

▶▶ **LIMITACIONES A LOS PAGOS EN EFECTIVO: PREGUNTAS Y RESPUESTAS DE LA AEAT MEDIANTE EL PROGRAMA INFORMA**

• Ámbito de aplicación de la prohibición	2
• Concepto de operación a efectos limitación pagos en efectivo	3
• Cuantificación de las operaciones	6
• Infracciones y sanciones por incumplimiento de la prohibición	7
• Denuncias de los pagos en efectivo	8

▶▶ **RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

• Ius delationis	9
• Acreditación de la residencia fiscal de un contribuyente en el ISD	9
• Usufructo con facultad de disponer. Consolidación de dominio	10
• Usufructo vitalicio constituido a favor del cónyuge superviviente	10
• Colateral de tercer grado por afinidad	10
• Reducción por parentesco en la consolidación del dominio	11
• Reducción por transmisión de empresa familiar	11
• Aplicabilidad por los hijos de la titular de una explotación agraria de las reducciones por adquisición de empresa familiar	11
• Funciones de dirección	12
• Competencia del órgano gestor para comprobar el cumplimiento de los requisitos de la reducción del 95% por transmisión sucesoria de empresa familiar	12
• Medios de prueba que determinan que la vivienda es la habitual	13
• Suspensión por juicio voluntario de testamentaria	13
• Donación de participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada	14
• Mantenimiento de la adquisición	14
• Donación de participaciones adquiridas "mortis causa". Mantenimiento de la adquisición	14
• Mantenimiento del derecho a la reducción	15
• Modificación de la póliza para que consten los tres beneficiarios como tomadores de la misma	15
• Donación por un matrimonio de la nuda propiedad de un solar a sus dos hijas, reservándose ellos el usufructo vitalicio y el poder de disposición sobre el citado inmueble	15
• Constitución y posterior extinción de un usufructo temporal a favor de su hijo por un periodo de seis años y a título lucrativo	16
• Transmisión gratuita de participaciones en entidad mercantil, de forma que el adquirente supera el 50% del capital social de la entidad	16
• Recuperación de los inmuebles donados a una Asociación religiosa	16

▶▶ **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: ESCRITURA DE ANULACIÓN DE UNA COMPRAVENTA ANTERIOR**

• Resolución de 6 de noviembre de 2012	17
--	----

LIMITACIONES A LOS PAGOS EN EFECTIVO: PREGUNTAS Y RESPUESTAS DE LA AEAT MEDIANTE EL PROGRAMA INFORMA

Ámbito de aplicación de la prohibición

CONCEPTO ENTIDAD DE CRÉDITO A EFECTOS DE LA NO APLICACIÓN DE LAS LIMITACIONES A LOS PAGOS EN EFECTIVO

Pregunta: A efectos de la no aplicación de las limitaciones a los pagos e ingresos en efectivo, ¿qué se entiende por entidades de crédito?

Respuesta: El artículo 7.Uno.5 de la Ley 7/2012 establece que la limitación a los pagos en efectivo, *no resultará aplicable a los pagos e ingresos realizados en entidades de crédito.*

El concepto de entidad de crédito se recoge en la normativa financiera. El artículo 1.2 de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, establece que: *Se consideran entidades de crédito, a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, las enumeradas en el apartado segundo del artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio.*

Por su parte, el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del Derecho vigente en materia de entidades de crédito al de las Comunidades Europeas (en la redacción dada por la Disposición Final primera de la Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico), establece que:

Artículo 1. Definición.

1. *A efectos de la presente disposición, y de acuerdo con la Directiva 2000/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de marzo de 2000, relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a su ejercicio, se entiende por «entidad de crédito» toda empresa que tenga como actividad típica y habitual recibir fondos del público en forma de depósito, préstamo, cesión temporal de activos financieros u otras análogas que lleven aparejada la obligación de su restitución, aplicándolos por cuenta propia a la concesión de créditos u operaciones de análoga naturaleza*
2. *Se conceptúan entidades de crédito:*
 - a) *El Instituto de Crédito Oficial.*
 - b) *Los Bancos.*
 - c) *Las Cajas de Ahorros y la Confederación Española de Cajas de Ahorros.*
 - d) *Las Cooperativas de Crédito.*
 - e) *Los Establecimientos Financieros de Crédito.*

La competencia en relación a quienes tienen la consideración de entidad de crédito corresponde al Banco de España, que tiene competencias en relación con la creación de las entidades de crédito, la inscripción en los registros correspondientes y la gestión de éstos (art. 43.1 de la Ley 26/1988).

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude. Art. 1.2 de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Art 1 RD Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del Derecho vigente en materia de entidades de crédito al de las Comunidades Europeas (en la redacción dada por la D F primera de la Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico).*

NINGUNA DE LAS PARTES ACTÚA EN CALIDAD EMPRESARIO/PROFESIONAL

Pregunta: Un empresario A transmite una vivienda no afecta a su actividad a un particular por importe de 80.000 euros. Se plantea si esta operación se encuentra sometida a las limitaciones al pago en efectivo.

Respuesta: En este caso, ninguna de las partes interviene en calidad de empresario o profesional, dado que el bien transmitido por A no se encuentra afecto a su actividad sino que es un bien de su patrimonio personal. Por ello, esta operación no está sujeta a la prohibición y podría abonarse en efectivo.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

OPERACIONES ENTRE PARTICULARES

Pregunta: Se plantea si se encuentra sometido a las limitaciones al pago en efectivo la venta de una vivienda entre dos particulares por importe en efectivo de 70.000 euros.

Respuesta: Esta operación no está sujeta a la prohibición, dado que se excluye de la limitación a los pagos en efectivo cuando ambos intervinientes son particulares. Puede pagarse en efectivo.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

Concepto de operación a efectos limitación pagos en efectivo**FACTURAS RECAPITULATIVAS**

Pregunta: Un empresario o profesional realiza con un mismo destinatario operaciones por importe menor de 2.500 euros, pero que se documentan en una factura recapitulativa mensual por importe superior a 2.500 euros. Se plantea si estas facturas recapitulativas se encuentran sometidas a las limitaciones a los pagos en efectivo.

Respuesta: El vigente artículo 13 del Real Decreto 1619/2012 establece la posibilidad de la emisión de una factura recapitulativa, en la que se incluirán distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

Estas facturas se referirán frecuentemente a operaciones de tracto sucesivo, que se refieren a una sola operación continuada en el tiempo, en cuyo caso se tendrá en cuenta la facturación del periodo de tiempo establecido para su liquidación periódica.

Pero si se tratara de operaciones distintas e independientes, que se recogen en una factura recapitulativa, habría que considerar el límite de 2.500 euros para cada una de las operaciones individuales, de forma que solo existiría obligación de pagarlas por medios distintos del efectivo aquellas operaciones que superasen individualmente los 2.500 euros.

