
Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad	15
Aplicación de la reducción del 95% a la empresa familiar	15
Reducción del 95% en relación con la transmisión mortis causa de las participaciones sociales de una entidad	16
Donación de acciones pignoradas en garantía del pago de una deuda	16
Donación de participaciones	17
Donación de Oficina de Farmacia	17

CARTA DEL DIRECTOR

Los números redondos tienen algo de mágico, y quizá el número 100 sea el más redondo de los números. Cien quincenas proporcionando a los registradores y a los liquidadores las novedades legislativas, jurisprudenciales y doctrinales más significativas, con absoluta economía de medios y de palabras, pero constituyendo un instrumento de trabajo tan eficaz como efímero.

Cuantos han tenido que ver en alguna ocasión con la preparación de un boletín o una publicación conocen la enorme dificultad de ser puntuales, especialmente cuando se trata de una publicación, un informe si se quiere, de carácter quincenal.

Este boletín de información tributaria es una manifestación más del interés del Colegio Nacional de Registradores por proporcionar, en primer lugar a los liquidadores de distrito hipotecario y a su excelente personal, y en segundo lugar a cualquier lector interesado, la formación permanente que resulta tan necesaria en una materia tan proteica, tan compleja y tan mudable como la tributaria, en un escenario jurídico que tiene como actores desde la Unión Europea hasta cada una de nuestras Comunidades Autónomas, con sus respectivas especificidades.

Para el Colegio, y para esta Vocalía, es un motivo de satisfacción haber llegado a los cien números, y es también un hito adecuado para reflexionar sobre lo hecho hasta el momento, para tomar aire y para continuar nuestro proyecto con la misma ilusión con que fue iniciado.

Las diversas juntas de gobierno han perseverado en la atención creciente a las oficinas liquidadoras; pero detrás de los órganos hay personas que los dotan de impulso. Debo dejar constancia del trabajo realizado por **Joaquín Beúnza**, con el que cristalizó el proyecto de este BIT, así como de la dedicación de **Antonio Ramos** y **Javier Álvarez de Mon**. A mí me corresponde la cómoda tarea de celebrar el trabajo de quienes me precedieron.

Pero, junto a quienes dirigen los proyectos, se hace preciso incluir el magnífico equipo técnico de que dispone nuestro Colegio y que hace posible ese pequeño milagro de una puntual publicación quincenal. Me refiero a **Carlos Colomer** (Director del Departamento Fiscal), que, primero con **Marta Zurdo**, y actualmente con **Elena Alberdi**, preparan y redactan cada uno de los números.

El contenido de los BIT se integra en la revista Oficinas Liquidadoras y va constituyendo un cuerpo de doctrina, legislación y jurisprudencia que es quizá, o sin quizá, el más importante que existe en nuestra literatura jurídica actual.

La forma de difusión de nuestro boletín permite que circule por los más insospechados lugares, y que sea útil a los más heterogéneos destinatarios. El Colegio de Registradores cumple con una de sus funciones al prestar este nuevo servicio a nuestra comunidad jurídica.

Queremos, pues, compartir con nuestros lectores la satisfacción de haber llegado al número 100. Facta, non verba.

Vicente Carbonell Serrano

Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras

NOVEDADES NORMATIVAS

REAL DECRETO-LEY 13/2010, DE 3 DE DICIEMBRE, DE ACTUACIONES EN EL ÁMBITO FISCAL, LABORAL Y LIBERALIZADORAS PARA FOMENTAR LA INVERSIÓN Y LA CREACIÓN DE EMPLEO.

Reproducimos, por su interés, los artículos que se refieren a las medidas de naturaleza tributaria:

I

El presente Real Decreto-ley tiene como finalidad esencial continuar y reforzar la política de impulso al crecimiento de la economía española y al incremento de su competitividad través de medidas de apoyo a la actividad empresarial, esencialmente enfocadas a las pequeñas y medianas empresas, de tal modo que, a través de una reducción de cargas impositivas y de otra índole, se favorezca la inversión productiva, la competitividad de las empresas españolas y, por ende, la creación de empleo.

(...)

II

El Real Decreto-ley se inicia con una serie de medidas de naturaleza tributaria.

En primer término, en el ámbito del **Impuesto sobre Sociedades**, al objeto de estimular la actividad económica de las pequeñas y medianas empresas, dada la esencial relevancia de estas en el tejido productivo español, se establece una elevación del umbral que posibilita acogerse al régimen especial de las entidades de reducida dimensión regulado en la normativa de aquel, que pasa de 8 a 10 millones de euros, al tiempo que se permite que tales entidades puedan seguir disfrutando del régimen especial que les resulta aplicable durante los 3 ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se supere el umbral de 10 millones de euros, medida que se extiende al supuesto en que dicho límite se sobrepase a resultas de una reestructuración empresarial siempre que todas las entidades intervinientes tengan la antedicha condición.

También se aumenta el importe hasta el cual la base imponible de dichas sociedades se grava al tipo reducido del 25 por ciento, importe que se fija en 300.000 euros y que, de igual modo, también resultará de aplicación, para los períodos impositivos iniciados durante 2011, para las empresas que, por tener una cuantía neta de cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados, puedan acogerse al tipo de gravamen del 20 por ciento.

Se establece un régimen fiscal de libertad de amortización para las inversiones nuevas del activo fijo que se afecten a actividades económicas, sin que se condicione este incentivo fiscal al mantenimiento de empleo, como se exigía en la normativa vigente. Además, se amplía el ámbito temporal de aplicación de este incentivo fiscal en tres años adicionales, extendiéndose hasta el año 2015, y se permite su acceso a las personas físicas, empresarios o profesionales.

