

▶▶ CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS SEPTIEMBRE-OCTUBRE 2011

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

• Tributación de contrato de seguro	2
• Punto de conexión: Fallecimiento en 2011 de residente en la Comunidad Autónoma de Andalucía y heredero residente en Dinamarca	2
• Base imponible: Valoración de inmueble sobre el que existe un derecho de superficie	3
• Base de cálculo del ajuar doméstico y forma de distribuir el importe entre los distintos causahabientes	3
• Reducción por adquisición mortis causa de empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles	3
• Reducción por transmisión hereditaria consecutiva	4
• Grupo de parentesco: persona adoptada en adopción simple en 1984	4
• Plazo de permanencia en el patrimonio del heredero de la vivienda habitual adquirida "mortis causa" y por la que se aplicó la reducción establecida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	4
• Donación entre no residentes de bien de interés cultural situado en Córdoba	4
• Reducción por transmisión de empresa	5

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES. VALOR DE TASACIÓN DE FINCAS HIPOTECADAS

• Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2011	6
--	---

▶▶ DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y NOTARIADO: CIERRE REGISTRAL

• Resolución de 26 de enero de 2012 de la Dirección General de los Registros y del Notariado	9
--	---

▶▶ NOVEDADES NORMATIVAS

• Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos	11
---	----

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

TRIBUTACIÓN DE CONTRATO DE SEGURO. (CONSULTA N° V2523-11 DE 21 DE OCTUBRE)

El tomador del seguro sería la entidad consultante y los beneficiarios, para caso de supervivencia, serían cada uno de los ejecutivos, y para el supuesto de fallecimiento, sus herederos legales.

Respecto al régimen tributario aplicable a las prestaciones para caso de fallecimiento, el artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que constituye hecho imponible: “c) *La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias*”.

Por su parte, el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina que “*no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”.

De acuerdo con los preceptos mencionados, cabe concluir que, cuando contratante y beneficiario coincidan en la misma persona, la prestación estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en caso contrario, se someterá al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por consiguiente, en caso de fallecimiento, las prestaciones que percibieran los herederos del asegurado son objeto de gravamen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La integración de las prestaciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se realizará acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo, de acuerdo con el artículo 9.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

PUNTO DE CONEXIÓN: FALLECIMIENTO EN 2011 DE RESIDENTE EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA Y HEREDERO RESIDENTE EN DINAMARCA. (CONSULTA N° V1954-11 DE 2 DE SEPTIEMBRE)

El artículo 32.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece que:

“2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

- a. *En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.”*

Como el sujeto pasivo del impuesto, es decir el causahabiente, no tiene la residencia habitual en España sino en Dinamarca, el rendimiento del impuesto no se cederá a la Comunidad Autónoma de Andalucía, sino que será un rendimiento para el Estado, lo que lleva aparejado la aplicación exclusiva de la normativa del impuesto, constituida tanto por la Ley citada como por su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

BASE IMPONIBLE: VALORACIÓN DE INMUEBLE SOBRE EL QUE EXISTE UN DERECHO DE SUPERFICIE. (CONSULTA N° V2235-11 DE 23 DE SEPTIEMBRE)

En un supuesto de adquisición hereditaria de un terreno sobre el que el causante constituyó en su día un derecho de superficie con percepción de un canon mensual que habrá de seguir satisfaciéndose por el superficiario durante más de once años desde el fallecimiento de aquel, no parece que el valor del suelo en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sea un parámetro expresivo del valor real, que deberá tener en cuenta los rendimientos pendientes de obtención.

BASE DE CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO Y FORMA DE DISTRIBUIR EL IMPORTE ENTRE LOS DISTINTOS CAUSAHABIENTES. (CONSULTA N° V2255-11 DE 26 DE SEPTIEMBRE)

El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que “El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje”.

El caudal relicto es el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que era titular el causante, pero también se llama de igual modo a la parte activa de la herencia, dejando fuera de su definición al pasivo de la misma, por considerarlo una carga y no integrante de la herencia; por tanto, no se incluyen en dicho concepto los bienes que se transmiten mediante legado por no formar parte de la herencia, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales ya que sí forman parte del caudal relicto.

Respecto a los causahabientes obligados a incluir en su participación individual el importe correspondiente al ajuar doméstico, el artículo 23, transcrito anteriormente, tras indicar que el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente (apartado 1 del artículo 23), advierte que tal obligación no es exigible a los legatarios, a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. Además completa la regla expuesta especificando que en el caso de un causahabiente reúna la doble condición de heredero y legatario, la parte del ajuar doméstico que debe imputársele es la que le corresponda como heredero, es decir que se le ha de atribuir el ajuar doméstico en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria.

REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA DE EMPRESA DEDICADA AL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES. (CONSULTA N° V2289-11 DE 27 DE SEPTIEMBRE)

En el escrito de consulta se plantea si, a efectos de la aplicación de la normativa antedicha del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es suficiente con que concorra ese doble requisito o es preciso, además, la afectación a la actividad de los inmuebles de que se trate durante un plazo de tres años. Esta referencia alude, indudablemente, a la norma del artículo 28.3 de la Ley 35/2006 conforme a la cual y para el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas, se entenderá no existente la afectación si se enajenasen los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde la supuesta afectación.

Se trata, este último, de un precepto que opera en el ámbito del IRPF, en cuanto su aplicación llevará aparejado que se considere producida una alteración patrimonial a efectos de la determinación del rendimiento neto en el impuesto personal, pero que no incide en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que será suficiente con que en el momento del devengo de este impuesto concorra el doble requisito establecido por el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 para que, en virtud de la remisiones antes expuestas, procedan las reducciones de los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987.

Debe tenerse presente, por último, que si tanto para las transmisiones lucrativas por causa de muerte como para las lucrativas de empresas o participaciones del apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 se entenderá que no existirá ganancia patrimonial (epígrafes 3.b) y c), respectivamente, del artículo 33 de la Ley 35/2006), para estas últimas se precisa que, de tratarse de elementos afectados por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición, deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN HEREDITARIA CONSECUTIVA.**(CONSULTA Nº V2431-11 DE 11 DE OCTUBRE)**

La cuestión planteada en el escrito de consulta, referida a la posibilidad de deducir en la base del impuesto el importe satisfecho con ocasión de la transmisión “mortis causa” de los mismos bienes por parte de la mujer del padre a favor de su padre ahora causante, ha de contestarse de forma negativa, dado que los artículos transcritos contemplan tal posibilidad para transmisiones “mortis causa” de los mismos bienes en un periodo máximo de diez años cuando todas ellas se hubiesen efectuado a favor de descendientes, situación que no se produce en el presente caso ya que la primera transmisión fue entre cónyuges.

GRUPO DE PARENTESCO: PERSONA ADOPTADA EN ADOPCIÓN SIMPLE EN 1984.**(CONSULTA Nº V2399-11 DE 7 DE OCTUBRE)**

Para el supuesto de adquisiciones “mortis causa”, la letra a) del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incluye dentro del Grupo II las reducciones por parentesco en los casos de adquisiciones por “descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes”.

En la hipótesis de adopción simple, modalidad de adopción con origen en la Ley de 24 de abril de 1958 y que recibió esa denominación por Ley de 4 de julio de 1970, la Disposición Transitoria segunda de la Ley 21/1987, de 11 de noviembre, de modificación del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de adopción y otras formas de protección de menores, estableció la subsistencia de los efectos de las adopciones simples o menos plenas conforme a la legislación anterior, sin perjuicio de la posibilidad de adaptarse a la regulación que dicha ley establecía. En el ámbito sucesorio ese tipo de adopción, de escasa trascendencia práctica, implicaba efectos civiles, no fiscales, fundamentalmente la carencia de efectos legítimos entre adoptante y adoptado.

A la vista de lo expuesto, entiende este Centro Directivo que, a efectos de la bonificación en cuota establecida por la legislación autonómica madrileña “para los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco”, la persona adoptada a que se refiere el escrito de consulta, nacida en 1962, estaría incluida en el Grupo II respecto de la donación efectuada por su adoptante.

PLAZO DE PERMANENCIA EN EL PATRIMONIO DEL HEREDERO DE LA VIVIENDA HABITUAL**ADQUIRIDA “MORTIS CAUSA” Y POR LA QUE SE APLICÓ LA REDUCCIÓN ESTABLECIDA EN EL****IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. (CONSULTA Nº V2574-11 DE 26 DE OCTUBRE)**

Tanto el requisito de permanencia de diez años establecido para la aplicación de la reducción en los casos de adquisición “mortis causa” de vivienda habitual –artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- como el de cinco años que determina la reducción autonómica madrileña, que mejora y sustituye a la estatal en su ámbito territorial -artículo 21.3 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado- son periodos de permanencia del valor del adquisición, en este caso en el patrimonio del descendiente, cuyo término inicial es el del fallecimiento del causante, tal y como resulta de ambas normas y ello con independencia de las actuaciones de comprobación que pueda llevar a cabo la Administración gestora del tributo.