Las partes intervinientes en la operación deberían poder justificar el carácter independiente de las operaciones a efectos de acreditar que la factura recapitulativa no estaba sujeta a las limitaciones a los pagos en efectivo.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude. Art. 11 del RD 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprueba el Rglto por el que se regulan las obligaciones de facturación (y en el mismo sentido el art. 13 del RD 1619/2012, de 30*

noviembre, que aprueba el nuevo Rglto de facturación que, deroga, a su entrada en vigor (01/01/2013), el Rglto aprobado por RD 1496/2003.)

OPERACIONES CONTINUADAS O DE TRACTO SUCESIVO

Pregunta: Un empresario recibe género semanalmente de un proveedor con el que tiene un contrato de suministro de material, en el que se establece que la facturación, liquidación y pago de los suministros se debe efectuar mensualmente. La última factura mensual emitida asciende a 4.000 euros. Asimismo, el empresario firmó un contrato de arrendamiento del local por un periodo de tres años, por el que abona 2.000 euros mensuales. Se plantea si estas operaciones se encuentran sometidas a las limitaciones a los pagos en efectivo.

Respuesta: A efectos de la cuantificación de los importes de las operaciones, la Ley 7/2012 se refiere a *operaciones o pagos* (como el art. 7.Uno.2). Con carácter general la cuantía de ambos conceptos coinciden. Pero en el caso de contratos de tracto sucesivo, la operación se desarrolla de forma continua en un período más o menos largo al que se refiere el contrato. En este caso no deben sumarse todas las operaciones facturadas en el año o durante la vigencia del contrato de suministro, ni tampoco debe acudirse a la materialidad de las entregas. La determinación de la cuantía se realiza en función de la facturación y cobro de estas operaciones. Por ello, en estos casos se debe acudir al pago de estas entregas o prestaciones.

La periodicidad de la facturación, liquidación y pago de los suministros pagos deberá coincidir con la establecida en el contrato. La aplicación de las limitaciones a los pagos en efectivo no se verá impedida como consecuencia de los fraccionamientos del pago por periodos inferiores al establecido en el contrato, por la imputación de cantidades que deben liquidarse en un ejercicio a otro distinto con la finalidad de no superar la cuantía de la limitación, ni por cualquier otro ajuste que pretenda la modificación artificial de los pagos periódicos.

En el caso planteado, el pago de la factura de suministro que asciende a 4.000 euros no se puede pagar en efectivo, mientras que si podría pagarse en efectivo el alquiler por importe de 2.000 euros.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

OPERACIONES DE LAS LONJAS

Pregunta: Una Lonja dice que compra diariamente a las embarcaciones las capturas de pescado realizadas para subastarlas, que recibe diariamente las facturas emitidas por los titulares de las embarcaciones por el valor de la pesca realizada y vendida a la Lonja, y que ésta paga semanalmente a los titulares de las embarcaciones el valor de la pesca de todas las facturas emitidas en la semana.

Respuesta: Si se trata de operaciones distintas pero pagadas periódicamente, se debe estar al importe de cada una de las facturas diarias emitidas por los titulares de las embarcaciones. Por lo tanto, en el momento del pago semanal sólo existe obligación de pagar por medios distintos del efectivo aquellas facturas diarias cuyo importe haya sido igual o superior a 2.500 euros.

No obstante, si existe algún contrato de suministro, no se tratarán de operaciones independientes, y la cuantía de la operación se cuantificará en función de los pagos semanales que se han pactado, y sin que pueda considerarse las facturas diarias en las que se haya fraccionado la operación.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

OPERACIONES ENTRE LAS COOPERATIVAS Y SUS SOCIOS

Pregunta: En relación con los pagos por las entregas de productos agrícolas de los socios a sus cooperativas (leche, cereales, etc.) o por los aprovisionamientos de las cooperativas a sus socios (piensos, fertilizantes, carburantes, etc.) que frecuentemente tienen una periodicidad regular, se plantea si le resulta aplicables las limitaciones a los pagos en efectivo.

Respuesta: Si se trata de operaciones distintas que tienen pagos independientes, a cada una de ellas se le aplica el límite de 2.500 euros, sin que estas operaciones puedan fraccionarse.

Si se trata de operaciones distintas e independientes pero que se facturan periódicamente, de forma que cada entrega independiente no alcance el límite de 2.500 euros, pero si lo alcance la factura periódica que agrupa varias entregas, se aplicaría lo señalado para las facturas recapitulativas.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

OPERACIONES INDEPENDIENTES

Pregunta: Un profesional (por ejemplo, un abogado, un asesor financiero, un médico, un odontólogo, etc.) presta diversos servicios independientes a un cliente a lo largo del año, de forma que cada uno de los servicios resulta inferior a 2.500 euros y se factura independientemente, pero en conjunto superan dicha cantidad. Se plantea si estas operaciones se encuentran sometidas a las limitaciones al pago en efectivo.

Respuesta: En este caso se trata de distintas operaciones, al tratarse de servicios o tratamientos independientes, por lo que no deben agregarse los importes, sino que se consideran los importes pagados en cada factura de forma independiente a efectos de la aplicación del límite de los 2.500 euros.

Por lo tanto, pueden pagarse en efectivo.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

OPERACIÓN FACTURADA DESDE VARIOS LOCALES DEL EMPRESARIO

Pregunta: Un empresario (por ejemplo, un mayorista de metales preciosos) ha contratado con un proveedor que tiene varios locales independientes que le suministre diariamente un determinado bien. El proveedor emite diariamente al mayorista una factura por cada uno de los locales que le venden mercancías y cobra diariamente los importes resultantes. Se plantea si estas operaciones se encuentran sometidas a las limitaciones al pago en efectivo cuando ninguna de las facturas emitidas por los locales supera los 2.500 euros, pero la facturación diaria agregada de todos los locales del proveedor excede de dicho importe.

Respuesta: Sin perjuicio de la forma en la que proceda facturar por los locales del mismo obligado tributario, la venta de la mercancía (en este caso, oro) de los distintos locales constituye una única operación, dado que se trata del mismo comprador, del mismo vendedor y del mismo contrato de suministro de bienes. Por lo tanto, a efectos de la cuantificación debe sumarse los importes de todas las facturas en las que se ha fraccionado la operación.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

OPERACIÓN ÚNICA QUE SUPONE DIVERSAS TAREAS O SESIONES DE TRABAJO

Pregunta: Un profesional (por ejemplo, un abogado, un asesor financiero, un médico, un odontólogo, etc.) presta un servicio a un cliente, que se presupuesta en 2.700 euros, y que supone diversas tareas o sesiones de trabajo, facturándose y cobrándose en efectivo: a) por importes mensuales de 150 euros correspondientes a las 18 sesiones de trabajo mensuales o b) con una única factura. Posteriormente, se presta un servicio distinto a ese mismo cliente por importe de 100 euros, que no tiene relación con la operación anterior. Se plantea si estas operaciones se encuentran sometidas a las limitaciones al pago en efectivo.