Las antedichas medidas se complementan en el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** con la exoneración del gravamen por la modalidad de operaciones societarias de todas las operaciones dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas, al entenderse que en la actual coyuntura económica es conveniente suprimir los obstáculos que dificulten el logro de tales fines.

(...)

DISPONGO:**TÍTULO I. MEDIDAS DE IMPULSO A LA COMPETITIVIDAD EMPRESARIAL**

Artículo 1. *Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

Uno. Se modifica el apartado 2 del artículo 16, que queda redactado de la siguiente forma: «2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.» Dos. Se modifica el artículo 108, que queda redactado de la siguiente forma: «Artículo 108. Ámbito de aplicación. Cifra de negocios 1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. 2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año. 3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. 4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley acogida al régimen fiscal establecido en dicho Capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.» Tres. Se modifica el artículo 114, que queda redactado de la siguiente forma: «Artículo 114. Tipo de gravamen

Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se

hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.»Cuatro. Se modifica la disposición adicional undécima, que queda redactada de la siguiente forma:«Disposición adicional undécima. Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo.1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, podrán ser amortizadas libremente. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 115 de esta Ley, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.2. Lo establecido en el apartado anterior no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los períodos impositivos establecidos en dicho apartado, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. No obstante, en estos casos, la libertad de amortización a que se refiere el apartado anterior se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Cuando el plazo a que se refiere el párrafo anterior alcance a períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, la inversión en curso realizada dentro de esos períodos impositivos también podrá acogerse a la libertad de amortización, siendo aplicable a esta parte de la inversión los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en esta disposición adicional undécima según la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

3. Tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, aunque estas últimas se produzcan con posterioridad a los períodos indicados en el apartado primero, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.4. Las inversiones en los elementos a que se refiere el apartado 1 anterior, puestos a disposición del sujeto pasivo desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, hasta la conclusión del último período impositivo anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, que no puedan acogerse a la libertad de amortización por no cumplir los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en la disposición adicional undécima de esta ley según la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, podrán aplicar la libertad de amortización en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 en las condiciones establecidas en los apartados anteriores de esta disposición adicional.5. Las inversiones realizadas que se hayan amortizado libremente al amparo de lo establecido en la disposición adicional undécima de esta ley según la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, deberán cumplir los requisitos establecidos en dicha disposición adicional aun cuando afecten a períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.»Cinco. Se modifica el apartado 1 de la disposición adicional duodécima, que queda redactado de la siguiente forma:«1. En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por ciento.

En los períodos impositivos iniciados dentro del año 2011, ese tipo se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.

- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por ciento. Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 de esta Ley.»

Artículo 2. *Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*

Con efectos desde 1 de enero de 2011, se añade una disposición adicional trigésima a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, con la siguiente redacción: «Disposición adicional trigésima. Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30.2 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes de este Impuesto podrán aplicar la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se afecten los elementos patrimoniales previo a la deducción por este concepto y, en su caso, a la minoración que deriva de lo señalado en el artículo 30.2.4ª de esta Ley.»

Artículo 3. *Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.*

Se modifica el artículo 45.I.B).11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que queda redactado de la siguiente forma:

«11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.»

(...)

Disposición final tercera. *Entrada en vigor. El presente Real Decreto-ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».*

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ADJUDICACIÓN EN PAGO DE ASUNCIÓN DE DEUDA. (S.T.S. 16 DE JUNIO DE 2010)

El supuesto controvertido versa sobre la donación que un particular efectúa a una entidad de una finca urbana, valorada en 150.000.000 ptas, con la obligación de que asumiera y satisficiera la deuda que el donante tenía contraída con su hermana y que ascendía a 100.000.000 ptas, pactándose, además de una condición resolutoria, la suspensiva de obtener en el plazo de un año el consentimiento de la acreedora.

Se plantea recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que el Tribunal de instancia entendió que, no existe duda acerca del gravamen por Actos Jurídicos Documentados, por lo que respecta a 50 millones de pesetas, cantidad en la que se incrementó el patrimonio de la sociedad, ya que la donación con carga modal lo es sólo en cuantía de 100 millones de pesetas, siendo el valor del inmueble de 150 millones de pesetas.

Considera la recurrente que la sentencia impugnada contradice las sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha 1 de junio de 2002, y de 22 de octubre de 2002.

El Tribunal entiende que, como mantiene la recurrente, que por lo que se refiere a la parte onerosa de la donación, los hechos controvertidos responden a una adjudicación en pago de asunción de deuda, como ocurría en los supuestos de las sentencias de contraste. La Sala de instancia califica el hecho imponible como adjudicación para pago de deuda, lo que no es correcto. En efecto, aparte de la adjudicación en pago de deudas, que consiste en una transmisión de bienes con la finalidad de extinguir una deuda preexistente, de manera que la deuda que se extingue viene a operar como precio de la transmisión, hay que distinguir entre adjudicación en pago de asunción de deudas, que supone la entrega de bienes a un tercero a cambio de que asuma una deuda, y la adjudicación para pago de deudas que implica la entrega de bienes con la finalidad de que el adquirente satisfaga una deuda de quien transmite.

El supuesto de autos encajaba en la adjudicación en pago de asunción de deudas, pues se entrega a la entidad parte de un inmueble, dos tercios del mismo, en pago de la asunción de la deuda que el donante tenía contraída con su hermana. En el caso de adjudicación para pago de deudas hay una transmisión meramente instrumental, para que el adjudicatario proceda a cancelar la deuda, persistiendo la responsabilidad del adjudicante, salvo que se haya pactado otra cosa, si el valor de los bienes o el precio obtenido no llegan a cubrir el importe de la deuda.