DONACIÓN ENTRE NO RESIDENTES DE BIEN DE INTERÉS CULTURAL SITUADO**EN CÓRDOBA. (CONSULTA Nº V1951-11 DE 1 DE SEPTIEMBRE)**

El apartado 4 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece para un supuesto como el que se plantea en el escrito de consulta –donación entre no residentes de bien inmueble situado en España- que, en los casos de obligación real de contribuir, “las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2”.

(...) en tanto en cuanto el bien inmueble a que se refiere el escrito de consulta resulte comprendido en alguno de los mencionados apartados del artículo 4 de la Ley 19/1991, resultará aplicable al mismo la reducción prevista en el artículo 20.7 de la Ley 29/1987 para un supuesto de donación entre madre e hijo, ambos no residentes en España.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA. (CONSULTA N° V2483-11 DE 18 DE OCTUBRE)

En el caso planteado en el escrito de consulta, existe un grupo de parentesco formado por padre e hijo, titulares de más del 96% de las participaciones de la entidad, cumpliéndose por tanto el requisito de la letra b), pero no sucede lo mismo con el que establece la letra c), habida cuenta que el descendiente, que es quien ejerce funciones directivas, percibe la mayoría de sus retribuciones, como se reconoce de forma expresa, por su condición de empleado de la Sociedad, mientras que por sus funciones directivas “no percibe regularmente retribución alguna”. La letra c) del apartado transcrito exige un vínculo entre aquellas y la percepción por su desempeño de las consiguientes remuneraciones.

De acuerdo con lo expuesto y en los términos descritos en el escrito de consulta, no resultaría aplicable la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, consiguientemente, de acuerdo con el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tampoco estarían exentas las ganancias o pérdidas patrimoniales que se manifestasen con ocasión de la donación de las participaciones.

TRIBUNAL SUPREMO: MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES. VALOR DE TASACIÓN DE FINCAS HIPOTECADAS

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2011

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

El Abogado del Estado funda el recurso en el error en que, a su juicio, ha incurrido la sentencia impugnada por haber entendido que la selección por parte de la Administración Tributaria del criterio de valoración establecido en el artículo 57.1 g) de la LGT (RCL 2003, 2945) comportaba una carga adicional para aquélla, al ser preciso establecer los indicios sobre la eventual defraudación cometida en la operación del tráfico sometida a gravamen, puesto que había sido introducido por la ley 36/2006, de 29 de Noviembre (RCL 2006, 2130 y 2007, 467), de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Según la representación estatal, aunque la introducción de las tasaciones de las fincas hipotecadas tuvo lugar efectivamente por la ley 36/2006 , la modificación pretendió, entre otras muchas cuestiones, aumentar los medios de comprobación de valores en el sector inmobiliario, estimando que dichas tasaciones constituían también un medio adecuado, pero sin establecer ninguna carga adicional o limitación en su utilización, al igual que ocurrió con la nueva redacción dada a la letra b) del art. 57.1 de la LGT , en relación con la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, al mencionar expresamente la aplicación de coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración competente, incluidos coeficientes multiplicadores del valor catastral. Por ello, a su juicio, condicionar la aplicación del medio establecido en el art. 57.1 g) de la LGT a que la Administración utilice un dictamen de perito de la Administración para comprobar si el valor de la tasación hipotecaria resulta ajustado, supondría dejar sin sentido ni contenido alguno a este medio.

Por otra parte, muestra también su disconformidad con la argumentación que señala la Sala de que dicha tasación le viene impuesta al contribuyente por la entidad bancaria prestamista, teniendo transcendencia sólo a efectos hipotecarios, sin que tenga ninguna intervención en ella, porque la utilización de este medio no supone limitación alguna al derecho de defensa del interesado, en cuanto tiene la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria.

Finalmente, considera el Abogado del Estado que la sentencia es gravemente errónea para el interés general, ante una posible y posterior actuación de los Tribunales de instancia al conocer casos iguales, que son de fácil repetición, porque en las transmisiones inmobiliarias es frecuente que se declaren precios muy inferiores a los reales con la finalidad de eludir parte de la tributación.

SEGUNDO

Dado el contenido del informe presentado por el Ministerio Fiscal conviene detenernos en la razón esencial por la que la Sala estima el recurso.