Respuesta: En el primer caso se trata de una única operación, aunque suponga la realización por el profesional de diversas tareas o diversas sesiones de trabajo. El fraccionamiento de la operación o de su pago no tendría ningún efecto, ya que deberían sumarse los importes en los que pudiera fraccionarse la operación. En cualquiera de los casos (facturación única o mensual), se trata de una operación única por importe superior a 2.500 euros, por lo que no puede pagarse en efectivo.

La operación posterior por 100 euros se puede pagar en efectivo, dado que se trata de una operación distinta a la anterior, por lo que no se acumula su importe.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

Cuantificación de las operaciones

FRACCIONAMIENTO DEL PAGO DE UNA OPERACIÓN

Pregunta: Se plantea si se encuentra sometido a las limitaciones al pago en efectivo una operación entre empresarios por importe de 4.000 euros, que se paga en efectivo en dos plazos de 2.000 euros cada uno.

Respuesta: Se trata de una operación efectuada en la que ambas partes intervinientes actúan en calidad de empresario y que se encuentra sometida a la prohibición de pago en efectivo si su importe es igual o superior a 2.500 euros.

La norma establece que a efectos del cálculo de la cuantía de la operación se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega del bien o prestación del servicio. Por consiguiente, no se considera como dos operaciones de 2.000 euros, sino como una única operación de 4.000 euros, cuyo pago se ha fraccionado en dos partes. Luego, esta operación no puede pagarse en efectivo.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

PAGO PARCIAL EN EFECTIVO

Pregunta: Se plantea si se encuentra sometido a las limitaciones al pago en efectivo una operación entre un empresario y un particular valorada en 3.000 euros, que se pagan 1.000 por transferencia y 2.000 en efectivo.

Respuesta: Se trata de una operación efectuada en la que al menos una de las partes intervinientes actúa en calidad de empresario o profesional, por lo que se encuentra sometido a la prohibición de pago en efectivo si el importe de la operación es igual o superior a 2.500 euros.

La prohibición para los pagos en efectivo se produce cuando se paguen en efectivo operaciones por un importe

igual o superior a 2.500 euros (art. 7.Uno.1 de la Ley 7/2012). En este caso, la operación es de 3.000 euros, por lo que se supera el límite para que la operación pueda pagarse en efectivo. El pago de esa operación en efectivo, sea total o parcialmente (dado que la norma no distingue), supondría un incumplimiento de la prohibición.

Pero la base de la sanción no es por el importe de los 3.000 euros de la operación, sino sólo aquella parte pagada en efectivo. Así, la base de la sanción es la cuantía pagada en efectivo en las operaciones de importe igual o superior a 2.500 euros (art. 7.Dos.4 de la Ley 7/2012). Luego, en caso de operaciones pagadas sólo parcialmente en efectivo, la base de la sanción será inferior al importe de la operación. Para la limitación al pago en efectivo basta con que el importe de la operación sea igual o superior a 2.500 euros, aunque el pago en efectivo sea inferior a esta cuantía. En este caso, la base de la sanción son 2.000 euros.

Por lo tanto, esta operación no puede pagarse en efectivo, ni siquiera parcialmente.

Normativa/Doctrina: *Arts. 7.Uno.1 y 7.Dos.4 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

REALIZACIÓN DE VARIAS OPERACIONES EN EL MISMO DÍA

Pregunta: Una persona compra un producto en un gran almacén por importe de 1.500 euros y pide un ticket, y en el mismo día compra otro producto por 1.200 euros que paga en otra caja del establecimiento y pide un ticket. Al día el cliente pide que le emitan una factura en relación a los dos tickets a nombre de una empresa. El vendedor pregunta si esas operaciones se encuentran sometidas a las limitaciones a los pagos en efectivo.

Respuesta: En estos casos se puede tratar de dos operaciones distintas, que podrían satisfacerse en efectivo al no superar ninguna de ellas los 2.500 euros.

No obstante, si las operaciones se refiere a los mismos bienes o a bienes que se encontraban directamente relacionadas, y el cliente las separase con la intención de fraccionar una única operación, se sumarían los importes.

En este caso, si el gran almacén detectara este fraccionamiento, debería indicar al cliente que el pago debería efectuarse por medios distintos al efectivo.

Si el gran almacén no puede detectar esta conducta de fraccionamiento efectuada por el cliente, aquél no sería responsable de la sanción.

Pero la Agencia Tributaria podría dirigirse contra el cliente para imponerle la sanción correspondiente por su incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno, apartados 1 y 2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

Infracciones y sanciones por incumplimiento de la prohibición

COMPATIBILIDAD SANCIÓN INCUMPLIMIENTO LPE CON SANCIONES TRIBUTARIAS

Pregunta: Un profesional A factura a otro B unos servicios por 6.000 euros que se cobran en efectivo. El empresario A no declara los ingresos recibidos. Se plantean los efectos que tienen este incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo.

Respuesta: Se trata de una operación por importe igual o superior a 2.500 euros en la que al menos una de las partes intervinientes actúa en calidad de empresario o profesional, por lo que se encuentra sometido a la prohibición de pago en efectivo.

Se sanciona el 25% sobre el pago en efectivo que son 6.000 euros, que supone una sanción de 1.500 euros, de la que responden solidariamente ambos profesionales, pudiendo dirigirse la Administración tributaria

contra cualquiera de ellos.

Además, al profesional A se le puede regularizar el ingreso no declarado y, en su caso, las sanciones derivadas de la infracción tributaria por dejar de ingresar.

El profesional B puede deducirse el gasto y el IVA soportado, si resultan deducibles y cumplen los requisitos formales para ello (documentación en factura y registro de la operación). Es decir, el incumplimiento de la limitación a los pagos en efectivo no impide la deducibilidad del gasto y de la cuota soportada, si cumple los requisitos materiales y formales para ser deducible.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Dos.7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

Denuncias de los pagos en efectivo

DENUNCIA DE LOS PAGOS EN EFECTIVO Y SUS CONSECUENCIAS

Pregunta: Una operación entre dos empresarios, A y B, por importe de 20.000 euros que se paga en efectivo. Antes de transcurridos 3 meses desde el pago, el empresario A denuncia voluntariamente el incumplimiento ante la AEAT, detallando la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente.

Respuesta: Se trata de una operación por importe igual o superior a 2.500 euros en la que al menos una de las partes intervinientes actúa en calidad de empresario o profesional, por lo que se encuentra sometido a la prohibición de pago en efectivo.

Se sanciona el 25% sobre el pago en efectivo que son 20.000 euros, que supone una sanción de 5.000 euros.

Esta conducta no da lugar a responsabilidad respecto de la parte que haya denunciado la infracción ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha del pago, identificando la operación realizada, su importe y la identidad de la otra parte interviniente. Por ello, la sanción sólo se impondrá al empresario B.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Dos.6 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude.*

RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

IUS DELATIONIS. (S.T.S. 14 DE DICIEMBRE DE 2011)

El hecho determinante del litigio tiene su origen en la muerte intestada de una persona, cuya única hermana fallece en fecha posterior, dejando dos hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por su madre con anterioridad a la muerte de su hermano. El problema que se suscita es si al producirse dos hechos sucesorios procede practicar una liquidación por el Impuesto de Sucesiones por cada uno de ellos, solución que es la mantenida en los actos recurridos y en la sentencia impugnada, o, por el contrario, sólo procede una liquidación, la correspondiente a la herencia de la hermana, pero no a la de su hermano, por no haber aquella aceptado ésta.

