

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. COMPROBACIÓN DE VALORES

- Sentencia de 29 de marzo de 2012 2

▶▶ CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ENERO-FEBRERO 2012

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

• Afección de un bien inmueble a la deuda tributaria y el derecho de prelación	10
• Acta de notoriedad	11
• Constatación de exceso de cabida de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados, de acuerdo a la certificación catastral	12
• Cesión de derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor antes de finalización en entrega del inmueble	12
• Constitución de sociedades	13
• Aportación por uno de los socios a una sociedad de un inmueble de su propiedad a valor de mercado suponiendo una ampliación de capital	13
• Escisión total no proporcional	13
• Escisión parcial de ramas de actividad	14
• Canje de valores	15
• Escisión parcial financiera	15
• Escritura de rectificación de superficie	15
• Novación de un contrato de arrendamiento financiero	16
• Subrogación de créditos hipotecarios	16
• Cambio de coeficientes de una finca por ser erróneos los iniciales, sin existir ampliación ni modificación de la misma	16
• Asunción de deuda	17
• Aportación de un inmueble ubicado en Mallorca a una sociedad Alemana de nueva creación mediante escritura pública autorizada por notario español o extranjero	17
• Segregación, agregación, agrupación, obra nueva y división horizontal	17
• Subrogación en escritura pública en un arrendamiento financiero quedando en la posición de arrendatario	18
• Alquiler de viviendas promovidas por el arrendador por periodos de diez meses cada año con posibilidad de venta	18
• Transmisión de un complejo inmobiliario subrogándose la entidad adquirente en los contratos de arrendamiento	19

▶▶ CONSULTAS OL

• Escisión total de una sociedad y constitución de dos nuevas sociedades	20
• Novación del crédito sin modificar la responsabilidad recayente sobre el inmueble hipotecado	22
• Transmisión de una gasolinera	25

TRIBUNAL SUPREMO: UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. COMPROBACIÓN DE VALORES

SENTENCIA DE 29 DE MARZO DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación para la unificación de doctrina se interpone por la mercantil Ferrrovial Inmobiliaria, S.A. contra la Sentencia dictada el 6 de mayo de 2009 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, desestimatoria del recurso del citado orden jurisdiccional núm. 323/2007, formulado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 28 de junio de 2007, que inadmitió por extemporánea la reclamación económico-administrativa instada contra el Acuerdo de fecha 1 de marzo de 2004, de liquidación del valor comprobado de la división horizontal de una finca sita en Zaragoza, dictado por la Dirección General de Tributos del Gobierno de Aragón, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

Como se ha explicitado en los Antecedentes, dicha Sentencia rechaza «*la alegada falta de motivación de la comprobación de valores*» por estimar que «*la misma contiene los criterios, elementos y datos tenidos en cuenta para llegar en definitiva al valor comprobado*», y aunque «*no se aporta con el informe el estudio que se cita por el que se considera que el valor real de los bienes es el 75% de las cantidades antes referidas*», dicho resultado «*reduce el valor en un 25%*», poniendo de manifiesto que, además, «*en ningún momento la parte interesa su aportación o puesta de manifiesto*» (FD Sexto).

Asimismo, la Sala de instancia entiende que la «*ausencia de visita del técnico que realizó la comprobación de valores a la finca objeto de valoración*», «no es por sí sólo un vicio invalidante de la misma», y «si bien es cierto que puede llegarse a la anulación de la valoración cuando no hayan sido tomados en consideración aspectos concretos influyentes en la misma y que habrían sido puestos de manifiesto mediante la oportuna visita de inspección, en modo alguno se acredita, ni alega, que ello sea el supuesto del caso enjuiciado» (FD Séptimo).

SEGUNDO.- Como se ha explicitado en los Antecedentes, la parte recurrente pretende que sea casada la Sentencia impugnada, y se aplique la doctrina sentada en la Sentencia de contraste - Sentencia de 29 de mayo de 2007 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (rec. núm. 304/2005)-, en la que, ante unos hechos, fundamentos y pretensiones idénticas a las del caso actual, se declaró que la valoración del bien realizada por la Administración Tributaria no estaba convenientemente fundada porque, en primer lugar, el dictamen de peritos de la Administración que sirvió de base a la comprobación de valores en aquél supuesto «*se bas[a] en el documento presentado por el contribuyente así como los valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado efectuados por la Junta de Castilla y León y que han sido actualizados a la fecha del devengo del impuesto y ponderados para el bien objeto de valoración según unos correctores que tienen en cuenta la categoría de la ciudad y barrio donde se ubica el bien, servicios urbanísticos de los que dispone la zona, tipología constructiva del bien, antigüedad, estado de conservación, calidades e instalaciones y por las correcciones correspondientes, según el leal saber y entender del perito*» (FD Tercero); en segundo lugar, «*no consta que el perito haya visitado el bien a valorar e incluso la propia Resolución recurrida y la Administración demandada justifican tal proceder*» (FD Octavo); y, en tercer lugar, «*no hay constancia en las actuaciones administrativas de la fecha de los “estudios de mercado”, del número de valores unitarios y sectores concretados en aquellos estudios*», además «*se desconocen las fórmulas utilizadas por el perito de la administración para “actualizar aquellos valores unitarios”*» (FD Undécimo).

TERCERO.- Planteado el recurso en los citados términos, antes de nada, debemos precisar que, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sección, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye un cauce impugnativo «*excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho*» que tiene como finalidad la de «*potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento*» [entre muchas otras, Sentencia de 14 de febrero de 2006 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2764/2000), FD Quinto], y «*exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.*

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiéndose que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna» [entre las últimas, Sentencias de 11 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 62/2004), FD Quinto , y de 20 de mayo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 72/2003), FD Tercero].

CUARTO.- Partiendo de la doctrina que acabamos de sintetizar, debemos explicar las razones por las que esta Sección aprecia la existencia de la triple identidad a la que hemos aludido entre la Sentencia impugnada y la que se cita en la demanda como contradictoria, circunstancia que nos permite determinar cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto o, en el caso de que ninguno de ellos lo fuera, cual es la doctrina que procede aplicar.

A) En efecto, en ambos casos, consta que no se realizó visita previa al inmueble objeto de valoración en el dictamen y en los dos se tuvieron necesariamente en cuenta circunstancias que solamente pueden apreciarse a la vista del mismo. También, resulta coincidente el hecho de que en el expediente administrativo no constase el estudio de mercado o un extracto del mismo con los datos que fueron tenidos en cuenta para la emisión del dictamen, y sean idénticas las pretensiones y los fundamentos que sustentaron las demandadas.

En relación con el hecho de la inexistencia de visita previa, la Sentencia impugnada desestima la nulidad pretendida por tal causa por la recurrente en la instancia, razonando del siguiente modo:

«Por último, por lo que hace referencia a la alegada ausencia de visita del técnico que realizó la comprobación de valores a la finca objeto de valoración debe señalarse que no es por sí sola un vicio invalidante de la misma como ya ha tenido ocasión de señalar este Tribunal en anteriores sentencias -por todas la 597/2004, de 14 de septiembre, recaída en el recurso 23/2002 , o la 443/07, de 10 de septiembre, recaída en el recurso 228/2005 -, y si bien es cierto que puede llegarse a la anulación de la valoración cuando no hayan sido tomados en consideración aspectos concretos influyentes en la misma y que habrían sido puestos de manifiesto mediante la oportuna visita de inspección, en modo alguno se acredita, ni alega, que ello sea el supuesto del caso enjuiciado, por lo que procede rechazar igualmente este motivo de impugnación y con ello el recurso interpuesto» (FD Séptimo).

Por el contrario, sobre la misma cuestión, en la Sentencia aportada de contraste, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León pronunció así:

«Ahora bien, es criterio de esta Sala exigir de manera general el examen personal por el perito de los bienes a valorar ya que sin él no cabe entender correctamente realizado el procedimiento de peritación.

No casa muy bien con el dictamen de peritos, entender una pericia bien hecha, ab initio, sin examen personal, para finalmente descubrirse que ese objeto no tiene las condiciones fácticas que se le han supuesto, o que presenta otras que aumentan o reducen notablemente su valor.