Según el Fiscal, la decisión se basó en la existencia de tres valoraciones distintas, lo que exigía la realización

de un mayor esfuerzo de comprobación por parte de la Administración, aportando algún elemento añadido que permitiera acreditar por qué había optado por el criterio de valoración previsto en el art. 57.1 g), y no por alguno de los otros dos.

Sin embargo, hay que reconocer que la Sala no considera esencial la existencia de la valoración de la Administración en el marco del artículo 90 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), al concluir que no se puede aceptar la tesis de la resolución recurrida en orden a que dicha valoración sólo es vinculante para la Administración en el plazo de tres meses, ni tampoco la tesis del recurrente en atención a las discrepancias de superficie consignadas en ésta y la escritura, sino la ineficacia como medio de comprobación de la tasación a efectos hipotecarios sin actuaciones complementarias de comprobación, para constatar si las cifras de las que se parte y que suponen un incremento del precio escriturado y del valor previo asignado por la propia Administración, son o no correctas.

Siendo todo ello así, procede entrar a determinar si la doctrina que sienta la Sala es o no errónea, al ser incuestionable que concurre el presupuesto de grave daño para el interés general, al ser frecuente la utilización del criterio controvertido por parte de la Administración Tributaria para determinar la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en operaciones de compraventa de inmuebles.

TERCERO

Una importante medida con la que cuenta la Administración para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes. Esta posibilidad se ha concretado en la facultad de comprobar el valor.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el art. 46 del Texto Refundido de 1993 (RCL 1993, 2849) indica que “la Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes o derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado”.

Durante la vigencia de la LGT de 1963 (RCL 1963, 2490) (art. 52), así como en la primera redacción de la actual ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) (art.57), el legislador incluyó, a efectos de las actuaciones de comprobación de valores, un catálogo de medios de los que podía servirse la Administración para tal fin, mencionando expresamente en ese listado la tasación pericial contradictoria. Esta situación, sin embargo, cambió como consecuencia de la entrada en vigor de la ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y 2007, 467) , de medidas de prevención del fraude fiscal que, entre otras cuestiones, provocó la modificación del artículo 57LGT , excluyendo a la tasación pericial contradictoria de entre los aludidos medios de comprobación de valores y pasando a considerarla como un medio de impugnación de una comprobación de valores acordada por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1.

Por otra parte, la nueva redacción dada al precepto por la Ley 36/2006 no solo matiza el medio de comprobación de la letra b), al señalar que la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, “podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración Tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario”, sino que amplía los medios de comprobación en las nuevas letras f) a h) (valores asignados en las pólizas de contratos de seguros, valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas y precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien).

No obstante la enumeración de los medios de comprobación de valores que realiza el apartado 1 del art. 57, hay que tener en cuenta que según el apartado 3 las normas de cada tributo regularán la aplicación de dichos medios de comprobación, por lo que la ley de un tributo puede establecer como medio de comprobación exclusivamente uno o varios de los enumerados en el apartado 1.

La regulación legal fue objeto de desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio (RCL 2007, 1658), refiriéndose a la comprobación de valores los artículos 157 y 158.

En el apartado 1 del artículo 157 señala que la Administración Tributaria no puede comprobar el valor declarado por el obligado tributario en dos casos.

En primer lugar, es el caso del obligado tributario que haya declarado de acuerdo con el valor que le haya

sido comunicado al efecto por la propia Administración Tributaria según el artículo 90 de la LGT. Se trata de una consecuencia del citado precepto legal que establecía el carácter vinculante de la información sobre valoración suministrada con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, aunque sólo durante tres meses desde la fecha de notificación al interesado, lo que no impide la comprobación por la Administración Tributaria de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el propio obligado tributario.

En segundo lugar, tampoco puede comprobarse el valor cuando el obligado tributario haya declarado de acuerdo con los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el apartado 1 del artículo 57 de la LGT. En este caso la regulación reglamentaria se limita a reiterar lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 134 de la LGT.

Además, conviene precisar que el art. 57 de la ley no establece la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás, señalando el art. 160.3 del Reglamento que la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el art. 57 de la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada, y que a los efectos de lo previsto en el art. 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación, no estableciéndose ninguna particularidad en relación con el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

CUARTO

Ante esta regulación, hay que considerar erróneo el criterio que sienta la sentencia impugnada en relación con el medio que aplicó la Administración Tributaria, no siendo posible, por tanto, confirmar que si se opta por este medio la Administración venga obligada a acreditar previamente la existencia de indicios de fraude, ni a justificar que el valor a efectos de la hipoteca coincide con el valor real.