REANUDACIÓN DE TRACTO SUCESIVO. (S.T.S.J. DE CASTILLA Y LEÓN, 28 DE MAYO DE 2010)

El motivo de controversia trata sobre el auto dictado por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción en expediente de dominio, para reanudar el tracto sucesivo, promovido por la recurrente, en el que se declara la reanudación del tracto sucesivo interrumpido respecto de una fincas urbanas, para que figuren en el Registro de la Propiedad a su nombre como propietaria de los mismos con carácter privativo, al ser por adjudicación de gananciales y legado de usufructo. La recurrente practicó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales declarando exenta la operación. La Administración practicó liquidación sobre una base imponible, obtenida de la valoración efectuada por técnico de la Administración.

La Sala considera que no hay transmisión patrimonial, a efectos de liquidación y pago del impuesto de que se trata, cuando se acredita, como sucede en este caso, que se ha abonado el correspondiente impuesto (el de Sucesiones) al producirse la transmisión "mortis causa" de los bienes gananciales de su esposo premuerto, por lo que procede estimar el recurso y anular la liquidación complementaria girada a la recurrente con imposición de las costas por mitad a la Administración del Estado y a la Administración codemandada, por su

temeridad, toda vez que la recurrente ya había puesto en conocimiento de las mismas que se había liquidado por esos bienes por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones, de forma que se hubiera evitado este pleito mediante la mera constatación por parte de las Administraciones mencionadas de que ya había abonado liquidación.

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. (S.T.S. 7 DE JUNIO DE 2010)

Existe consenso sobre el sometimiento al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas del contrato que tiene por objeto la concesión administrativa del diseño, suministro, instalación y conservación de contenedores de pilas y vidrio, así como de elementos de información cultural y municipal de servicios. La discrepancia asoma a la hora de señalar la base imponible. La recurrente entiende que, a la luz del artículo 13.3.b) del Real Decreto legislativo 1/1993, debe determinarse capitalizando al 10 por 100 la suma fijada como canon anual. Sin embargo, la Administración entiende que a esa cantidad ha de agregarse la cuantía que la concesionaria invierte anualmente en equipamientos y prestaciones complementarias para la adecuada realización del servicio.

Para la Sala, la constitución de concesiones administrativas constituye hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, que tributa al 4 por 100 y que debe pagar el concesionario. Este impuesto indirecto, por su propia naturaleza, grava el importe de la operación o el precio de la transmisión o el valor real del desplazamiento patrimonial, que en la concesión litigiosa no se reduce el canon anual, sino que incluye también el valor de la ampliación de equipamientos y de las prestaciones complementarias. Resulta indiscutible que el valor de la operación se integra por la suma de ambos parámetros, uno en metálico y el otro en especie.

EXENCIONES SUBJETIVAS: MUTUAS DE PREVISIÓN SOCIAL. (S.T.S. 7 DE JULIO DE 2010)

Es objeto de controversia estriba sobre la petición de una mutua de previsión social de la exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, prevista en el artículo 45.I.A.b) del Texto Refundido del citado impuesto.

La Sala considera que en virtud del principio de unidad de doctrina, y habida cuenta que la entidad aquí recurrida desempeña un fin de previsión social no puesto en tela de juicio y que la Sala de instancia ha dado por acreditada la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del beneficio, con criterio, por tanto, no susceptible de ser combatido en casación, la conclusión no puede ser otra que la de entender correcta y ajustada a Derecho que, para el reconocimiento de la exención, (delimitando a las privadas por referencia a su finalidad), se ha permitido ampliar el beneficio fiscal a todos los establecimientos o fundaciones cuyos fines coincidieran con los señalados en esta norma, siempre que concurran, los demás requisitos señalados en ella.

DISTRIBUCIÓN DE UN PRÉSTAMO ANTERIORMENTE CONSTITUIDO. (S.T.S.J. DE CASTILLA Y LEÓN, 28 DE MAYO DE 2010)

La cuestión controvertida, versa sobre la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de documentos notariales, con ocasión de la elevación a público del documento privado por el que se procede a la distribución de un préstamo hipotecario, anteriormente constituido, entre los diferentes elementos constituidos en régimen de división horizontal.

La cuestión planteada ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de octubre de 2003, dictada en un recurso de casación en interés de ley, en la que fija la doctrina legal, que lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 31. 2 para las primeras copias de escrituras es que tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley, esto es, a transmisiones patrimo-

niales y a operaciones societarias. La inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen (dichas especiales garantías registrales) la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

CONSTITUCIÓN DE CRÉDITO HIPOTECARIO, SEGUIDO DE ACTA AUTORIZANDO LA DISTRIBUCIÓN DE LA HIPOTECA INMOBILIARIA. (S.T.S. 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010)

La cuestión suscitada, consiste en determinar si constituye hecho imponible la distribución de crédito hipotecario entre diversos inmuebles existiendo un crédito de tal clase que comprendía la totalidad de aquellos. Para la parte actora existe una distinción, que el crédito hipotecario existiere con anterioridad a la distribución del mismo, o este fuera simultáneo.

La Sala considera que resulta claro que a la escritura en la que se constituye el crédito hipotecario, le sigue el acta autorizando la distribución de la hipoteca inmobiliaria sobre 35 fincas, y ello por más que sean de la misma fecha y en esta se haga advertencia expresa de que complementa la anterior; puesto que sólo cabe complementar lo que tiene previa existencia real.

Lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 32.2 para las primeras copias de escrituras es que tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley, esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias.

La inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen (dichas especiales garantías registrales) la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los diferentes inmuebles, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

Por todo lo anterior, la distribución de la hipoteca sobre cada uno de los pisos que comprende la totalidad de la finca, debe considerarse como operación sujeta al gravamen del acto jurídico documentado.