De acuerdo con el anterior criterio, tiene plena virtualidad el artículo 1006 del Código Civil, en el que se establece que, por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía, de tal forma que el “ius delationis”, es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento. En el supuesto de autos, la hermana tenía ese “ius delationis” desde el momento de la muerte de su hermano, pero al morir ella sin ejercitarlo, lo adquieren “ope legis” sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, se entiende que aquella acepta la herencia de éste, produciéndose su adquisición, que es el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones.

Es este el criterio dominante de la doctrina, en la que se señala que la aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante, y, por tanto, solo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, llega al ius delationis y los bienes y derechos que la integran a la esfera jurídica del transmisario, con lo que llegan a la conclusión de que no existe una sucesión sino dos.

ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DE UN CONTRIBUYENTE EN EL ISD.

(CONSULTA Nº V0725-12 DE 9 DE ABRIL DE 2012 DE LA DGT)

El apartado 2 a) en relación con el apartado 5 del artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece que, para los supuestos de adquisición “mortis causa”, como es el que plantea el escrito de consulta, el punto de conexión y atribución del rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones a una determinada Comunidad Autónoma se determinará en función de la residencia habitual del causante a la fecha del devengo –la del fallecimiento- aplicándose la normativa autonómica correspondiente en base a lo previsto en el artículo 28.1.1º de la propia Ley.

Dicho artículo y apartado establece que para la determinación del territorio en que haya existido la residencia habitual se tomará en cuenta “el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Ahora bien, la acreditación de esa residencia habitual es cuestión de hecho y, por tanto, eminentemente probatoria (tal y como viene señalando el Tribunal Supremo en Sentencias de 19 de febrero de 1997, 29 de abril y 14 de noviembre de 1998 o en las de 7 y 9 de febrero de 2006), por lo que las alegaciones y pruebas al

respecto, dado que se refiere a la aplicación de determinada bonificación en la cuota del impuesto establecida por la legislación autonómica, deberán presentarse ante los órganos de la Administración tributaria valenciana.

USUFRUCTO CON FACULTAD DE DISPONER. CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO.

(CONSULTA N° V0905-12 DE 26 DE ABRIL DE 2012 DE LA DGT)

Los consultantes recibieron por herencia de su padre la nuda propiedad sin facultad de disposición, por lo tanto, al consolidarse el dominio por fallecimiento de la madre, los nudo propietarios deberán tributar por el mismo concepto, sucesión.

Según lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto de Sucesiones, siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

En cuanto a la base imponible, constituida por el valor real, el valor a tener en cuenta es el que tengan los citados inmuebles en el momento de consolidación del dominio, es decir, el de la fecha del fallecimiento de la usufructuaria y no el que tenían en el momento en que se desmembró el dominio.

Se aplicará sobre el tanto por cien que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, en este caso será el 100 por 100, ya que en el momento de su adquisición la base de la liquidación fue cero.

En cuanto a la tarifa, reducciones y bonificaciones, resultará aplicable la normativa del impuesto existente en el momento del fallecimiento de la usufructuaria.

USUFRUCTO VITALICIO CONSTITUIDO A FAVOR DEL CÓNYUGE SUPÉRSTITE.

(S.T.S.J. DE GALICIA. SENTENCIA, 20 DE FEBRERO DE 2012)

La cuestión en torno a la que gravita la presente litispedencia se construye al modo de hacer el cálculo de la base imponible y liquidable de los recurrentes, en relación con el usufructo vitalicio constituido a favor del cónyuge supérstite y, más concretamente, si la tributación a efectos del impuesto lo es conforme a la partición de los interesados o conforme a las normas de la sucesión, en este caso el testamento.

Para la Sala, cuando se produce la desmembración del dominio, el usufructuario debe tributar por la adquisición del derecho real de usufructo, sobre la base del valor de dicho derecho. Por su parte, el nudo propietario debe tributar en ese momento por la adquisición de la nuda propiedad, sobre la base del valor correspondiente a aquélla (diferencia entre el valor total de los bienes y el del usufructo constituido). Ahora bien, en la liquidación correspondiente al nudo propietario, para determinar el tipo medio efectivo de gravamen, se debe tener en cuenta el valor íntegro de los bienes adquiridos (no sólo el que corresponda a la nuda propiedad), aunque en esa liquidación dicho tipo sólo se aplicará al valor de la nuda propiedad. Es decir, en ese momento, ya se determina el valor de los bienes y se calcula el tipo de gravamen que corresponde a la adquisición del pleno dominio de dichos bienes. Por tanto, en ese momento, ya se puede determinar la cuota total correspondiente a la adquisición del pleno dominio, aunque en dicho momento, el nudo propietario paga sólo una parte del impuesto, la correspondiente a la adquisición de la nuda propiedad. Posteriormente, cuando se produzca la extinción del usufructo, el primer nudo propietario debe tributar por el derecho que en ese momento ingresa en su patrimonio al consolidarse el dominio, que es el correspondiente al del usufructo constituido anteriormente.

COLATERAL DE TERCER GRADO POR AFINIDAD.

(S.T.S.J. DE CASTILLA Y LEÓN, 6 DE FEBRERO DE 2012)

La cuestión litigiosa se centra en determinar si un pariente colateral de tercer grado por afinidad del causante (sobrinas política), tiene o no derecho a la reducción prevista en el art. 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por hallarse incluida en el grupo III de parientes, o, por el contrario, no tiene derecho a tal reducción por incluirse en el grupo IV.

Se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 (que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos), tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR

de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños.

La interesada no es un extraño, ya que es sobrina política, pero sobrina, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante, sin que quepa, ya, la “fictio iuris” de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

REDUCCIÓN POR PARENTESCO EN LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO. (S.T.S.J. DE ANDALUCÍA, 16 DE FEBRERO DE 2012)

Se practica liquidación en concepto de consolidación del dominio, por fallecimiento del usufructuario, de los bienes adquiridos en nuda propiedad por herencia de la madre, en el año 1994, de la hoy parte actora. Cuando la desmembración del dominio se produce por razón del usufructo, los nudos propietarios adquieren, en el momento de la muerte de la causante, un derecho cuya efectividad quedó aplazada hasta el fallecimiento del usufructuario. El art. 51.2 del reglamento del Impuesto señala en cuanto a la obligación a la extinción del usufructo que, del abono sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, se minorará, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el art. 42, cuando la indicada reducción no se hubiese agotado. La cuestión de controversia versa en que la parte actora solicita la aplicación de la reducción de parentesco mientras que la Administración la deniega, toda vez que no se presentó autoliquidación por la sucesión de la madre de la parte actora, fallecida en 1994.