Por el contrario, hay que entender que el medio que introduce la ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y 2007, 467) es uno más de los que puede utilizar la Administración, en los casos en que no está excluida la comprobación de valores, todo ello sin perjuicio de la utilización de la vía de la tasación pericial contradictoria si el resultado no es compartido por el contribuyente afectado.

Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso de casación en interés de ley interpuesto, declarando como doctrina legal que: “la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT (RCL 2003, 2945) (“Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse”.

Todo ello, con respeto de la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, sin costas. En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución (RCL 1978, 2836).

FALLAMOS

Que estimando el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de fecha 21 de Abril de 2010 (PROV 2010, 174649), dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, debemos **fixar como doctrina legal** que “**La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores** previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT (RCL 2003, 2945) (“**Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas** en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130 y 2007, 467), **no requiere ninguna carga adicional para aquélla** respecto a los demás medios de comprobación de valores, **por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto**, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse”.

Todo ello con respeto de la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, sin costas.

DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y NOTARIADO: CIERRE REGISTRAL

Resolución de 26 de enero de 2012 de la Dirección General de los Registros y del Notariado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 18 y 322 y siguientes de la Ley Hipotecaria; 18 del Código de Comercio; 54.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; 20 y 22 de la Ley General Tributaria; 28 de la Ley 5/2008, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2009, del Gobierno de La Rioja; 86 del Reglamento del Registro Mercantil; la Instrucción de esta Dirección General de 18 de mayo de 2011; las Resoluciones de este Centro Directivo de 26 de enero, 23 de marzo, 18 de abril, 4, 15, 21 y 29 junio, 6 (1.ª y 2.ª) de julio y 14 y 17 de septiembre de 2011; la Resolución de la Dirección General de Tributos de 8 de abril de 2011, en contestación a consulta vinculante; así como la comunicación de la Dirección General de Tributos de La Rioja de 1 de julio de 2011.

1. En el supuesto del presente recurso se constituye una sociedad de responsabilidad limitada. La registradora en su calificación considera que debe justificarse la presentación del documento en la Administración Tributaria competente de conformidad con el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 86 del Reglamento del Registro Mercantil, el artículo 28 de Ley 5/2008, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2009, del Gobierno de La Rioja, así como el escrito recibido de la Dirección General de Tributos de La Rioja. Únicamente se recurre el primer defecto.
2. El Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, contiene un conjunto de medidas de distinta índole cuyo objetivo es incrementar la inversión productiva, la competitividad de las empresas españolas y la creación de empleo. Entre dichas medidas se incluyen aquéllas cuyos objetivos son la agilización y reducción de costes del proceso constitutivo de las sociedades de capital, especialmente las de responsabilidad limitada con capital social no superior a treinta mil euros, en las que sus socios sean personas físicas y el órgano de administración se estructure como un administrador único, varios administradores solidarios, o dos administradores mancomunados (cfr. artículo 5).

A la constitución telemática de sociedades con las características descritas, se anuda la reducción de costes, concretados en la fijación de aranceles notariales y registrales limitados, la exención de tasas de publicación en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil», así como una limitación temporal del proceso constitutivo que, en conjunto, no excederá de cinco días.

Por otra parte, para todo tipo de sociedades, y en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se establece la exoneración del gravamen por la modalidad de operaciones societarias de todas las operaciones dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas -cfr. el apartado II del Preámbulo del mencionado Real Decreto-Ley 13/2010 y el artículo 3 de éste que modifica el artículo 45.I.B).11 del Texto Refundido de la Ley reguladora de dicho Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre-.

3. Respecto del defecto que se imputa a la escritura consistente en la falta de justificación de la liquidación del impuesto correspondiente, el artículo 86 del Reglamento del Registro Mercantil exige para la práctica del asiento de inscripción en dicho Registro la previa justificación de que se ha solicitado o practicado la liquidación de los tributos que graviten sobre el acto o contrato cuya inscripción se pre-

tenda. Y, en general, respecto de los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley de dicho impuesto exige para su admisibilidad en oficinas o registros públicos, la presentación en oficina liquidadora competente, del referido documento.

Igualmente el artículo 123 del Reglamento de dicha Ley deja a salvo lo previsto en la legislación hipotecaria, remisión que debe entenderse realizada también a la normativa específica sobre la inscripción de las sociedades en el Registro Mercantil.