MOTIVACIÓN EN LA VALORACIÓN DE INMUEBLES. (S.T.S.J. DE ANDALUCÍA, 10 DE JUNIO DE 2010)

La Ley 10/2002, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, dispone en su art. 23.2 que cuando se utilice el medio referido en el art. 57.1.b) de la Ley General Tributaria, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores. La Consejería de Economía y Hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención.

En el supuesto que se enjuicia, los coeficientes para los hechos imponibles devengados en el año 2006, se han publicado en la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 20 de diciembre de 2005, por la

que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídico Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención. El precepto autoriza a la determinación del valor real de los bienes de naturaleza urbana a partir del valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible, multiplicando el indicado valor catastral por un coeficiente determinado por su referencia al valor de mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores.

Es lo que se ha realizado en el supuesto presente, se ha fijado el valor real de los bienes, a partir del valor catastral multiplicado por el coeficiente de referencia al mercado, que según la Orden de 20 de diciembre de 2005, es de 2.50, para el municipio de Sevilla. En la indicada Orden se especifica y detalla la operación para la determinación del coeficiente, por lo que la comprobación no puede tacharse de inmotivada, en la medida en que el método de comprobación tiene respaldo legal en el art. 23.2 de la Ley 10/2002, y las operaciones para la estimación del valor real han sido correctas.

VALORACIÓN DE ACCIONES NO COTIZADAS. (S.T.S.J. DE MADRID, 15 DE JUNIO DE 2010)

Se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que estimó la reclamación formulada por el contribuyente contra la liquidación del impuesto de sucesiones, fundamentado en que para la comprobación de valores de las acciones de una entidad que formaban parte del haber hereditario, la Administración acudió a la tasación de los inmuebles que constituían el patrimonio social, cuando para determinar el valor de acciones y participaciones representativas de valores no negociados en mercados organizados hay que acudir, en opinión del TEAR, al art. 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que exige cuantificar las acciones en función del valor teórico del último balance aprobado.

La Sala entiende que, si bien es legalmente posible la aplicación del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sin embargo la Administración no está obligada a valerse del citado precepto de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para determinar el valor de las acciones de la clase de las que aquí nos ocupan. Por tanto, no constituye un motivo de nulidad la fijación del importe de las acciones en función del valor del patrimonio social determinado por la valoración de los inmuebles que lo integran.

VALORACIÓN DE ACCIONES: GARANTÍAS SOBRE LOS INMUEBLES DE LA SOCIEDAD. (S.T.S.J. DE JUSTICIA DE MADRID, 15 DE JUNIO DE 2010)

La cuestión objeto de la litispendencia es sobre la minoración de la valoración de las acciones en proporción a los avales otorgados por una entidad a favor de terceros.

Para la Sala, la valoración de los bienes hereditarios debe remitirse al tiempo del devengo del impuesto. Esa valoración ha de efectuarse con arreglo al valor real de los bienes y derechos y de éste únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido. En este caso, las garantías que pesaban sobre los inmuebles de la entidad, cuyas acciones son objeto de valoración, no suponían una disminución del valor de ésta en el momento del fallecimiento de la causante en cuanto no eran significativas de una deuda directa de la sociedad, y el pago de las deudas avaladas se produjo en un momento posterior al devengo del impuesto.

Además, no hay constancia suficiente del importe de las cantidades que efectivamente abonó la sociedad por razón de las garantías constituidas antes de producirse el devengo del impuesto de sucesiones. La simple aportación por el interesado en vía administrativa de diversas copias de extractos bancarios y otros documentos mercantiles no permite apreciar a la Sala la concreta transcendencia de estas pruebas al efecto de minorar el valor de las acciones, pues con toda evidencia se trata de una cuestión técnico contable que hubiera requerido la oportuna prueba pericial. Los únicos elementos de dicho carácter técnico a disposición del Tribunal consisten en los emitidos por la Inspectora Jefa Adjunta y por la Oficina Técnica de Inspección de los Tributos en el sentido de que las supuestas deudas no tenían reflejo en la contabilidad social, que algunos

avales eran posteriores a la sucesión, que la mencionada sociedad no era la única avalista y que los pagos de las deudas no estaban suficientemente acreditados mediante la documental facilitada por el contribuyente. Esta apreciación técnica debe prevalecer a falta de cualquier indicio que la desvirtúe.

TRANSMISIÓN DE INMUEBLE POR UNA CONGREGACIÓN RELIGIOSA DEDICADA A LA DOCENCIA. (S.T.S. 29 DE SEPTIEMBRE DE 2010)

La Administración consideró que la venta del inmueble por parte de una congregación religiosa, fue la entrega de un bien realizada por un empresario en el desarrollo de su actividad profesional (actividad de la enseñanza). El TSJ de Madrid no comparte este razonamiento, primero porque ninguna manifestación se recoge en la escritura de compraventa de la que se desprenda que la venta se efectuaba en el ejercicio de su actividad docente y segundo, porque difícilmente puede considerarse que la venta en un momento dado de un inmueble pueda enmarcarse en el ámbito de la actividad docente. Por ello, debe considerarse inaplicable al caso de autos la exención del IVA regulada en el artículo 20.Uno.24.

El TS entiende que el examen del problema debatido ha de comenzar por el análisis de la cuestión de hecho formulada en la sentencia en el sentido de que el bien enajenado no está adscrito a la actividad de enseñanza del transmitente. Sobre este extremo es evidente: Primero, que se trata de una cuestión valorativa y de orden fáctico. Segundo, que la Sala explica como ha llegado a esta conclusión, deducción de la que es razonable discrepar, pero que no es tampoco, ilógica ni arbitraria. Tercero, que el Recurso de Casación de la Comunidad de Madrid no ataca mediante el motivo pertinente la valoración fáctica que la sentencia contiene. En estas circunstancias se desestima el Recurso de Casación interpuesto ya que deja incólume el pronunciamiento básico de hecho de la sentencia impugnada. No hay que olvidar que el acto originario aplica la liquidación por ITP fundado en que la transmisión gravada lo es de un bien adscrito a la actividad de enseñanza que ejerce el vendedor.