[...]

En consecuencia pues el principio general ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración, y con ello de la suficiente motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal

NOVENO.- *La razón que se expone en la contestación a la demanda en el sentido de que el perito de la Administración conoce las características del bien ya que en otro caso la parte actora hubiese denunciado en este punto los errores en los que se hubiese incurrido no es aceptable.*

No se trata de decir cuales son las características del bien sino de valorarlas y ello exige, como reiteradamente ha dicho la Sala el conocimiento real de las mismas mediante el examen personal y directo de aquello que sea objeto de valoración, salvo excepciones que han de estar debidamente acreditadas y justificadas, según se ha dicho».

B) En relación con la necesidad de constancia en el expediente administrativo de gestión del estudio de mercado que sirve de fundamento al dictamen, la Sentencia impugnada afirma que *«es cierto que no se aporta con el informe el estudio que se cita por el que se considera que el valor real de los bienes es el 75% de las cantidades antes referidas, pero además de que dicha conclusión reduce el valor en un 25%, debe tener en cuenta que en ningún momento la parte interesa su aportación o puesta de manifiesto » (FD Sexto).*

Razonamiento y conclusión contradictoria con la contenida en la Sentencia aportada de contraste que señala que *«[e]n relación con los “precios medios” aducidos por el perito comprobante, la jurisprudencia advierte que no puede hacerse presumiendo la certeza de estos, sino que se requiere la justificación de las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos, se debe especificar la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias, siempre claro está de un modo detallado (STS 3ª sec. 2ª de 12-11-1999, rec. 7816/1992).*

Por otro lado se parte de los valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado y es lo cierto que los mismos no obran en el expediente administrativo aún cuando se recuerda que están a la disposición del interesado, sin que se sepa su procedencia exacta. Toda administración pública, y la tributaria también, debe documentar sus actuaciones por escrito (artículo 55.1 y 2 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre), y de no tener por ciertos los hechos alegados por los interesados o cuando la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor deberá abrir un periodo de prueba (artículo 80 de la misma norma general). Finalmente, con carácter general el artículo 78 de la misma ley exige la práctica de oficio por el órgano administrativo de los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución. En parecidos términos se pronuncia la LGT a la hora de describir los distintos procedimientos de comprobación tributaria. Esto significa, que si la administración tributaria autonómica se remite a los registros fiscales existentes o a los estudios de mercado efectuados por ella misma para con apoyo en los mismos dictar una determinada resolución, en este caso una valoración tributaria, tal actuación es válida, pero necesariamente debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado. Esa omisión o falta de aportación probatoria supone una conducta procedimental injustificada e inadmisibles al imponer al administrado una nueva carga como es acudir al estudio de mercado o al registro fiscal de que se trate para contrastar esos datos. Adviértase que la administración demandada afirma haber seguido como método de valoración el dictamen de peritos. De aceptarse esta afirmación, no sería posible contrastar la actuación del perito sin poseer esos estudios de mercado. No es difícil pensar que para analizar la valoración, se debe tener acceso a esos valores unitarios aplicados. Y esto significa poder conocer de dónde han salido, de qué parte del total del Estudio de Mercado, y para ello resulta imprescindible su estudio u análisis. La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2002 concluye con toda rotundidad en un supuesto similar que “La utilización de estadísticas y de relaciones de precios mínimos o medios puede servir para que la Administración decida aceptar la declaración del contribuyente, si su contenido se ajusta o aproxima a aquellos baremos o, en caso contrario, resolver practicar la

comprobación de valores, pero nunca pueden ser tales datos genéricos motivación suficiente de aquella». La STS Sala 3ª, sec. 2ª, de 29 de diciembre de 1998, rec. 4678/1993, sugiere tal interpretación, aunque no de un modo taxativo. La Sala no entra a considerar, ni tan siquiera a mayor abundamiento las consecuencias que tendrían la concreta, cabal y comprensible publicación de los estudios de mercado en los boletines oficiales. Y por otro lado, queda totalmente expedita la posibilidad del contribuyente de acreditar ante este Tribunal la incorrección fáctica o discordancia con la realidad de todo acto recogido en los tan traídos estudios de mercado, hayan sido objeto de publicación, aportación al expediente administrativo o no. Y en lo que ahora interesa, son datos concretos que denotan esa falta de motivación, la falta de aportación al expediente de los valores unitarios obtenidos de los Estudios de Mercado citados por la Junta de Castilla y León y la falta de identificación o cita concreta de cuál de esos valores unitarios ha utilizado (de los muchos existentes)» (FD Décimo).

- C) Todo lo anterior pone de manifiesto, no solamente la identidad de hechos, sino también la identidad de fundamentos y pretensiones, así como la contradicción tanto de la doctrina contenida en ambas Sentencias como de la solución adoptada, pues mientras en la impugnada se desestima el recurso, en la de contraste se estimó anulando el acto administrativo impugnado.

Por ello, debemos rechazar la causa de inadmisibilidad alegada tanto por el Abogado del Estado como por el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma de Aragón.

QUINTO.- Una vez contrastado que se dan las identidades exigidas en el art. 96.1 de la LJCA, debe coincidirse necesariamente con la recurrente en que la doctrina que se contiene en la Sentencia de 6 de mayo de 2009, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, no es conforme a Derecho.

Pues bien, debemos comenzar afirmando que los dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla.

En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones esta Sala, entre ellas, en la Sentencia de 25 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 79/1999) dijimos lo siguiente:

«Sobre la cuestión de la forma y motivación que han de tener las comprobaciones de valores, también se ha pronunciado esta Sala en numerosísimas Sentencias, así en las de 3 y 26 de Mayo de 1989, 20 de Enero y 20 de Julio de 1990, 18 de Junio y 23 de Diciembre de 1991, 8 de Enero de 1992, 22 de Diciembre de 1993, 24 y 26 de Febrero de 1994, 4, 11 y 25 de Octubre y 21 de Noviembre de 1995, 18 y 29 de Abril y 12 de Mayo de 1997, 25 de Abril de 1998, 3 de Diciembre de 1999, 23 de Mayo de 2002 y 24 de marzo de 2003.

En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los repunte equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho» (FD Sexto).

A lo anterior ha de añadirse que, de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT, corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir

la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Dicho lo anterior, esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala en la Sentencia de 22 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 3754/1997), que si bien referida al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, dijimos al respecto que:

«Si el Ayuntamiento en cuyo término Municipal se realizó la obra considera que se debe determinar su coste real y efectivo después de terminada, sin perjuicio de atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas puede, en otro caso, proceder a una comprobación de valores, regida por el art. 52 de la Ley General Tributaria y sus concordantes y en consecuencia, al tratarse de una construcción, instalación u obra nueva, de naturaleza física, han de girar una visita "in situ" los técnicos municipales, efectuando -en su caso- las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc, para que, al tiempo que establecen si lo realizado se ajusta a la licencia y si se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra (lo primero a efectos urbanísticos y lo segundo para acreditar la habitabilidad en la primera ocupación), hagan constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria del ICIO: comprobación de valores que, en puridad de principios y al tratarse de una actuación en vía de gestión y no por actuación inspectora, debe notificarse, con la correspondiente justificación que la motiva, al contribuyente, antes y con independencia de la liquidación que ha de seguirla, para que el interesado pueda aceptarla o impugnarla separadamente si no la considera ajustada a la realidad pidiendo, en su caso, la tasación pericial contradictoria» (FD Tercero).

Asimismo, en nuestra Sentencia de 12 de noviembre de 1999 (rec. cas. núm. 7813/1992), pusimos de manifiesto lo siguiente:

«Como esta Sala tiene declarado en Sentencias de 29 de Abril y 9 de Mayo de 1987, la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlos o rechazarlos y solo en este último caso proponer la tasación pericial contradictoria, a lo que también tiene derecho, sin que se le pueda obligar a acudir a dicho medio cuando no conoce suficientemente las razones de la valoración propuesta por Hacienda.