Debe partirse de la diferencia existente entre los conceptos de exención y no sujeción. De conformidad con los artículos 20 y 22 de la Ley General Tributaria, aunque ambos conceptos puedan provocar un mismo resultado, son, en esencia, conceptos jurídicamente distintos. La exención implica la realización por el sujeto pasivo de un hecho imponible sujeto al impuesto y que en condiciones normales generaría el nacimiento de la obligación tributaria, pero sobre el que legalmente se ha establecido una exención liberatoria para el deudor tributario. Por el contrario, la no sujeción supone que el sujeto pasivo no realiza el hecho imponible pues su conducta o actividad no se encuentra dentro de la categoría configurada como hecho imponible por la ley reguladora del impuesto.

Sobre esta base, mientras que en los casos de no sujeción no existe obligación de presentación al pago del impuesto, en los supuestos de exención sí existe dicha obligación de presentación del documento que contiene el hecho imponible ante el organismo competente: el devengo de la exención se asocia a la verificación del presupuesto de hecho que la motiva.

A la vista de lo anterior, la Instrucción de este Centro Directivo de 18 de mayo de 2011, debe ser interpretada –y en esto debe ajustarse el Centro Directivo su doctrina- en el sentido de que la misma es, en este punto, aplicable cuando se trate de constitución de sociedades domiciliadas en territorios donde, en ejercicio de sus competencias en materia tributaria, no se hayan dictado normas o instrucciones en materia de liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (que incluye la modalidad de operaciones societarias) con relación al modo de acreditación del pago o la exención del impuesto en la constitución de sociedades, lo que no ocurre en este caso concreto con la Comunidad Autónoma de La Rioja, que ha realizado a través de su Dirección General de Tributos la comunicación de 1 de julio de 2011, en que la registradora basa la nota de calificación.

Es cierto –y así lo ha reiterado este Centro Directivo-, que es competencia exclusiva del Estado (cfr. artículo 149.1.8 de la Constitución) la ordenación del Registro Mercantil (véase Sentencia del Tribunal Constitucional de 24 de abril de 1997) y, por tanto, la determinación de los requisitos de acceso al mismo. Pero no es menos cierto que las competencias de gestión y liquidación del impuesto de operaciones societarias corresponde a la Comunidad Autónoma, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

En consecuencia, este Centro Directivo, en ejercicio de sus competencias de ámbito estatal, y para el supuesto en que los órganos tributarios competentes hubieran dictado normas específicas de actuación con relación a la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –incluida su modalidad de operaciones societarias- que exija cómo única forma de acreditación del pago, o exención del impuesto, la nota justificativa de la presentación ante los órganos de la Administración Tributaria, considera que los registradores mercantiles deberán comprobar tal presentación, de conformidad con la normativa general, y sin perjuicio del sistema de notificaciones previsto en la Instrucción de 18 de mayo de 2011.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación de la Registradora.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Mercantil de la provincia donde radica el Registro, en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, conforme a lo establecido en la Disposición Adicional vigésima cuarta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, y los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

REAL DECRETO-LEY 6/2012, DE 9 DE MARZO, DE MEDIDAS URGENTES DE PROTECCIÓN DE DEUDORES HIPOTECARIOS SIN RECURSOS

Transcribimos los artículos referidos a Medidas Fiscales

Artículo 8.

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 añade un nuevo número 23 al artículo 45.I.B) 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 tendrá la siguiente redacción:

23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.

Artículo 9

Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Se añade un nuevo apartado 3 al artículo 106 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que tendrá la siguiente redacción:

3. En las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiriera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

Artículo 10

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.

Se añade una disposición adicional trigésima sexta 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, que queda redactada de la siguiente forma:

DISPOSICIÓN ADICIONAL TRIGÉSIMA SEXTA.

Dación en pago de la vivienda.

Estará exenta de este Impuesto la ganancia patrimonial que se pudiera generar en los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma.

Artículo 11

Bonificación de derechos arancelarios.

Los derechos arancelarios notariales y registrales derivados de la cancelación del derecho real de hipoteca en los casos de dación en pago de deudor hipotecado situado en el umbral de exclusión de este Real Decreto-ley, se bonificarán en un 50 %.

El deudor no soportará ningún coste adicional de la entidad financiera que adquiere libre de carga hipotecaria, la titularidad del bien antes hipotecado.