ADJUDICACIÓN DE FINCAS EN SUBASTA JUDICIAL. (S.T.S. 4 DE OCTUBRE DE 2010)

El análisis de la Sentencia de 14 de diciembre de 2005 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, objeto de recurso, y de las sentencias de 20 de marzo de 2003 y 5 de abril de 2004, dictadas también por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, pone claramente de manifiesto que tanto los hechos como los razonamientos jurídicos que fundamentan el fallo en las citadas Sentencias son análogos y, por tanto, sería posible apreciar la contradicción de doctrinas denunciada.

La Sentencia recurrida de 14 de diciembre de 2005, revoca la tesis mantenida en la vía económico-administrativa, fundamenta el fallo estimatorio de la pretensión de la recurrente, que consistía en hacer valer la sujeción de la adjudicación del bien otorgado mediante subasta pública judicial al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y no al Impuesto sobre el Valor Añadido, argumentando al respecto que en los supuestos de transmisiones de bienes efectuadas como consecuencia de una subasta judicial, dimanante de un procedimiento de ejecución no se está ante la presencia de una transmisión realizada por un empresario, deudor, en el ejercicio de su actividad profesional, sino ante una transmisión llevada a cabo por el juez ejecutor, y no por el empresario deudor en el ejercicio de su actividad profesional o empresarial, sujeta en consecuencia, al ITP.

Ahora bien, del examen de las sentencias invocadas de contraste, se evidencia la concurrencia de pronunciamientos contradictorios entre éstas y la ahora recurrida, en cuanto a la consideración del órgano jurisdiccional subastador como transmitente en las adjudicaciones judiciales de bienes o, por el contrario, entender que la transmisión se perfecciona por el propietario ejecutado de manera mediata y por tanto en el marco del desarrollo de la actividad empresarial del deudor transmitente, con la consecuencia tributaria de quedar la operación sujeta al IVA y no al gravamen sobre las transmisiones patrimoniales.

No obstante, la concurrencia de la contradicción resulta necesaria pero no suficiente para estimar la pretensión casacional, pues debe acreditarse que la doctrina de la sentencia impugnada es incorrecta. Y en este sentido, se encuentra consolidada una doctrina jurisprudencial, en la que analiza y resuelve esta cuestión de manera inequívoca, debiendo reputarse que la actividad empresarial de un promotor inmobiliario está integrada tanto por la típica venta voluntaria de pisos para obtener la rentabilidad propia de tal negocio, como

por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas generadas en dicha actividad, de modo que venta voluntaria y venta forzosa no son sino las dos caras de la misma actividad empresarial.

TRANSMISIÓN GLOBAL DE UNA OFICINA DE FARMACIA.

(RESOLUCIÓN T.E.A.C. 23 DE JUNIO DE 2010)

La transmisión global de una oficina de farmacia no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones onerosas, salvo los bienes inmuebles.

La primera regla especial, que actúa como excepción a la regla general de incompatibilidad entre las operaciones sujetas al IVA y al ITPyAJD, se refiere a las operaciones inmobiliarias (entregas, arrendamientos y derechos reales sobre los mismos), que estando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido gocen de exención en el mismo y que por aplicación de la regla de incompatibilidad no deberían quedar sujetas a ITP, quedan no obstante por aplicación de dicha regla especial sometidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Se trata en definitiva de operaciones que excepcionalmente quedan sujetas a ambas figuras tributarias, si bien exentas respecto a una de ellas (IVA).

La segunda regla especial (que es la que interesa en este caso), supone otra excepción a la regla general, y contempla el caso contrario, es decir, de no sujeción a ninguno de los dos impuestos: Se trata del supuesto de una operación no sujeta a IVA (transmisión global de empresa; art. 7 LIVA), y que, si bien por aplicación de la regla general debería quedar sujeta al impuesto sobre transmisiones onerosas, no obstante, por aplicación de esta segunda regla especial, tampoco queda sujeta a ITP, salvo que en el patrimonio empresarial se incluyan bienes inmuebles, en cuyo caso éstos quedarían sujetos a ITP en concepto de transmisiones onerosas.

En resumidas cuentas, el art 7,5 del TRITP contiene la regla general de incompatibilidad de ambos tributos, un supuesto de sujeción a ambos tributos, y otro de no sujeción a ninguno. Por todo ello, no es ajustada a derecho la resolución del TEAR que considera que la transmisión global de una farmacia está sujeta al gravamen sobre transmisiones onerosas al tipo de bienes muebles por el hecho de no estar sujeta a IVA, ya que así sería de aplicarse la regla general contenida en el art 7.5, pero no tiene en cuenta la excepción que el propio apartado establece para los supuestos de transmisión global de patrimonio empresarial que de forma clara e indubitada exceptúa de tributación en el ámbito del impuesto sobre transmisiones onerosas a los bienes que no tengan la consideración de inmuebles.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

APARTACIONES REGULADAS EN EL DERECHO CIVIL DE GALICIA. (S.T.S.J. DE GALICIA, SENTENCIA 26 DE MAYO DE 2010)

Se plantea en el presente recurso la cuestión referente al momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los supuestos de apartaciones reguladas en el artículo 134 de la Ley de Derecho Civil de Galicia, el cual establece que podrá adjudicarse en vida la plena titularidad de determinados bienes de cualquier clase, sin ninguna excepción, a quien tenga la condición de legitimario del adjudicante en el momento de la adjudicación, quedando éste totalmente excluido de tal condición de legitimario con carácter definitivo, cualquiera que sea el valor de la herencia en el momento de deferirse.