En el caso de autos ni siquiera se alude a haber tenido en cuenta la situación, calidad, y edad de la construcción, menciones genéricas que tampoco serían suficientes, por como se viene a expresar en la Sentencia de 4 de Diciembre de 1993, es necesario además la especificación de la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias y así -dice expresamente dicha Sentencia- si el perito alega haber tenido en cuenta la antigüedad de un edificio, debe expresar cual es esa antigüedad; si dice haber aplicado unos índices correctores, en función de la antigüedad y estado de conservación, debe expresar cual es la corrección efectuada, pues no es lo mismo disminuir un valor en un 10% por cada 30 años de antigüedad, que disminuirlo en un 1% por cada 30 años y, sin embargo, en ambos casos, se ha tenido en cuenta la antigüedad, aplicando unos índices correctores, en función de ella. Lo mismo puede decirse del estado de conservación y de los sistemas de construcción, todo lo cual quedaría subsanado si los Peritos de

la Administración, comprobando en cada caso los inmuebles que valoran y procediendo a su descripción, facilitarían a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Mientras esto no se haga -concluye la Sentencia que venimos reproduciendo- y esta Sala no conozca las circunstancias de hecho que concurren en el inmueble valorado, la valoración ha de rechazarse» (FD Tercero).

Sobre esta cuestión, se ha de traer a colación también nuestra Sentencia de 9 de mayo de 1997 (rec. apel. núm. 12666/1991) en la que manifestamos:

«A este efecto es muy expresiva y gráfica la Sentencia de 4 de Diciembre de 1993, cuando dice que no basta, pues, que el Perito informante mencione que ha tenido en cuenta estas circunstancias: si alega haber tenido en cuenta la antigüedad de un edificio, debe expresar cual es esta antigüedad. Si debe haber aplicado unos índices correctores, en función de la antigüedad y estado de conservación, debe expresar cual es la corrección efectuada, pues no es lo mismo disminuir un valor en un 10% por cada 30 años de antigüedad, que disminuirlo en un 1% por cada 30 años, y sin embargo, en ambos casos, se ha tenido en cuenta la antigüedad, aplicando unos índices correctores, en función de ella. Lo mismo puede decirse del estado de conservación y de los sistemas de construcción, todo lo cual quedaría subsanado si los Peritos de la Administración, comprobando en cada caso los inmuebles que valoran, y procediendo a su descripción física, facilitarían a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Mientras esto no se haga, y esta Sala no conozca las circunstancias de hecho que concurren en el inmueble valorado, la valoración ha de rechazarse» (FD Quinto).

Y finalmente, en la más reciente Sentencia de 12 de diciembre de 2011 (rec. cas. núm. 5967/2009), concluimos que existía falta de motivación de la comprobación de valores y del dictamen pericial correspondiente, señalando que:

«En lo que se refiere al cuerpo de la valoración, han de confirmarse las conclusiones alcanzadas por el Tribunal a quo, pues «bajo el epígrafe “Cálculo del valor comprobado”, el Perito aborda en primer lugar el “Método general. Valor de comparación o de mercado”, estableciéndose única y exclusivamente que “para la determinación de este valor se valoran independientemente las zonas del inmueble destinadas a oficinas de las destinadas a aparcamientos, estimándose un valor de 630.000 ptas/m² en las oficinas y de 3.500.00 Ptas./Ud. en las plazas de aparcamiento”, pero ello sin esbozar explicación alguna respecto de los concretos factores, comprendidos o no en el mencionado Sistema de ayuda al Contribuyente, que conduzca a la determinación de tales cantidades» (FD Sexto), siendo como es necesario detallar la forma en que se han obtenido tales valores.

En relación con este valor de comparación o de mercado se adjuntan unas tablas de “aplicación de coeficientes correctores de carácter objetivo”, diferenciando los correspondientes a los locales de oficina y a las plazas de garaje. Pero, nuevamente, se desconocen las fuentes de las que se extraen tales tablas y que justifican la aplicación de dichos coeficientes.

Y en cuanto al valor de capitalización, debe convenirse con la Sala de instancia que tampoco «se razona suficientemente en el informe el método de valoración utilizado con explicación de la fórmula o criterios aplicados, y, por lo tanto, cómo y por qué ha llegado el Perito a pronunciarse sobre un determinado valor, con explicación y fundamentación, además, tanto de los valores de mercado como de la[s] rentas que pueda utilizar para la aplicación de tales métodos y fórmulas» (FD Sexto).

Finalmente, se incluyen en el informe un par de fotografías del inmueble objeto de valoración, extraídas de Internet, lo cual pone en cuestión la circunstancia de que la valoración singularizada se haya efectuado previa visita al inmueble por el técnico competente.

Es evidente, por tanto, que la comprobación de valores practicada por la Administración autonómica carece de la pretendida motivación, lo que, como señalamos en la Sentencia de 2 de febrero de 1996 (rec. cas. núm. 9389/1991), la convierte “en un acto arbitrario, que produce la indefensión del contribuyente, que nada puede alegar ni argumentar por cuanto se halla ante un completo vacío de razones y criterios que puedan ser discutidos de contrario” (FD Octavo)» (FD Tercero).

SEXTO.- De lo anterior se colige que la doctrina contenida en la Sentencia impugnada, en la parte que ha sido sometida a contraste, resulta contraria a la mantenida por esta Sala, por lo que debe ser casada, y, de conformidad con lo prevenido en el art. 98.2 de la LJCA, procede resolver el debate planteado con pronunciamiento ajustados a derecho, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por dicha Sentencia recurrida.

No ha sido combatido en casación, ni puesto en contraste, la decisión de la Sentencia de instancia en relación

a la interposición en plazo de la reclamación económico-administrativa, por lo que tal pronunciamiento queda firme, habiendo concluido que «la reclamación se interpuso efectivamente el último día del plazo por lo que la declaración de inadmisibilidad deviene disconforme a derecho y debe ser dejada sin efecto» (FD Segundo).

Tampoco ha sido combatida en casación la procedencia de entrar a dilucidar sobre el fondo el asunto, una vez estimado el anterior motivo de impugnación, pues como dice la Sentencia impugnada «tras plantear la nulidad de la resolución impugnada entra en el fondo de la cuestión en su día suscitada ante el referido TEAR» (FD Tercero).

Debemos partir, por tanto, de que el Dictamen de la Dirección General de Tributos del Servicio de Valoraciones del Gobierno de Aragón (folios 62 a 64 del expediente administrativo) tiene en consideración, entre otras, las circunstancias de “estado de conservación” y “calidad de los materiales y acabados”, diciendo respecto a esto último que son “buenos”. Así tal dictamen señala que:

« El valor de la construcción se determina teniendo en cuenta el valor de reposición de la construcción, la ejecución material más gastos, el tiempo transcurrido desde su ejecución, y su estado de conservación, así como las superficies según uso.

Considerando la tipología de la edificación (mixta, residencial-comercial en edificación en línea), su uso (viviendas y local), clase de estructura, cerramientos, instalaciones de que dispone y calidad de los materiales y acabados (buenos), y la edad y estado de conservación de la edificación (2000; normal según el tiempo transcurrido)» (folio 62).

Debemos poner de manifiesto que el dictamen no contiene referencia alguna que indique haberse realizado visita alguna al edificio, y que el Abogado del Estado no niega en su escrito de contestación a la demanda, que la misma no se hubiera producido.

En atención a la jurisprudencia de esta Sala anteriormente expuesta, con estimación en este punto de la demanda presentada en la instancia, hay que concluir que, no habiéndose realizado visita al inmueble sobre el que se realiza la valoración y teniéndose en cuenta para la misma, como no puede ser de otro modo, circunstancias para cuya consideración y evaluación (estado de conservación o calidad de los materiales), resulta imprescindible tal visita, el dictamen aparece defectuosamente motivado, pues se evidencian insostenibles las consideraciones que al respecto se han tenido en cuenta para la emisión del dictamen, sustrayendo así, del conocimiento del interesado las razones, justificación y datos que llevaron al valor administrativamente otorgado.

Lo anterior, conlleva necesariamente la estimación del presente recurso de casación para la unificación de la doctrina y del contencioso-administrativo planteado.