Para la Sala, no procede la reducción solicitada, pues si no se presentó autoliquidación por el impuesto correspondiente a la herencia, ni se practicó liquidación por aquella herencia, es evidente que no se pudo practicar reducción por parentesco, por lo que tampoco puede practicarse la indicada reducción en la presente liquidación de extinción del usufructo, en la medida en que el precepto sólo la autoriza en cuanto al resto, de ahí, que sea improcedente practicar el total de la reducción en la extinción del usufructo, si no se practicó liquidación reducida respecto de la liquidación de la adquisición de la nuda propiedad.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. (S.T.S.J. DE GALICIA, 23 DE ENERO DE 2012)

Se cuestiona la procedencia de la reducción de la base imponible en el 95% de la transmisión de las participaciones sociales de una mercantil, alcanzando el porcentaje que se transmite el 50 por cien del capital social, siendo así que la recurrente ejercía funciones directivas en la entidad. El órgano de gestión tributaria niega la reducción toda vez que dicha heredera no era titular de participaciones sociales. La tesis de la Administración es que se precisa de algún porcentaje de participación a título individual para que compute, bien de esta forma, bien conjuntamente, y la tesis de la recurrente que, lo relevante es que conjuntamente dentro del grupo de parentesco se alcance el porcentaje exigido por la ley, que en este caso se sobrepasa ampliamente.

Para la Sala, lo primero que debe señalarse es que los requisitos de referencia vienen exigidos en concurrencia con el sujeto pasivo, sin que de ninguna de las normas se desprenda la necesidad de que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar titularidad alguna distinta de la que corresponda, no tanto por la sucesión, sino por la titularidad conjunta con el grupo de parentesco a que la normativa se refiere y en porcentaje mínimo del 20 por cien. En consecuencia, concurriendo tal porcentaje, incluso superior, como es el caso, no puede denegarse la reducción por tal circunstancia.

APLICABILIDAD POR LOS HIJOS DE LA TITULAR DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA DE LAS REDUCCIONES POR ADQUISICIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. (CONSULTA N° V0683-12 DE 2 DE ABRIL DE 2012 DE LA DGT)

Tanto en los supuestos de aplicación de la reducción por adquisiciones “mortis causa”, artículo 20.2.c), como

“inter vivos”, artículo 20.6, es condición necesaria, para el supuesto del escrito de consulta, que la empresa de que se trate goce de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

A este respecto, el artículo 4.Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece la exención en los términos siguientes:

“Octavo. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta.

A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior”.

El concepto de “principal fuente de renta” fue interpretado por el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre como “aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate”.

En definitiva, si esta última circunstancia se produce, como así se afirma en el escrito de consulta, la explotación empresarial generará derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, en consecuencia, procederá una u otra reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que, como es obvio, concurren los restantes requisitos establecidos en cada caso.

FUNCIONES DE DIRECCIÓN. (S.T.S.J. DE ASTURIAS, 15 DE FEBRERO DE 2012)

Radica la disconformidad en la consideración de que aunque el hijo de la demandante y del causante percibe un sueldo en concepto de ingeniero trabajador de la empresa cuyas participaciones ha heredado junto con sus hijos, lo cierto es que la función que efectivamente desempeña en la misma es la de Administrador/ Gerente por lo que tienen derecho a la reducción del 95% prevista en el art. 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones. La tesis de la Administración radica en que no podría gozar de aquélla un “factor de hecho”, que no ostenta formalmente el cargo de Administrador pese a realizar las funciones de dirección y gerencia de la empresa, y sí la gozaría aquél administrador formalmente designado y con nómina de alto directivo.

Dado que las remuneraciones del hijo derivan de su contrato laboral como ingeniero superior, tal y como está reconocido y documentalmente acreditado, que respecto a su función como administrador de la empresa expresamente se estableció en los Estatutos Sociales que no era retribuido, y que incluso con posterioridad al fallecimiento del padre continuó declarando en el IRPF como perceptor de rentas de trabajo, es por todo ello por lo que no puede entenderse que concorra la condición del art. 5, apartado 1.d) del Real Decreto 1704/1999, por lo que el recurso no puede prosperar.

COMPETENCIA DEL ÓRGANO GESTOR PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE LA REDUCCIÓN DEL 95% POR TRANSMISIÓN SUCESORIA DE EMPRESA FAMILIAR. (S.T.S. 1 DE DICIEMBRE DE 2012)

La Administración tributaria no transgredió los límites legales de la comprobación abreviada recogidos en el art. 123 de la LGT, puesto que no se adentró en el funcionamiento y desarrollo normal de la empresa respecto de la cual el obligado tributario pretendía acogerse a la reducción del 95% de la base imponible del ISD, no examinó su documentación contable, facultad reservada en exclusiva al procedimiento de inspección, sino que utilizó los datos y documentos presentados por aquél y a requerirle que aportara toda aquella información que permitiera justificar el acogimiento a la referida reducción.

Para comprobar la procedencia de la reducción solicitada en la escritura de aceptación y adjudicación de herencia el órgano gestor emitió requerimiento solicitando la aportación de la siguiente documentación: a) el Impuesto sobre Actividades Económicas; b) la declaración censal del IAE, c) el balance de situación del

negocio a la fecha de fallecimiento del causante; d) el Libro Registro de Bienes de Inversión; e) las amortizaciones practicadas; f) ingresos y gastos; g) la acreditación de la existencia de un local destinado a la gestión del negocio; h) la acreditación de la continuación de la titularidad del negocio tras la muerte del causante; i) las inscripciones de la empresa en la Tesorería General de la Seguridad Social; j) las altas y bajas de los trabajadores; k) la relación nominal de los trabajadores; l) los TC-1; m) la justificación de los gastos de personal; n) los contratos laborales; ñ) las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante; y, o) las autoliquidaciones del IRPF, de los herederos y de la usufructuaria. A pesar de que en este requerimiento se solicitó el balance de situación de la actividad económica ejercida a la fecha de fallecimiento del causante, no consta que el mismo llegara a aportarse por el obligado tributario, ni que, por tanto, fuera examinado a efectos de la oportuna liquidación.

De acuerdo con lo anterior, el órgano gestor se ajustó a las previsiones del art. 123 de la LGT, comprobando y negando la concurrencia de los requisitos exigidos para poder aplicar la reducción del 95% en la base imponible del ISD, actividad esta para la que no resultaba necesaria la intervención de los órganos de inspección.

MEDIOS DE PRUEBA QUE DETERMINAN QUE LA VIVIENDA ES LA HABITUAL. (S.T.S.J. DE VALENCIA, 12 DE ENERO DE 2012 Y 26 DE MARZO DE 2012)

La cuestión litigiosa versa en la validez de los medios de prueba que determinan que la vivienda era la habitual del causante en orden a la aplicación de la reducción del 95%.