Con base en este precepto los recurrentes, tras presentar escritura pública de apartación, se oponen a la liquidación practicada por entender que no se había producido el devengo al no haber fallecido el causante, momento que fija la ley para las adquisiciones por herencia, legado o título sucesorio. Por su parte, la administración sostiene que el devengo se produce con el otorgamiento de la escritura pública de apartación, aplicando el criterio plasmado en la Instrucción de la Dirección Xeral de Tributos de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia nº 1/1996, de 28 de febrero, por la que se establece el régimen de tributación de las “Apartaciones” en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para la Sala, la determinación del régimen tributario aplicable, y por tanto el momento del devengo del impuesto en las “apartaciones”, exige analizar la naturaleza jurídica de dicha institución a fin de calificarla como adquisición inter vivos o mortis causa. En este sentido, se considera dicha figura como un pacto sucesorio, en concreto, un pacto aleatorio de anticipo de legítima. El apartamiento es un pago anticipado de la legítima: un pacto sucesorio por el que el apartante entrega al apartado, de presente, unos determinados bienes, a cambio de que éste quede excluido, desde tal momento, de su eventual condición de legitimario. Ésta no puede calificarse de donación, pues falta el ánimo de liberalidad, sino de un pacto sucesorio. En consecuencia dicho pacto debe recibir el trato de lo sucesorio, y, por un lado, entender que no se produce el devengo hasta el fallecimiento del causante. En consecuencia para la Sala, el apartamiento, según reconoce la Ley Gallega de Derecho Civil es un pacto sucesorio.

Ahora bien, el cambio legislativo operado por la ley 63/2003 de Acompañamiento constituye una interpretación auténtica del legislador sobre el texto anterior, al sujetar los pactos sucesorios, en el momento en que se otorgan, si implican entrega de bienes. En fin, toda vez que las normas fiscales no pueden ser de aplicación retroactiva y dicha ley ordena que, desde su entrada en vigor, los pactos con entrega de bienes están sujetos desde que se otorgan, hay que colegir, que con anterioridad a dicha modificación legislativa no lo estaban. Es por que el Tribunal apoya de la tesis sostenida por el recurrente.

ADICIÓN DE BIENES: PROCEDIMIENTO. (S.T.S.J. DE GALICIA, 2 DE JUNIO DE 2010)

Se dictó por la Oficina de Gestión acuerdo, que es anulado por resolución del TEAR por indefensión al interesado al añadir los bienes al caudal relicto sin su intervención. En relación con el expediente de adición, refirió su anulación a la indefensión del interesado, entendiendo que la liquidación debían quedar sin efecto por defectos de forma, al haberse omitido la tramitación del expediente del artículo 93 del Reglamento del Impuesto, sustancialmente conformado por la posibilidad del interesado de efectuar alegaciones y aportar la documentación conveniente a su derecho. De este modo, a diferencia de la tesis de la Administración, lo que concurre es una causa de nulidad de pleno derecho, conformada por la conjunción de las previstas en los apartados a) y e) del artículo 62.1 de la Ley 30/1992 pues, de una parte, no se siguió en absoluto el procedimiento establecido (al haberse procedido sin más a la incorporación de los bienes al caudal relicto) y, de otra, se infringieron los derechos de defensa del interesado en el seno del procedimiento (artículo 24.1 CE).

ALCANCE DEL PARENTESCO POR AFINIDAD. (S.T.S. 2 DE JUNIO DE 2010)

La controversia consiste en determinar si el parentesco por afinidad al que se refiere el grupo III alcanza sólo a ascendientes y descendientes, o comprende también a los colaterales de segundo y tercer grado, es decir, hermanos políticos o cuñados y tíos y sobrinos políticos.

La LISD incorpora expresamente a los parientes por consanguinidad o afinidad por lo que no es posible que estos últimos resulten extraños a efectos del impuesto al tenerlos en cuenta expresamente al abandonar la normativa anterior que mantenía diferencias entre colaterales por consanguinidad y por afinidad, en evolución que describe con detalle la STS de 18 de marzo de 2003.

La extinción del parentesco por afinidad de la persona que lo configura, permita el desplazamiento al grupo IV, asumiendo la condición de “extraño” quien en virtud de matrimonio de su hermano por consanguinidad era, a su vez, hermano político de la esposa de aquél, que es la donataria en el presente caso, tal situación de premoriencia del familiar (que ya fue apreciada por la citada STS de 18/3/2003), violenta las reglas de la más elemental lógica ya que la «fictio iuris» de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

Como consecuencia de lo expuesto y de que el referido Grupo III no distingue entre consanguinidad y afinidad, más que en relación con ascendientes y descendientes, lo correcto es concluir que en el caso de colaterales de segundo y tercer grado se refiere a ambos.

**NO PROCEDENCIA DE LA REDUCCIÓN A LOS COLATERALES DE TERCER GRADO POR AFINIDAD.
(S.T.S.J. DE VALENCIA, 9 DE JUNIO DE 2010)**

La cuestión que se plantea en este proceso es el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones, determinando si cabe realizar alguna reducción en la base imponible por inclusión de la contribuyente en alguno de los grupos de parentesco que regula el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, habida cuenta el hecho que la heredera era una pariente colateral de tercer grado por afinidad de la causante fallecida. La Administración solicita la confirmación de su liquidación, alegando que no cabe practicar deducción alguna por parentesco, pues se trata de una colateral de tercer grado por afinidad, incluida en el grupo IV de parentesco y sin posible beneficio fiscal.