No obstante lo anterior, conviene precisar que el referido dictamen no explicita ni el origen, ni la justificación de la corrección de los datos del “mercado inmobiliario local” que le lleva a realizar la valoración contenida en el mismo a través de la aplicación de los valores unitarios que se mencionan. Tampoco aparece en el expediente administrativo obrante en autos, justificación del origen de los datos o estudio de mercado alguno.

Por ello, aplicando la jurisprudencia antedicha, ha de entenderse que la comprobación de valores y su resultado también se encuentra inmotivada, al no haberse comunicado de modo suficiente al interesado los criterios tenidos en cuenta en la emisión del dictamen, por lo que, también en este punto, debe estimarse el recurso contencioso-administrativo.

En contra de lo que mantiene el Abogado del Estado y la Sentencia impugnada, debe rechazarse que tal defecto de motivación del dictamen, y por consiguiente de la liquidación practicada, pueda quedar subsanado por el hecho de que la recurrente no haya solicitado ni durante la tramitación en vía administrativa, ni durante el proceso judicial tramitado, su aportación o puesta de manifiesto, pues, como ya hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, no resulta procedente «obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda », ya que ello «colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación comprobadora de la base, realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública

cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia -como también tenemos declarado- la carga de la prueba del artículo 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional» [Sentencia de 3 de diciembre de 1999 (rec. cas. núm. 517/1995), FD Cuarto; en el mismo sentido, entre otras, Sentencias de 24 de marzo de 2003 (rec. cas. núm. 4213/1998), FD Segundo; y de 9 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 6083/1998), FD Segundo].

SÉPTIMO.- En virtud de lo expuesto, procede la estimación del recurso de casación, sin hacer expresa imposición de costas ni en casación ni en la instancia.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO.- Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina formulado por la entidad **FERROVIAL INMOBILIARIA, S.A.** contra la Sentencia de 6 de mayo de 2009 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 323/2007, Sentencia que casamos y anulamos. Sin costas.

SEGUNDO.- Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 323/2007 formulado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 28 de junio de 2007, con la consiguiente anulación de la misma, así como de la liquidación de la que trae causa, por no ser conformes a Derecho. Sin costas.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ENERO-FEBRERO 2012

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados

AFECCIÓN DE UN BIEN INMUEBLE A LA DEUDA TRIBUTARIA Y EL DERECHO DE PRELACIÓN. (CONSULTA N° V0080-12 DE 19 DE ENERO DE 2012)

LA AFECCIÓN DE BIENES

El artículo 79 de la LGT, establece que:

1. *Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.*
2. *Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.*
3. *(...).*

En este sentido, el artículo 5.1 del TRLITP, señala que:

1. *Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los Impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los Notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección.*

En este sentido, el artículo 67.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, determina que:

1. *Para el ejercicio del derecho de afección se requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria en los términos establecidos en los artículos 174 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La nota marginal de afección será solicitada expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación se consigne en el documento que haya de acceder al registro; en tal caso, la nota de afección se extenderá directamente por este último sin necesidad de solicitud al efecto.*

A la vista de lo anterior, el bien inmueble estará afecto al pago de la deuda tributaria por ITPAJD derivada de la liquidación girada por la Administración tributaria competente según lo previsto en los artículos 5 del TRLITP y 79 de la LGT salvo que el poseedor del bien inmueble resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral

EL DERECHO DE PRELACIÓN

El artículo 77.1 de la LGT señala que:

1. *La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga*

constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley.”

Por otro lado, el artículo 170.2 de la misma Ley establece que:

“2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro.

El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación. La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta Ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.”

Además, el artículo 64 del RGR determina que:

“1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

2. Cuando en los mencionados registros consten derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público.”

Conforme a lo anterior, se establece, sin perjuicio de la eventual aplicación de las garantías consagradas en los artículos 78 (hipoteca legal tácita) y 79 (afección), el derecho de prelación de la Administración tributaria competente para el cobro del crédito público derivado de la liquidación girada por el ITPAJD salvo que la inscripción de la hipoteca en el Registro de la Propiedad sea anterior a la fecha en que se haya hecho constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública. Asimismo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el artículo 64 del RGR.

ACTA DE NOTORIEDAD. (CONSULTA N° V0307-12 DE 13 DE FEBRERO DE 2012)

Para determinar la tributación de las actas de notoriedad en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, existen una regla general y una regla especial:

- Regla general:

Las actas de notoriedad se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago de este impuesto. Es decir, constituyen una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

- Regla especial:

Las actas de notoriedad no se consideran transmisiones patrimoniales a los efectos expuestos cuando se acredite el pago del impuesto –o la exención o la no sujeción – correspondiente al título que se supla por dicha acta de notoriedad.

Según lo expuesto y en relación con la cuestión planteada, es irrelevante que la consultante y sus hermanos vayan a satisfacer cuota o no por el impuesto correspondiente a la adquisición por herencia del inmueble que pretenden inmatricular por el procedimiento previsto en el artículo 298.1.2° del Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, ya que el título de esta adquisición –la escritura pública de aceptación de herencia– no necesita ser suplido por el acta de notoriedad.

Lo que sí necesita ese título para su inscripción en el Registro de la Propiedad, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del artículo 199 del Texto Refundido de la Ley Hipotecaria, es ser complementado por acta de

notoriedad, dado que la finca no está inscrita en dicho registro y no se ha acreditado de modo fehaciente el título adquisitivo del transmitente o enajenante (los padres, en este caso).

En este caso, el citado artículo 298 del Reglamento Hipotecario determina en el número 2º de su apartado 1 que, en defecto de documento fehaciente del título del transmitente o causante, para inmatricular fincas no inscritas a favor de persona alguna, debe complementarse el título público adquisitivo con un acta de notoriedad acreditativa de que el transmitente o causante es tenido por dueño.

Es el título de la adquisición de este transmitente o causante (en este caso los causantes) el que, en su caso, va a ser suplido por el acta de notoriedad y, por tanto, por tal adquisición es por la que debe acreditarse haber satisfecho el impuesto –o la exención o no sujeción – si se pretende evitar la sujeción del acta de notoriedad a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Es decir, si no ha tributado por el contrato privado de compraventa por el que adquirieron sus padres el inmueble al estar prescrito, tendrán que tributar por el acta de notoriedad como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que corresponda a la transmisión de bienes inmuebles.

CONSTATAción DE EXCESO DE CABIDA DE UNA FINCA YA INSCRITA LINDEROS DELIMITADOS, DE ACUERDO A LA CERTIFICACIÓN CATASTRAL (CONSULTA Nº V0450-12 DE 28 DE FEBRERO DE 2012)

No implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tampoco supone, por lo tanto, la configuración de una finca nueva sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos los cuales identifican la parte de la superficie objeto de consideración.

Respecto a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, la escritura pública de constatación de exceso de cabida, no está sujeta a gravamen por no tener por objeto cantidad o cosa valuable.

La matriz y las copias de la escritura notarial están sujetas a la cuota fija del artículo 31.1.

Por último, las contestaciones a las consultas emitidas por esta Dirección General tienen carácter vinculante para la Comunidad Autónoma encargada de la aplicación del tributo, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la misma en el ejercicio de sus competencias.

CESIÓN DE DERECHOS DEL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA CELEBRADO CON EL PROMOTOR ANTES DE FINALIZACIÓN EN ENTREGA DEL INMUEBLE. (CONSULTA Nº V0332-12 DE 15 DE FEBRERO DE 2012)

El cedente no tiene la condición de propietario del inmueble, pues en nuestro sistema jurídico la adquisición de la propiedad está condicionada a un doble requisito: la concurrencia del título, contrato de compraventa, que si ha tenido lugar, y el modo o entrega del bien que, por el contrario, aún no se ha producido.

Por otra parte, el artículo 8 del TRLITP establece que:

“estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere...”

Por lo tanto será sujeto pasivo del impuesto el adquirente del derecho.

Según establece el artículo 10.1 del mismo texto legal, la base imponible de la cesión de los derechos del contrato privado de compraventa:

“está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”.