La calificación jurídica de vivienda de la causante es la habitual a la luz del conjunto de las pruebas aportadas al proceso: certificado del Jefe de Dependencia de la Delegación de la AEAT, certificados resumen de la declaración anual del IRPF, expedidos por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT y haberse acreditado que estuvo habitada durante los dos últimos años de vida de la causante como revelan la relación de facturas de Iberdrola cuyo contrato está a nombre de la misma. Tal afirmación no puede ser rechazada por el hecho de que, a la par de ser la vivienda habitual de la causante en sus últimos años de vida, fuese, a su vez, la vivienda habitual de un pariente colateral mayor de sesenta y cinco años, así como por los hechos de que sea aquel pariente quien asume el pago tanto de las facturas de Iberdrola, al expedirse las facturas a su nombre, como el recibo del IBI del Inmueble, ya que la normativa analizada, relativa al concepto fiscal de vivienda habitual, no repudia este concepto por compartir la vivienda con otras personas sino al contrario lo exige como requisito en los supuestos de pariente colateral mayor de sesenta y cinco años.

SUSPENSIÓN POR JUICIO VOLUNTARIO DE TESTAMENTARIA. (S.T.S.J. DE MADRID, 23 DE FEBRERO DE 2012)

El interesado solicita a la Administración una prórroga de los plazos previstos en la normativa aplicable para la presentación de la declaración tributaria por la herencia de su padre. Dicha solicitud es estimada por la citada Administración, que le concede una prórroga de seis meses. Posteriormente, el interesado, presenta un nuevo escrito solicitando la suspensión del plazo de presentación, pero antes de resolver la Administración le requiere para que el plazo de 10 días presente la demanda del juicio voluntario de testamentaria, notificándole el requerimiento por envío postal con acuse de recibo en el cual consta los dos intentos de notificación sin resultado por no haber pasado a las oficinas de Correos para la recogida del citado envío, lo que determina la desestimación por la Administración de la solicitud de suspensión en atención a lo previsto en el artículo 69.5 del Reglamento del Impuesto. El TEAR desestima reclamación interpuesta por el interesado por entender que no concurría a los requisitos de la suspensión sin garantías.

A entender de a Sala, el TEAR desestima la reclamación económico administrativa por considerar que el interesado había suplicado a la Administración la suspensión de un acto administrativo sin fianza, sufriendo una confusión en cuanto a la naturaleza de lo impugnado por el interesado, pues entiende que interesó la suspensión sin garantía, cuando lo que verdaderamente le pidió a la Administración fue la suspensión *sine die* del plazo para la presentación de las declaraciones tributarias por el impuesto de sucesiones en la herencia de su padre. Se trata de suspensiones distintas y, por tanto, sólo se ha de tratar de esta última.

**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA.
(CONSULTA Nº V0866-12 DE 24 DE ABRIL DE 2012 DE LA DGT)**

El artículo 10 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone que:

“Constituye la base imponible del impuesto:

b) en las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

Ese valor real declarado, que será susceptible de comprobación administrativa, podrá ser bien el resultante de que se opte por elaborar un balance con ocasión de la donación, bien el que derive del último balance aprobado por la Junta General de la entidad, criterio este último que es el recogido en el artículo 16.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, para la valoración de las acciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cualquier caso, dicho valor real, que habrá de calcularse en el momento del devengo del impuesto, es decir cuando se cause el acto o contrato, deberá determinarse en tal momento de acuerdo con los principios contables y normas de valoración aplicables a la contabilidad empresarial conforme al Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En consecuencia, las cuentas utilizadas por la empresa deberán ajustarse a dicho Plan como expresión del activo real y pasivo exigible y, en cuanto tales, habrán de computarse en su totalidad para la determinación del valor de las participaciones en que se materializa el capital de la entidad.

MANTENIMIENTO DE LA ADQUISICIÓN.

(CONSULTA Nº V0750-12 DE 11 DE ABRIL DE 2012 DE LA DGT)

Tanto la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, como reiterada doctrina de esta Dirección General mantienen el criterio favorable a entender que no se pierde el derecho a la reducción practicada siempre que, al menos, se mantenga el valor de adquisición respecto del cual se aplicó en su momento aquella y siempre que, como es obvio, se cumpla el requisito referido a la exención en el impuesto patrimonial por parte de los donatarios.

En consecuencia, subsistirá el derecho a las reducciones practicadas con fundamento en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 en tanto se cumplan tales circunstancias y con independencia de que la titularidad por parte de los donatarios se refiera a las participaciones resultantes del canje de valores proyectado.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES ADQUIRIDAS “MORTIS CAUSA”. MANTENIMIENTO DE LA ADQUISICIÓN. (CONSULTA Nº V0480-12 DE 5 DE MARZO DE 2012 DE LA DGT)

El requisito del mantenimiento de la adquisición durante el plazo de diez años, cinco en el caso de la legislación autonómica andaluza, se refiere al mantenimiento del valor de la adquisición durante dicho plazo, so pena de tenerse que satisfacer el impuesto no ingresado e intereses de demora, conforme establece el último párrafo del artículo, apartado y letra reproducido.

Es evidente que ambos requisitos se incumplen en el caso planteado. Ni se mantiene el valor, que se minoraría en el adquirente “mortis causa” y ahora donante como consecuencia de la donación, que constituye un acto de disposición perfectamente imputable a la voluntad de aquel, ni tampoco se respeta el plazo de cinco años de mantenimiento establecido por la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Por tanto, a la donación de las participaciones a que se refiere el escrito de consulta, realizada un año después de su adquisición “mortis causa”, significará un doble incumplimiento del requisito de permanencia exigido por la Ley con la consecuente pérdida del derecho a la reducción practicada y regularización en los términos previstos en el último párrafo del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

**MANTENIMIENTO DEL DERECHO A LA REDUCCIÓN.
(CONSULTA N° V0817-12 DE 18 DE ABRIL DE 2012 DE LA DGT)**

Por donación de participaciones de una entidad ante la reducción del capital de En relación con la prohibición de realización de actos de disposición y operaciones societarias que puedan minorar de forma sustancial el valor de la adquisición, la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar estableció en su epígrafe 1.3.f) un criterio interpretativo, seguido en diversas contestaciones a consultas, conforme al cual y respecto de las actuaciones a que se refiere la Ley se establece lo siguiente:

“Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso de que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.”

Este criterio, de plena aplicación a los supuestos de adquisición “inter vivos” a que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, implica, para el caso planteado en el escrito de consulta, que si, una vez efectuada la reducción de capital y al no existir devolución de aportaciones, el “valor en libros” o valor patrimonial contable de las acciones o participaciones recibidas en lugar de las adquiridas “inter vivos”, mantiene, al menos, el valor de adquisición por el que en su día se practicó la reducción, la operación societaria no afectará al mantenimiento del derecho a la reducción aplicada por los donatarios.