La Sala considera que del análisis sistemático y en conjunto del precepto no deja lugar a dudas y debe ser acorde a la pretensión de la Administración actora, pues no cabe duda que el Grupo III viene referido a las reducciones correspondientes a adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y a ascendientes y descendientes por afinidad, de manera separada y con correspondencia a dos grupos bien diferenciados: colaterales de 2º y 3º grado de consanguinidad y ascendientes y descendientes por afinidad.

Es cierto que la técnica de redacción de la norma es deficiente y que podía haberse sistematizado de una manera más clara, pero la valoración armónica y global del precepto permite alcanzar la conclusión expuesta en el apartado anterior, pues la consanguinidad es tratada en los grupos I y II, continuando en el III con el supuesto de consanguíneos colaterales de 2º y 3º grado, limitando el legislador los beneficios fiscales, la reducción por parentesco, en supuestos de afinidad tan solo a los ascendientes y descendientes, nada más, sin poder extenderlo a otras categorías de afinidad.

**COLATERALES DE SEGUNDO Y TERCER GRADO POR AFINIDAD.
(S.T.S.J. DE VALENCIA, 27 DE MAYO DE 2010)**

La cuestión suscitada en la presente litis es relativa a considerar que los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad (como acontece en el supuesto de que se trata) les resulta de aplicación, a los efectos de determinación de la cuota tributaria, el coeficiente multiplicador de 1,5882 contemplado para el grupo III de los previstos en el art. 20.2.a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por el contrario, la Administración recurrente entiende, que los colaterales por afinidad deben incluirse dentro del concepto de “extraños” al que se refiere el grupo IV de la precitada norma legal, de manera que el coeficiente multiplicador aplicable sería el de 2.

Dicha cuestión ya ha sido específicamente resuelta por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 18 de marzo de 2003, señalando que no cabe la “fictio iuris” de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987, se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

**APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL 95% A LA EMPRESA FAMILIAR.
(S.T.S. 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010)**

Para que pueda aplicarse la reducción del 95% en la adquisición mortis causa de una empresa individual o de participaciones en entidades, se discute si el requisito de que sea de aplicación la exención regulada en el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, se refiere tanto a la empresa individual como a las participaciones en entidades (tesis de la Administración y del Tribunal de instancia) o únicamente a las participaciones en entidades (tesis del recurrente).

Para el tribunal resulta evidente que con el beneficio fiscal en cuestión, el Legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter “familiar”, con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades.

Por otro lado, no es dudosa la conexión que existe entre la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares y la reducción en la transmisión a título gratuito, inter vivos o mortis causa, de dichas empresas. Con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, se buscó que el empresario individual que ejerce la actividad y vive de las rentas que éste le proporciona no tenga que abonar anualmente un tributo por la titularidad de los bienes que constituyen su medio de vida, al tiempo que constituye un elemento generador de riqueza para la colectividad, que conviene conservar. De este modo, la exención de tales bienes introducía una clara asimetría en el tratamiento fiscal de la empresa familiar porque si bien no se tributaba periódicamente por ésta en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando se transmitía, habitualmente a los hijos, por vía de herencia o donación, la carga fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ponía en peligro su subsistencia, razón por la cual se aplican beneficios fiscales bajo forma de reducción en la base imponible del impuesto sucesorio.

Ahora bien, como señala la Administración actuante, ni en uno ni en otro tributo se aprueban beneficios fiscales para las empresas en general, sino específicamente para aquellas que, por su carácter familiar, son merecedoras de la protección del Legislador, motivo por el cual tanto las normas del Impuesto sobre el Patrimonio como las del Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, establecen requisitos para que los patrimonios empresariales beneficiados sean realmente “familiares” y constituyan el modo de vida (la principal fuente de renta) de sus titulares.

En suma, para gozar de la reducción en cuestión se ha requerido siempre (y no sólo desde el 1 de enero de 1998, como mantiene el recurrente) que se dieran los requisitos contemplados en el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, esto es, que se tratara de bienes y derechos de las personas físicas necesarias para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de riqueza.

REDUCCIÓN DEL 95% EN RELACIÓN CON LA TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA ENTIDAD. (S.T.S.J DE GALICIA, 26 DE MAYO DE 2010)

En el presente caso lo único que se cuestiona es si el causante realizaba funciones de dirección retribuidas y que tal remuneración alcanzase el porcentaje establecido en el artículo 4 Dos d) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. La Administración se remite a los datos de las declaraciones de IRPF obrantes en autos y resulta que los rendimientos obtenidos provienen fundamentalmente de la pensión de jubilación, por lo que, con independencia de que se hubiere consignado en los estatutos la retribución del cargo que ostentaba, de las cuentas anuales y certificados de auditores, lo cierto es que dicha declaración de IRPF (que no ha sido objeto de rectificación) evidencia que no percibió por razón del ejercicio de dichas funciones una retribución que representara más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A tal conclusión no se opone la sentencia del TSJ Andalucía que se cita en la demanda pues, al margen de que el Tribunal discrepe del criterio en ella plasmado, el supuesto de hecho no es igual al aquí contemplado, ya que en aquella sentencia se analiza un caso de transmisión mortis causa de una explotación agraria y compatibilidad del ejercicio habitual y personal de la actividad con el percibo de pensión de jubilación.