A este respecto, el artículo 17.1 de la citada disposición aclara la forma de determinar la base imponible correspondiente a la transmisión de derechos, señalando que:

“1. En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos

bienes y derechos. Sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.”

Por lo tanto, la base imponible estará constituida por el valor real del inmueble en el momento de la cesión del derecho.

CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES. (CONSULTA N° V0315-12 DE 14 DE FEBRERO DE 2012)

SUJECCIÓN AL ITPAJD

La constitución de sociedades es uno de los hechos imponibles de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

Este hecho imponible se refiere, en principio, a las personas jurídicas que tengan la calificación de sociedades. No obstante, el hecho imponible se extiende, por equiparación legal, a determinadas entidades que no tienen tal calificación, en concreto, a las enumeradas en el artículo 22 transcrito, que quedan equiparadas a sociedades a efectos de este impuesto.

EXENCIÓN EN EL ITPAJD

La constitución de sociedades –y el resto de hechos imponibles contenidos en el apartado 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD– es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias pero exenta.

La exención de la constitución de sociedades se extiende a la de todas aquellas entidades que tengan la consideración de sociedades a efectos del ITPAJD.

La exención de la constitución de sociedades resulta aplicable en todo caso, con independencia de que la contrapartida sea una aportación dineraria o aportaciones no dinerarias, porque el hecho gravado es la constitución de la sociedad no su contrapartida.

APORTACIÓN POR UNO DE LOS SOCIOS A UNA SOCIEDAD DE UN INMUEBLE DE SU PROPIEDAD A VALOR DE MERCADO SUPONIENDO UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL. (CONSULTA N° V0258-12 DE 7 DE FEBRERO DE 2012)

La aportación de un inmueble a una sociedad limitada constituye hecho imponible tanto de transmisiones patrimoniales onerosas como de operaciones societarias por el concepto de ampliación de capital, el cual, ante la **prevalencia** de la **modalidad de operaciones societarias**, tributará en el ámbito de esta última por el concepto de aumento de capital, (artículo 19.1 del Texto Refundido), aunque exenta en virtud de lo establecido en el artículo 45.I.B) 11, en la redacción dada por el art. 3 del Real Decreto-Ley 13/2010 de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

La sujeción a la modalidad de operaciones societarias determina, asimismo, la incompatibilidad con la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del TRITPAJD.

ESCISIÓN TOTAL NO PROPORCIONAL. (CONSULTA N° V0013-12 DE 12 DE ENERO DE 2012)

CONCEPTO DE ESCISIÓN TOTAL NO PROPORCIONAL

Los socios de la entidad escindida recibirán participaciones de las sociedades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la existente en aquella, la operación se califica como escisión total no proporcional. En concreto, cada una de las sociedades escindidas estaría participada por el padre y uno de los tres hijos con el mismo porcentaje que tenían en la sociedad consultante, esto es, en un 3,53%.

APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL PREVISTO EN EL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VII DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Es requisito imprescindible para la aplicación del régimen fiscal especial, y doctrina reiterada de este Centro Directivo, el considerar que los patrimonios escindidos constituyen, cada uno de ellos, una rama de actividad

en la propia entidad que se escinde en operaciones como la planteada en esta consulta.

Parece desprenderse la existencia de una sola actividad, arrendamiento de inmuebles, lo cual impediría la aplicación del régimen fiscal especial al no cumplir los requisitos establecidos en el citado artículo 83.2.2º del TRLIS.

CUESTIONES QUE AFECTAN AL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Reducción de capital con eliminación de la autocartera

En las disminuciones de capital, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas tal y como establece el artículo 25.4 del TRLITPAJD.

Sin embargo, la reducción del capital social mediante la amortización de acciones propias no da lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios.

Por lo tanto, esta operación, aunque está sujeta a la modalidad de operaciones societarias, no motiva liquidación por dicho concepto.

Tampoco tributará por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, precisamente por estar sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

Escisión total

A partir de 1 de Enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por lo tanto, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de escisión total, estaría no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto, pero dado que la operación descrita en el escrito de la consulta no tiene la consideración de operación de reestructuración, la constitución de las nuevas sociedades estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedades, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

ESCISIÓN PARCIAL DE RAMAS DE ACTIVIDAD. (CONSULTA Nº V0125-12 DE 24 DE ENERO DE 2012)

Se transmiten los útiles y la maquinaria necesarios para la realización de la actividad así como el personal afecto a la misma, por lo que, a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta podrá considerarse como transmisión de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica por sus propios medios.

En el supuesto de que los elementos transmitidos constituyan efectivamente una unidad económica autónoma en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, la transmisión estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Ello debe entenderse sin perjuicio de que la transmisión de bienes inmuebles, si los hubiera, pueda quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.5 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

Esta sujeción no afectará, en cambio, a las existencias transmitidas.

Por otro lado, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de

reestructuración —en este caso, por el concepto de escisión parcial de ramas de actividad, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

En caso contrario, la ampliación de capital de la sociedad a la que se traspa la parte segregada estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de ampliación de capital, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, transcrito anteriormente, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE.

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

CANJE DE VALORES. (CONSULTA N° V0185-12 DE 30 DE ENERO DE 2012)

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Ahora bien, el hecho de que una operación resulte exenta no implica que no se deba presentar la autoliquidación del impuesto tal y como establece el apartado 4 del artículo 107 del reglamento del ITPAJD.

ESCISIÓN PARCIAL FINANCIERA. (CONSULTA N° V0020-12 DE 13 DE ENERO DE 2012)

Aplicación del art 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores

Parece desprenderse del escrito de consulta que la nueva sociedad que se va a constituir cumple el requisito de composición de activo mayoritariamente inmobiliario (activo constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España), por lo que podría considerarse, en principio, que se cumplirían los requisitos exigidos por el apartado 2, letra a), del artículo 108 de la LMV para la aplicación del gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas, dado que tanto la propia entidad consultante, como el socio de dicha entidad van a obtener el control total de la nueva sociedad que se constituye.

Sin embargo, no se producirá en ningún caso el supuesto de gravamen previsto en la letra a) del artículo 108.2 en el supuesto de escisión total con creación de nueva sociedad, puesto que para ver si se cumplen los requisitos enunciados debe tenerse en cuenta el activo de la sociedad en cuestión en el momento de la operación (lo que se puede denominar como situación “ex-ante”), y en este caso en la nueva sociedad nunca existe previamente un activo mayoritariamente inmobiliario.

ESCRITURA DE RECTIFICACIÓN DE SUPERFICIE. (CONSULTA N° V0402-12 DE 22 DE FEBRERO DE 2012)

Supone una ampliación objetiva del derecho de propiedad que implica para su titular un incremento patrimonial que legitima la exigencia del tributo. (Art. 7.1. in fine). Si al tramitar el acta notarial se hubiera tributado por el concepto transmisión patrimonial onerosa y por la superficie que figura en el catastro, deberá entenderse, siempre que se constate la identidad entre la finca registral a que se refiere la escritura de 1991 y el acta notarial de 2005, que el incremento patrimonial que va a recoger la escritura que se plantea otorgar ya

ha sido objeto de gravamen, en cuyo supuesto entraría en juego el artículo 4 impidiendo que pueda exigirse nuevamente el pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

NOVACIÓN DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

(CONSULTA N° V0082-12 DE 19 DE ENERO DE 2012)

Se establece una carencia del pago del coste del bien de dos años durante el cual sólo se pagarán intereses.

La escritura a que se refiere la consulta es inscribible en el Registro de la Propiedad en los términos del artículo 2 de la Ley Hipotecaria.

Por otro lado, el acto contenido en la escritura, modificación de un contrato de arrendamiento financiero anterior estableciendo un periodo de carencia del pago de las cuotas, no constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITP y AJD, ni del Impuesto de Sucesiones o Donaciones.

Por tanto solo queda por determinar si dicha escritura tiene por objeto cantidad o cosa valuable, debiendo concluirse en sentido negativo: lo valuable, el contrato de arrendamiento financiero, ya tributó en la escritura de constitución del mismo, no produciéndose ahora más que una modificación relativa a la forma de pago de dicho contrato, que no supone una ampliación de su contenido por la que se deba tributar.