MODIFICACIÓN DE LA PÓLIZA PARA QUE CONSTEN LOS TRES BENEFICIARIOS COMO TOMADORES DE LA MISMA. (CONSULTA N° V0571-12 DE 15 DE MARZO DE 2012 DE LA DGT)

El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está constituido, conforme establece el artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la adquisición de bienes y derechos bien por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio bien por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos o, en tercer lugar, por la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo, en este último caso, en determinados supuestos previstos en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ninguno de tales supuestos se produce en un caso de póliza de seguro de vida, modalidad ahorro jubilación, en la que, desde la formalización del contrato, aparece como tomador una sociedad limitada, que no ha tomado razón del seguro en su contabilidad y en la que se pretende sustituir tal designación por la de los tres beneficiarios, que son quienes vienen satisfaciendo desde el primer momento las cuotas correspondientes.

En consecuencia, la operación descrita no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DONACIÓN POR UN MATRIMONIO DE LA NUDA PROPIEDAD DE UN SOLAR A SUS DOS HIJAS, RESERVÁNDOSE ELLOS EL USUFRUCTO VITALICIO Y EL PODER DE DISPOSICIÓN SOBRE EL CITADO INMUEBLE. (CONSULTA N° V0742-12 DE 10 DE ABRIL DE 2012 DE LA DGT)

La desmembración del pleno dominio sobre el inmueble en los derechos de usufructo y nuda propiedad tiene lugar en virtud de un acto a título lucrativo (donación), por lo que hay que acudir a las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A estos efectos, el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones calcula el valor del usufructo de la misma forma que el artículo 10.2.a) del TRLITPAJD, distinguiendo, asimismo, entre usufructos temporales y vitalicios. El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

Asimismo, la letra d) del artículo 26 de la LISD establece que siempre que el adquirente (del usufructo) tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

**CONSTITUCIÓN Y POSTERIOR EXTINCIÓN DE UN USUFRUCTO TEMPORAL A FAVOR DE SU HIJO POR UN PERIODO DE SEIS AÑOS Y A TÍTULO LUCRATIVO.
(CONSULTA Nº V0928-12 DE 26 DE ABRIL DE 2012 DE LA DGT)**

La constitución del usufructo a favor de su hijo estará sujeta al ISD, por el concepto de donación, dado que se constituirá a título lucrativo. La extinción se producirá en el momento que expire el plazo para el que se constituyó.

Sin embargo, la extinción de este derecho real en las condiciones descritas no está sujeta al impuesto, ya que tal extinción no supone una nueva adquisición para el nudo propietario, sino la recuperación del pleno dominio sobre el inmueble que tenía originalmente cuando lo adquirió, con carácter previo, a la constitución del usufructo extinguido.

En definitiva, la consolidación del dominio en el nudo propietario por la extinción de un usufructo constituido a título lucrativo está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sólo en el caso de que el titular actual del pleno dominio no hubiera tenido ya tal condición cuando se desmembró el dominio por la constitución del usufructo en cuestión.

En el caso planteado no estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**TRANSMISIÓN GRATUITA DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL, DE FORMA QUE EL ADQUIRENTE SUPERA EL 50% DEL CAPITAL SOCIAL DE LA ENTIDAD.
(CONSULTA Nº V0835-12 DE 20 DE ABRIL DE 2012 DE LA DGT)**

El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se aplica de manera exclusiva a los supuestos de transmisión onerosa de valores, sea cual sea la forma en que se instrumente la transmisión, tal y como establece su segundo apartado.

Consiguientemente, tanto en los casos de transmisión gratuita “inter vivos” como “mortis causa”, que darían lugar, de forma respectiva, a la aplicación de las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre o, en su caso, a las establecidas en su lugar por una determinada Comunidad Autónoma- ha de tenerse en cuenta el valor de adquisición de las participaciones transmitidas, que habrá de ser su valor real en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin exclusión de elemento alguno integrado en el activo de la entidad.

**RECUPERACIÓN DE LOS INMUEBLES DONADOS A UNA ASOCIACIÓN RELIGIOSA
(CONSULTA Nº V0601-12 DE 21 DE MARZO DE 2012 DE LA DGT)**

La donación se perfeccionó en el año 2005, sin que en la escritura de donación constara ninguna cláusula con la posible reversión de los inmuebles a los donantes.

Si, actualmente, quieren recuperar los inmuebles se producirá un nuevo negocio jurídico que, en función de que sea oneroso o lucrativo, deberá tributar como una transmisión por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o como una nueva donación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la que, en cualquiera de los dos casos, serán sujetos pasivos los consultantes.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: ESCRITURA DE ANULACIÓN DE UNA COMPRAVENTA ANTERIOR

RESOLUCIÓN DE 6 DE NOVIEMBRE DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de legitimación e interposición en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada en el que se plantea el derecho a la devolución del impuesto soportado por compraventa de un inmueble posteriormente resuelta en escritura pública.

SEGUNDO.- El contrato de compraventa tiene en nuestro derecho una evidente naturaleza obligacional y no real, de tal modo que el contrato se perfecciona desde el momento en que existe consentimiento en el objeto y precio aunque ninguno de ellos sea entregado (art 1450 CC “La venta se perfeccionará entre comprador y vendedor y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado”). Aún cuando en el ámbito civil se distinga entre la perfección del contrato de compraventa y la transmisión del dominio, a efectos del impuesto transmisorio, como regla general, el devengo del impuesto se produce desde el momento en que exista en dicho documento la apariencia jurídica de eficacia traslativa, aún cuando posteriormente puedan concurrir causas de resolución, rescisión o de anulación del contrato, o, incluso, imposibilidad posterior de cumplimiento del contrato. Para tales supuestos, el legislador no cierra la posibilidad a la devolución del impuesto satisfecho, si bien, por razones cautelares, exige que dicha resolución sea declarada por la autoridad judicial. Así el art 57 establece, que «cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años a contar desde que la resolución quede firme”.

TERCERO.- Alega, no obstante el interesado la nulidad radical del contrato, y por tanto la inexistencia del devengo, cuya consecuencia sería que no es aplicable el derecho a la devolución por resolución del mismo (que es la hipótesis, que contempla el art 52 del TRITP), sino por nulidad ab initio y por tanto por falta de devengo del impuesto.

A tales efectos conviene precisar que la supuesta nulidad del contrato formalizado en la referida escritura de fecha 30 de diciembre de 2004 como consecuencia de no ser dueños del inmueble los vendedores, carece de acomodo desde la óptica de nuestro derecho civil, dada la admisibilidad en nuestro derecho de los efectos jurídicos de una contrato cuando el transmitente no es dueño del bien transmitido, basada a su vez en la naturaleza meramente obligacional que en nuestro derecho tiene el contrato de compraventa y que en base al mismo una de las partes asume la obligación ante la otra de entregar un objeto concreto.