DONACIÓN DE ACCIONES PIGNORADAS EN GARANTÍA DEL PAGO DE UNA DEUDA. (S.T.S.J. DE MADRID, 2 DE JUNIO DE 2010)

El objeto de la litis, versa sobre la donación de acciones sociales pignoradas en una Caja de Ahorros en garantía del pago de una deuda del mismo importe que las acciones donadas. La controversia con la Administración tributaria estriba en la improcedencia de la deducción de la base imponible del valor de la garantía pignoratícia que pesaba sobre las acciones, fundada en la falta de constancia de la asunción fehaciente por el donatario de la carga real que pesaba sobre las acciones, requisito imprescindible para la deducción del valor de la carga.

La asunción por el donatario de las deudas garantizadas con derechos reales sobre los bienes donados da lugar a la consecuencia tributaria de la minoración del valor de los bienes en proporción al de las cargas que sobre ellos recaen. Pero esta consecuencia puede obtenerse por dos procedimientos contemplados en los arts.

17 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 37 y 95 de su Reglamento. El primero consiste en la deducción del valor de las cargas simultáneamente a la liquidación cuando el donatario haya asumido la deuda garantizada de forma fehaciente. El segundo, en la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho valor cuando acredite fehacientemente el pago de la deuda garantizada dentro del plazo de prescripción del impuesto. El aquí demandante utilizó el primero de tales procedimientos por considerar que se daban todas las condiciones para, en la liquidación, reducir el valor de los bienes donados con el importe de la deuda pignoraticia.

El Tribunal considera que el pago de la deuda realizada después del negocio transmisivo no es una prueba suficiente de que en este mismo negocio se había producido la asunción fehaciente de la deuda. Es indiscutible que el donatario no asumió fehacientemente la obligación de pagar la deuda.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES. (S.T.S.J. DE VALENCIA, 27 DE MAYO DE 2010)

La actora recibió en donación de su abuela participaciones de una entidad. Dicha donación se formalizó en escritura pública y la aceptaron los padres de la donataria, por ser ésta menor de edad. En la liquidación del Impuesto de Sucesiones, se aplicó la reducción del 95% del art. 20.6 de la Ley 29/1987. La Administración entendiendo que no concurrían los requisitos contenidos en dicho precepto, que remite al 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. La donataria reconocía la falta de concurrencia de dicho requisito en ella, y aun cuando sostenía que sí concurría en su madre (aceptante de la donación y miembro del grupo familiar), lo que era suficiente de acuerdo con la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos. Tampoco en su madre concurría pues resultaba de la declaración de IRPF (conjunta con su esposo) que los ingresos percibidos de la entidad no constituían su principal fuente de renta.

La Sala señala que la finalidad del precepto (en su inicial redacción) era la de que el titular de las participaciones ejerciera efectivamente funciones de dirección en la entidad, si bien desde la reforma de 1997, se permite que dicho requisito lo cumpla cualquiera de los integrantes del grupo familiar (en este caso sería la madre de la actora, socia de la entidad y propietaria de participaciones). Pero aun en aplicación de dicha redacción reformada, tampoco concurre el requisito, pues la madre de la donataria no reúne la exigencia de realizar funciones de dirección, en cuanto pertenecía tan sólo al Consejo de Administración, cuyas funciones no equivalen a las de dirección. Por tanto, la cantidad que percibe como salarios por sus trabajos en la entidad y que no lo son en razón de funciones de dirección, no se ha demostrado que equivalgan al 50% de la totalidad de rendimientos personales, profesionales y del trabajo personal, ni que dichos ingresos constituyan su mayor fuente de renta.

DONACIÓN DE OFICINA DE FARMACIA. (S.T.S.J. DE GALICIA, 26 DE MAYO DE 2010)

Se ciñe la presente controversia a la procedencia o no de la reducción del 95% de la base imponible, del Impuesto sobre Donaciones liquidado a la demandante como consecuencia la donación del 50% de una Oficina de Farmacia.

Lo que discute la actora es que la remuneración de la donante responda al ejercicio de funciones de dirección. Con carácter previo, conviene señalar que la peculiar configuración del negocio de farmacia impide diferenciar lo que serían las retribuciones propias del ejercicio de la dirección del negocio de lo que son los beneficios globales de la farmacia al no separarse ambos conceptos, por lo que no existe una ruptura clara antes y después de la fecha de la donación. Solo se puede resaltar que si la donante, siendo titular del 100% de la farmacia percibía la totalidad de los beneficios, no es lógico que, siendo titular del 50% y no dirigiéndola perciba el mismo 50% de los beneficios, ya que esto supondría que no se retribuye la gerencia del negocio.

Sentado lo anterior, la recurrente considera acreditado que la donante dejó la gerencia del negocio de farmacia pues así se consigna en escritura pública. Pese a esto, la autorización por parte de la Consellería de Sanidade no se extiende al ejercicio de las funciones de dirección a un solo comunero, dado que la legislación en materia de farmacias vigente al tiempo de la donación, anterior a la Ley de Sociedades Profesionales, no permitía esta posibilidad: un cotitular farmacéutico capitalista y otro cotitular gerente. La Ley 5/1999 esta-

blece con claridad que el copropietario de la farmacia es cotitular y como tal ejerce, bajo su responsabilidad (en este caso, compartida con la donataria, cotitular propietaria) las funciones prevista en el artículo 8. Los copropietarios podrán establecer las normas que estimen pertinentes, incluso en el reparto de beneficios, en el marco de las relaciones internas, pero lo que no cabe, en virtud de pacto privado, es vulnerar los términos de la mentada Ley 5/1999, y pretender que esto tenga consecuencias fiscales favorables.

No existe una comunidad de bienes, considerada como ente con naturaleza jurídica propia, ni tan siquiera fiscal (la C.B. carece de NIF) titular de la farmacia, sino que los titulares son la donante y donataria. Por todo ello, el Tribunal desestima el recurso planteado y esto, al margen de las previsiones de la Instrucción de la Dirección General de Tributos 4/2004.