SUBROGACIÓN DE CRÉDITOS HIPOTECARIOS.

(CONSULTA N° V0403-12 DE 22 DE FEBRERO DE 2012)

El ámbito de aplicación de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, se extiende a la subrogación de préstamos hipotecarios en los términos y con las condiciones en ella regulados, pero no a la subrogación de créditos hipotecarios.

La escritura relativa a un crédito hipotecario consistente en la prórroga del vencimiento de la disponibilidad del crédito sin modificar la responsabilidad recayente sobre las hincas hipotecadas carece de contenido económico, por lo que no estará sujeta a la cuota variable del Documento Notarial, sino tan solo a la cuota fija a que se refiere el apartado 1 del artículo 31 del TRITPAJD.

CAMBIO DE COEFICIENTES DE UNA FINCA POR SER ERRÓNEOS LOS INICIALES,

SIN EXISTIR AMPLIACIÓN NI MODIFICACIÓN DE LA MISMA.

(CONSULTA N° V0032-12 DE 16 DE ENERO DE 2012)

En cuanto a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados documentos notariales:

La matriz y las copias de la escritura notarial en que se formalice el acuerdo de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal estarán sujetas a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, por lo que deben ser extendidas, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

Respecto a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales:

La escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no está sujeta porque no tiene por objeto cantidad o cosa valuable.

Lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura, que se limita a recoger el acuerdo de subsanación o rectificación de los coeficientes de participación en la propiedad resultantes de la constitución original del edificio en régimen de propiedad horizontal, sin alteración de la superficie de los distintos elementos componentes de aquél.

ASUNCIÓN DE DEUDA. (CONSULTA Nº V0458-12 DE 29 DE FEBRERO DE 2012).

La asunción de deuda no está contemplada como hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (Art. 7.1 A y B)

Respecto a la sujeción de dicha operación por el concepto de documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, constituye una operación que no tiene la condición de inscribible por lo que quedará excluida la aplicación del gravamen gradual.

Por el contrario si resulta de aplicación la cuota fija a que se refiere el apartado 1 del artículo 31 del TRITPAJD.

APORTACIÓN DE UN INMUEBLE UBICADO EN MALLORCA A UNA SOCIEDAD ALEMANA DE NUEVA CREACIÓN MEDIANTE ESCRITURA PÚBLICA AUTORIZADA POR NOTARIO ESPAÑOL O EXTRANJERO. (CONSULTA Nº V0068-12 DE 18 DE ENERO DE 2012)

Se realizará a través de una ampliación de capital o de una aportación del socio único sin implicar aumento de capital aunque sí de los fondos propios de la sociedad mediante la dotación de la correspondiente reserva.

La operación que proyecta realizar el consultante, constituye una operación sujeta al Título II del ITPAJD, según lo dispuesto en el artículo 19 del TRLITP siempre que la mencionada operación quede sometida al ámbito de aplicación territorial de este Impuesto.

A este respecto, el artículo 6.1.B) y C) del mencionado texto refundido, cuando define el ámbito de aplicación territorial del Impuesto en la modalidad de operaciones societarias, señala que el impuesto se exigirá:

“B) Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que tengan en España la sede de dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.*
- b) Que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.*
- c) Que realicen en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.*

C) Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España.”

Vista la normativa expuesta y la sucinta descripción de los hechos parece que la operación no quedaría sujeta por el concepto de operaciones societarias en España, al quedar fuera del ámbito de aplicación territorial del impuesto.

Esta exclusión, hace posible que la escritura donde se recoja dicha aportación quede sujeta al gravamen de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, al reunir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITP.

SEGREGACIÓN, AGREGACIÓN, AGRUPACIÓN, OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL. (CONSULTA Nº V0365-12 DE 20 DE FEBRERO DE 2012)

Ninguna de las operaciones planteadas se configura como hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, en ninguno de sus apartados A ó B.

En cuanto a la tributación por la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados:

- ❖ En las distintas operaciones de segregación, agregación y agrupación, la base imponible sería el valor de la finca segregada, el valor de la finca agregada a otra mayor, o el valor de las fincas agrupadas, respectivamente.

- ❖ En la escritura de modificación o ampliación de la obra nueva en construcción y de la división horizontal la base imponible se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 70 que se aplicará al total valor de la obra nueva.
- ❖ En la modificación de la declaración de obra nueva en construcción y de las cuotas de la división horizontal como consecuencia de la segregación constituye una operación carente de contenido económico al no haber obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta.
- ❖ En la declaración de obra nueva, la base imponible será el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

SUBROGACIÓN EN ESCRITURA PÚBLICA EN UN ARRENDAMIENTO FINANCIERO QUEDANDO EN LA POSICIÓN DE ARRENDATARIO (CONSULTA Nº V0366-12 DE 20 DE FEBRERO DE 2012)

La subrogación conlleva, exclusivamente, el cambio de la persona del arrendatario financiero sin afectar al contenido del contrato inicial, por lo que puede entenderse que se produce una continuación del mismo en todos sus términos, salvo en la persona obligada como arrendatario financiero.

En este sentido cabe señalar que la jurisprudencia ha entendido que la subrogación por cambio de contratante supone una novación del contrato, pero que, salvo que exista expresa voluntad de las partes, no se trata de una novación extintiva, sino meramente modificativa, operándose una sucesión particular en la persona del obligado por el contrato, pero permaneciendo la misma relación contractual aunque con persona distinta (sentencias de 25 de abril de 1975 y 11 de febrero de 1979).

Si se produce la subrogación del nuevo arrendatario financiero en la posición del anterior arrendatario sin más modificaciones en el contrato, debe entenderse que la subrogación, al no producir inscripción distinta de la que origina la propia cesión del contrato de leasing, no verificaría los requisitos del artículo 31.2 y por tanto no estaría sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

Ahora bien, para que esto se produzca, el arrendatario financiero inicial ha tenido que realizar una cesión del contrato de leasing, la cuestión de si la transmisión de unos contratos de arrendamiento financiero debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) o el IVA, depende, en primer término, de una circunstancia de carácter subjetivo, la condición que ostente el transmitente del bien. Así resulta de lo dispuesto en los artículos 7.5 del TRLITP y por el artículo 1 y 4. Uno de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Dada la naturaleza de este tipo de contratos, que tiene que ser realizada por empresarios o profesionales y estar afectos a la actividad, debe concluirse que la operación se encuadra en el ámbito del IVA y por tanto no estará sujeta concepto de transmisiones patrimoniales onerosas por el ITPAJD.

Ahora bien, al no estar sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas cuando los contratos de arrendamiento financiero tienen por objeto inmuebles, la transmisión se documentará en escritura pública para su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria, lo que determina que al tratarse de escrituras públicas que tienen por objeto cantidades, que cumplen con los demás requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRITPAJD.

ALQUILER DE VIVIENDAS PROMOVIDAS POR EL ARRENDADOR POR PERIODOS DE DIEZ MESES CADA AÑO CON POSIBILIDAD DE VENTA. (CONSULTA Nº V0286-12 DE 9 DE FEBRERO DE 2012)

En el caso de que las viviendas se arrienden por períodos de diez meses cada año, superados los dos primeros años, ¿se consideraría segunda transmisión la posterior venta de las viviendas a un tercero?

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20, apartado uno, número 22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados. (...).”

Según el tenor literal del mencionado precepto, la entrega que realice el consultante promotor de las viviendas tendrá la consideración de primera transmisión, sujeta por tanto y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Los contratos de alquiler descritos en la consulta no darán lugar a la aplicación del segundo párrafo del artículo 20.Uno.22º A), ya que no suponen la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años, ni por el propietario ni por el arrendatario. Por tanto, no se considerará que la venta posterior de las viviendas constituya una segunda transmisión de modo que el consultante deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

TRANSMISIÓN DE UN COMPLEJO INMOBILIARIO SUBROGÁNDOSE LA ENTIDAD ADQUIRENTE EN LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO. (CONSULTA Nº V0318-12 DE 14 DE FEBRERO DE 2012)

En la transmisión de un complejo inmobiliario que constituye una única finca registral y compuesto por varios edificios anexos de uso industrial y terciario que tiene arrendados, subrogándose la entidad adquirente en los contratos de arrendamiento, será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

En la contestación vinculante de 23 de febrero de 2009, Nº V 0360-09, se concluyó, ante hechos similares, que “la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, en este caso un centro comercial, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al constituir mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos”.