Así, la Sentencia del Pleno del Tribunal Supremo de fecha 7 de septiembre de 2007 recoge y reitera la doctrina ya expuesta en Sentencia anterior del Pleno de 5 de marzo del mismo año, la cual tras exponer toda la corriente jurisprudencial civil sobre las “dobles ventas” -supuesto que se produce cuando el dueño de una cosa transmite a dos sujetos distintos el mismo objeto-, expresamente señala sus efectos obligacionales, en cuyo caso cabe, al amparo del art 1473 del Código Civil y arts 33 y 34 de la Ley Hipotecaria, que el segundo

comprador pueda inscribir con preferencia sobre el primero su derecho, siempre y cuando tal adquisición sea realizada de buena fe.

Lo mismo cabe decir sobre los supuestos de venta de cosa ajena, la cual es plenamente en nuestro derecho generadora de obligaciones, dado que el vendedor queda obligado a la entrega de la cosa, siendo posible que la adquiera posteriormente y la entregue al comprador, con lo cual quedaría consumado el efecto traslativo del contrato, o, en caso de que finalmente no la adquiriese, pedir la resolución del contrato con la devolución de lo entregado y en su caso, la indemnización de daños y perjuicios, lo que pone de manifiesto la validez de dicho negocio jurídico. Es decir, incluso en el supuesto de que el cumplimiento de entrega no fuera posible, no por ello desaparece la eficacia obligacional del contrato, pues de éste se deriva la indicada acción de indemnización de daños y perjuicios que no surgiría si fuera nulo “ab initio”.

Por ello, la jurisprudencia del Tribunal Supremo niega el efecto de nulidad en estos casos como se reconoce expresamente en la citada Sentencia del Pleno de 7 de Septiembre de 2007: “A partir de la sentencia del Pleno de esta Sala de 5 de marzo del corriente año dictada con propósito unificador de la jurisprudencia sobre el artículo 34 de la Ley Hipotecaria, no cabe ya sostener que la segunda venta sea nula o inexistente por falta de objeto o de poder de disposición del transmitente, pues lo que dicho precepto purifica o subsana es precisamente esa falta de poder de disposición, y si la finca existe, claro está, además, que la segunda venta de esa finca habrá tenido objeto, la propia finca que se vende.

Como en esa misma sentencia se declara, el artículo 34 de la Ley Hipotecaria ampara las adquisiciones a non domino, y por tanto el artículo 33 de la misma Ley podrá impedir la aplicación del artículo 34 si lo nulo es el acto o contrato adquisitivo de quien inscribe, por ejemplo por falta de consentimiento, pero no si el problema consiste en que ha adquirido de quien ya había vendido y entregado anteriormente la finca a otro que no inscribió su adquisición.”

Conclusión de todo ello es que el documento objeto de liquidación cumple con las condiciones que nuestro Derecho exige para ser apto para transmitir la propiedad, ya que por aplicación de las normas de protección registral, podría adquirir la propiedad con preferencia sobre el anterior contratante de inscribir previamente su título.

CUARTO.- Por otro lado debe añadirse que la Administración tributaria al proceder a la calificación y practicar la liquidación que corresponde a un documento traslativo, debe proceder a liquidar en función de lo que se derive jurídicamente de dicho documento, de tal modo que si del propio documento se desprendiera claramente que no se está transmitiendo la propiedad o se está reteniendo la posesión del objeto vendido, por la aplicación de la teoría del título y el modo, -que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado expresamente aplicable en el ámbito fiscal-, debe entenderse no producido el devengo del impuesto. Es decir lo mismo que el Código Civil dispone en su art. 1462:” Cuando se haga la venta mediante escritura pública el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, sí de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario”.

Ahora bien, no hay que olvidar que la teoría del título y el modo se limita a señalar los requisitos necesarios para que un negocio jurídico sea apto para transmitir la propiedad, bien entendido que es posible que un documento que los cumpla, sea sin embargo ineficaz o pueda invalidarse por una causa ajena al propio documento. Por ello, a efectos del impuesto transmisorio, cuando la causa resolutoria o anulatoria está originada por un acto jurídico ajeno al propio documento, -venta anterior o doble venta, reserva de dominio constituida en un documento anterior, tercera, etc...-, el efecto anulatorio que pueda desplegar sobre el acto objeto de tributación deberá ser declarada expresamente por la autoridad judicial. Lo contrario supondría que la Administración tributaria asumiese una competencia calificadora jurídico-privada propia de un Juez de lo civil, (analizar la validez jurídico traslativa del documento en función de hechos, actos o negocios jurídicos acaecidos u otorgados anteriormente) que ni le corresponde efectuar, ni podría racionalmente desarrollar al poder existir otros hechos o documentos que afectasen a su vez al documento aportado y de los que se desconociese su existencia.

En conclusión, si el documento objeto de tributación es apto jurídicamente para transmitir la propiedad de un bien concreto y no consta expresamente en el mismo condición, término o retención posesoria, la Administración está facultada a practicar liquidación, sin perjuicio de que en el caso de resolución judicial anulatoria o resolutoria proceda la devolución del Impuesto. Deben rechazarse por tanto las alegaciones del interesado relativas a la nulidad radical de la segunda venta y el no devengo del impuesto.

QUINTO.- Tal y como consta en Antecedentes, los otorgantes de la referida escritura formalizaron una segunda escritura anulando la anterior y dejándola sin efecto, hipótesis distinta de la prevista en el transcrito artículo 57 del TRITP que exige taxativamente que la resolución o anulación del contrato sea declarada por la autoridad judicial en sentencia firme. A tales efectos debe señalarse que la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2004 dictada en interés de ley, ha declarado que para la efectividad del derecho a devolución del impuesto (en ese caso referida al Impuesto sobre Incremento de valor de los terrenos que contiene una regla idéntica al del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; art. 110 Ley 39/1988), es necesario que la anulación se declare por la autoridad judicial: “Es claro que lo apartados 2 y 3 del artículo 110 referido, tratan de evitar el fraude que se produciría si las partes contratantes pudieran alegar simplemente, con el fin de obtener la devolución del Impuesto, que el acto o contrato ha incurrido en algún vicio de invalidez o de ineficacia, por ello el precepto exige, de una parte, que la nulidad, rescisión o resolución sea declarada por sentencia judicial, o resolución administrativa firme, como cautela y prevención de conductas elusivas y, de otra parte, considerando que si el contrato quedase sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes no sólo no procederá la devolución del Impuesto, sino que se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación, e incluso precisa que la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda se estimará como mutuo acuerdo”. Precisa dicha Sentencia que: “ la Sala debe aclarar que la negativa del Registro de la Propiedad a la inscripción de la transmisión de la propiedad de la parcela, como consecuencia de la compraventa referida, objeto de la liquidación por IMIVT, pretendidamente nula, no significa en absoluto que tenga efectos invalidatorios de la mencionada transmisión, lo cual ratifica la exigencia de que tal compraventa sea declarada nula por la Jurisdicción Civil, para que puedan producirse los efectos a que se refiere el artículo 110 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre”.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso de alzada interpuesto por “X, S.A.”, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... relativa a solicitud de devolución de ingresos en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por importe de 300.156,31 €.

ACUERDA: Desestimarlo.