A partir de dicho antecedente y considerando que la dotación de medios organizativos se ha realizado por un tercero que cesará en la misma y que el objeto de la compraventa está constituido, en última instancia, por la entrega de un inmueble arrendado, la operación supone una mera cesión de bienes y derechos que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.

En consecuencia, la transmisión del inmueble objeto de consulta estará sujeta pero exenta del Impuesto sin perjuicio a la renuncia de la aplicación de la exención en los términos señalados en el transcrito artículo 20. Dos de la Ley 37/1992.

CONSULTAS OL

ESCISIÓN TOTAL DE UNA SOCIEDAD Y CONSTITUCIÓN DE DOS NUEVAS SOCIEDADES

(ART 19, 20 Y 45 TRITPAJD; ART 83.2 TRLIS; REAL DECRETO-LEY 13/2010)

RESUMEN

La escisión propiamente dicha se regula en el artículo 83.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y encuadrado dentro del régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VII de dicho texto refundido.

Las operaciones a las que sea aplicable éste régimen especial gozaban de la exención del IOOSS, cuyo hecho imponible se realiza al producirse la escisión y, en la actualidad, se encuentran no sujetas al IOOSS por imperativo comunitario.

Por otro lado, procede añadir que, la constitución de las dos nuevas sociedades estaría exenta del ITPAJD por aplicación de la exención introducida por el 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, en el artículo 45 del TRLITPAJD, concretamente, en su apartado B.11.

Consulta planteada

Una Sociedad Anónima cuyo patrimonio es aproximadamente de 2.000.000 euros y cuyos socios son un padre y una madre con una participación del 40% cada uno y dos hijos con un 10% cada uno, pretenden realizar una escisión total mediante la creación de dos nuevas sociedades limitadas en las que en cada una de ellas el padre y la madre tendrían una participación del 40% cada uno y, a su vez, cada hijo un 20%.

Se plantea cual sería el régimen de tributación aplicable a las operaciones anteriores.

Respuesta

Con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, las operaciones propias del Derecho mercantil societario sujetas a la modalidad de operaciones societarias eran las siguientes:

- ❖ Constitución.
- ❖ Aumento de capital.
- ❖ Disminución de capital.
- ❖ Fusión.
- ❖ **Escisión.**
- ❖ Disolución.
- ❖ Aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales.
- ❖ Traslado a España del domicilio social o sede de dirección efectiva.

No obstante, la existencia de una nueva regulación comunitaria sobre la materia, exigía la adaptación de la regulación nacional de este concepto impositivo antes del 31 de diciembre de 2008.

Nos estamos refiriendo a la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, que sustituye a la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, que queda derogada con efectos a partir del día 1 de enero de 2009.

Dicha norma ha sido adaptada al ordenamiento interno por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que

se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

En este sentido, la normativa comunitaria exige que los Estados no sujeten a gravamen las siguientes operaciones:

- ❖ Las **operaciones de reestructuración empresarial**.
- ❖ El traslado, de un Estado miembro a otro Estado miembro, de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital.
- ❖ La modificación del objeto social.
- ❖ La transformación y la prórroga del plazo de duración.

En consecuencia, a partir de 1 de enero de 2009, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.1 LITPAJD, en la redacción dada al mismo por la citada Ley 4/2008, de 23 de diciembre, las operaciones propias del Derecho mercantil societario sujetas a la modalidad de operaciones societarias son las siguientes:

- ❖ Constitución.
- ❖ Aumento de capital.
- ❖ Disminución de capital.
- ❖ Disolución.
- ❖ Aportaciones de los socios que no supongan un aumento de capital social.
- ❖ Traslado a España del domicilio social o sede de dirección efectiva cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

considerando los artículos 19.2 apartados 1 a 3 y 20.2 LITPAJD no sujetos a la modalidad de Operaciones societarias, en adelante IOOSS, del ITPAJD:

- ❖ Las **operaciones de reestructuración**.
- ❖ Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.
- ❖ La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.
- ❖ La realización a través de sucursales o establecimientos permanentes de operaciones de su tráfico en territorio español por las entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España. Tampoco estarán sujetas a dicho gravamen por tales operaciones las entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentre en países no pertenecientes a la Unión Europea si su domicilio social está situado en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España.

Concretamente, la escisión propiamente dicha se regula en el artículo 83.2 LIS en los siguientes términos:

Una entidad se disuelve sin liquidación y divide su patrimonio social en dos o más partes y lo transmite a dos o más entidades ya existentes o nuevas, atribuyendo a los socios de la entidad disuelta valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, una compensación en metálico que no exceda del 10 por 100 del valor nominal.

Por tanto, las operaciones a las que sea aplicable éste régimen especial del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades gozaban de la exención del IOOSS, cuyo hecho imponible se realiza al producirse la operación de fusión o escisión y, en la actualidad, se encuentran no sujetas al IOOSS por imperativo comunitario.

Por otro lado, procede añadir que, la constitución de las dos nuevas sociedades estaría exenta del ITPAJD por aplicación de la exención introducida por el 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, en el artículo 45 del TRLITPAJD, al establecer, en su apartado B.11, que resulta exenta:

“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”.

NOVACIÓN DEL CRÉDITO SIN MODIFICAR LA RESPONSABILIDAD RECAYENTE SOBRE EL INMUEBLE HIPOTECADO

(ART 30.1, 31.2, 45. I. C) TRITPAJD; ART 1, 9 LEY 2/1994; ART 14.1 LEY 58/2003; ART 2, 8 REAL DECRETO-LEY 6/2012; ART 144 DE LA LEY HIPOTECARIA, ART 240 DEL REGLAMENTO HIPOTECARIO)

RESUMEN

El beneficio fiscal no se aplica a las novaciones de los créditos hipotecarios ni a la modificación de cualquier otra condición del préstamo hipotecario fuera de las expresamente establecidas en la Ley 2/1994.

Distinto sería que se tratase de una novación acogida al Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos.

En consecuencia, la novación planteada no goza de exención, por lo que resultará sujeta por la modalidad de AJD, pues si son inscribibles los documentos que modifiquen la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, no cabe duda de que tales documentos son asimismo valiables en tanto en cuanto documentan el importe de una obligación o capital que se garantiza.

Consulta planteada

Queremos plantear si una escritura pública que documenta una novación de un crédito, sin modificar la responsabilidad hipotecaria, estaría sujeta a la modalidad de AJD del ITPAJD.

Respuesta

La cuestión planteada es resuelta por la **Dirección General de Tributos** en **contestación vinculante a la consulta nº V0612-12**, planteada ante dicho centro directivo, señalando lo siguiente:

“El apartado 45. I. C) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) establece que:

“Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados a y b anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones: (...)23. La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios”.

Por otro lado, la Ley 2/1994, de 30 de marzo, dispone en su artículo 9 que están exentas en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados:

“... las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.”

De acuerdo con este precepto, es primordial distinguir en primer lugar entre las operaciones de préstamo y de apertura de crédito, pues la exención contemplada en la Ley 2/1994 se limita exclusivamente a las operaciones de préstamo hipotecario y a la modificación del tipo de interés, del plazo o de ambos, pero siempre referidos a una operación de préstamo, y debe tenerse en cuenta que conforme establece el artículo 14.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria,

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

Por lo tanto, de ello se deduce, y así lo tiene reconocido esta Dirección General de Tributos en reiteradas ocasiones, que el beneficio fiscal no se aplica a las novaciones de los créditos hipotecarios ni a la modificación de cualquier otra

condición del préstamo hipotecario fuera de las expresamente establecidas en la Ley 2/1994.

Distinto sería que se tratase de una novación acogida al Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (BOE de 10 de marzo de 2012) cuyo artículo 8 añade un nuevo número al artículo 45.I.B) del Texto Refundido del ITP y AJD, declarando exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de dicho impuesto, a las escrituras de novación, en las condiciones establecidas en el citado Real Decreto-Ley.

Así, a diferencia de la Ley 2/1994 que en su artículo 1 establece que:

“2. La subrogación a que se refiere el apartado anterior será de aplicación a los contratos de préstamo hipotecario, cualquiera que sea la fecha de su formalización”.

el artículo 2 del Real Decreto-Ley 6/2012 establece que las medidas previstas en el mismo:

“se aplicarán a los contratos de préstamo o crédito garantizados con hipoteca inmobiliaria cuyo deudor se encuentre situado en el umbral de exclusión y que estén vigentes a la fecha de su entrada en vigor,”.

Por tanto, su ámbito de aplicación es más amplio que el de la Ley 2/1994, al incluir tanto a los préstamos como los créditos, quedando, sin embargo estos últimos fuera de la exención prevista en la Ley de 1994.

En consecuencia la novación planteada no goza de exención, por lo que procede examinar su sujeción por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, debiendo tener en cuenta, a este respecto, los siguientes preceptos del Texto Refundido del ITP y AJD:

El artículo 30.1 que, en relación a la base imponible del documento notarial establece lo siguiente:

“1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.”

Por su parte, el artículo 31.2 determina la cuota tributaria en los siguientes términos:

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.”

Como se desprende del artículo 31.2, la sujeción de un documento notarial a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, requiere la concurrencia de cuatro requisitos:

- ❖ Que se trate de la primera copia de una escritura notarial.
- ❖ Que tenga contenido valuable.
- ❖ Que sea inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ Que el negocio jurídico documentado no esté sujeto ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las escrituras públicas que documentan la novación de un préstamo hipotecario o de un crédito hipotecario otorgado por una entidad financiera cumplen el primer requisito y el cuarto, sin duda alguna.

La cuestión estriba en determinar si cumplen los otros dos requisitos: la condición de la escritura pública de ser inscribible en el Registro de la Propiedad y de ser valuable el contenido del documento.

Respecto del primer punto no cabe sino indicar que cumplirán el requisito de ser inscribibles aquellos documentos a los que la legislación hipotecaria confiera tal condición.

En este sentido, el artículo 144 de la Ley Hipotecaria incluye a la novación del contrato primitivo como uno de los convenios inter partes susceptibles de ser inscritos, cuando dispone que:

“Todo hecho o convenio entre las partes, que pueda modificar o destruir la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, como el pago, la compensación, la espera, el pacto o promesa de no pedir, la novación del contrato primitivo y la transacción o compromiso, no surtirá efecto contra tercero, como no se haga constar en el Registro

por medio de una inscripción nueva, de una cancelación total o parcial o de una nota marginal, según los casos”.

En desarrollo del precepto transcrito, el artículo 240 del Reglamento Hipotecario determina que:

“Conforme a lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley, cuando el hecho o el convenio entre las partes produzca novación total o parcial del contrato inscrito, se extenderá una nueva inscripción y se cancelará la precedente. Cuando dé lugar a la resolución e ineficacia del mismo contrato, en todo o en parte, se extenderá una cancelación total o parcial, y, cuando tenga por objeto llevar a efecto un contrato inscrito pendiente de condiciones suspensivas, se extenderá una nota marginal. También podrá hacerse constar por nota al margen de la inscripción hipotecaria el pago de parte de la deuda cuando no proceda la cancelación parcial.”

En cuanto al cuarto requisito, la condición de que el contenido sea valuable, debe entenderse en sentido afirmativo, pues si son inscribibles los documentos que modifiquen la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, no cabe duda de que tales documentos son asimismo valubles en tanto en cuanto documentan el importe de una obligación o capital que se garantiza.

En tal caso la base imponible estará constituida, de conformidad con el artículo 30, por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos.

Es decir, en este caso, a diferencia de lo que ocurre en la ampliación de préstamo hipotecario, la base imponible estará constituida por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el crédito hipotecario que ha sido novado”.

TRANSMISIÓN DE UNA GASOLINERA

(ART 4, 7.1 LIVA; ART 3, 7.5 TRLITPAJD, ART 334 Y 335 CC)

RESUMEN

La transmisión de la concesión de una gasolinera, el inmueble donde se desarrolla esta actividad y diversos bienes muebles, que constituyen el patrimonio empresarial del consultante constituye la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido expresado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, resultando aplicable el supuesto de no sujeción establecido en su artículo 7.1º.

Por otro lado, dado que la transmisión del citado patrimonio empresarial incluye bienes inmuebles afectos a tal actividad se encontrará sujeta a tributación tal transmisión por la modalidad de TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Finalmente, la transmisión del resto de bienes que no son inmuebles no resultará sujeta al IVA ni al ITPAJD pero, si se documentase en escritura pública, podría haber su sujeción por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales.

Consulta planteada

Se transmite una gasolinera por un precio de 741.000 euros, correspondiendo la cantidad de 659.490 euros al inmueble y la cantidad de 81.510 euros al inmovilizado consistente en diverso material mueble.

Se plantea el régimen de tributación aplicable y, en su caso, el tipo de gravamen exigible por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

Respuesta

Los apartados uno y dos del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecen lo siguiente:

“Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...)

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”

Asimismo, el artículo 7, número 1º, de la misma Ley establece la no sujeción al IVA de:

“1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley. Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) (suprimida).

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes. A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”

La vigente redacción del número 1º del artículo 7 supone la actualización de los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio para adecuar la Ley 37/1992 a la jurisprudencia comunitaria establecida fundamentalmente por la sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló en el apartado 40 de la referida sentencia que:

“el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias”.

Por tanto, en el supuesto considerado será necesario **determinar, a los efectos de establecer su régimen de gravamen, si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.**

En este sentido, de acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, han sido objeto de transmisión una concesión de una gasolinera, el inmueble y diversos bienes muebles, que constituyen el patrimonio empresarial del consultante.

En estas circunstancias y a falta de otros elementos de prueba, el caso planteado en la consulta parece que constituye la **transmisión de una universalidad de bienes en el sentido expresado por la citada Ley 37/1992, resultando aplicable el supuesto de no sujeción establecido en su artículo 7.1º.**

Por otro lado, el artículo 7.5 del TRLITPAJD establece que:

“5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Concretamente, para la calificación de los bienes como inmuebles o muebles aplicaremos la siguiente normativa:

❖ Artículo 3 TRLITP:

“Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al Impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo. Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del Impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”.

❖ Artículo 334 CC.:

“Son bienes inmuebles:

1. Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
2. Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.
3. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.
4. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
5. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.
6. Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.
7. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.
8. Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento y las aguas vivas o estancadas.
9. Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.
10. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles”.

❖ Artículo 335. Bienes muebles:

“Se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general, todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos”.

De acuerdo con la regulación expuesta, en el supuesto planteado, debe concluirse lo siguiente:

❖ Bienes Inmuebles:

Puesto que la transmisión del patrimonio empresarial incluye bienes inmuebles afectos a tal actividad, concretamente, el inmueble valorado en 659.490 euros, se encontraría sujeta a tributación tal transmisión por la modalidad de TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, resultando la siguiente cuota tributaria, considerando un tipo de gravamen del 7%:

Cuota Tributaria = 7 % (659.490) = 46.164,3 euros.
--

❖ Resto de bienes:

La transmisión del patrimonio empresarial también incluye bienes que no son inmuebles que resultará, en consecuencia, no sujeta al IVA ni al ITPAJD.

En este sentido, podemos citar la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares, de 27 de junio de 2011, en la que se indica lo siguiente:

“La transmisión de la única embarcación de la comunidad de bienes vendedora, buque dedicado a la pesca costera, en favor de otra mercantil que, desde ese momento, comienza a percibir subvención de ayuda al sector pesquero (Programa IFOP), destinada a la modernización de barcos, para dicha embarcación, y a desarrollar con ella la actividad pesquera, implica la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial no sujeta al IVA, pero tampoco a la modalidad TPO, por tratarse la embarcación de un bien mueble”.

Finalmente, debemos destacar que **respecto de la transmisión de los bienes muebles, si se documentarse en escritura pública, podría caber su sujeción por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.**