

### ▶▶ UNIÓN EUROPEA: APERTURA DE EXPEDIENTES DE INFRACCIÓN POR NORMATIVA TRIBUTARIA

- Art 108 de la Ley del Mercado de Valores ..... 2
- La tributación por obligación real en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones ..... 3

### ▶▶ FASES DEL PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN INSTRUIDO POR LA COMUNIDAD EUROPEA

### ▶▶ CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ENERO-FEBRERO 2010

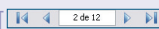

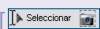
#### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

Canje de Valores ..... 5	Disolución de una comunidad de bienes entre cónyuges en régimen de separación ..... 9
Transmisión del 100% de las participaciones sociales de sociedad dedicada a la explotación de plantas solares ..... 5	Fusión por absorción de dos entidades con el objeto de conseguir un importante ahorro de costes de gestión ..... 9
Transmisión de participaciones de sociedad que su activo está constituida en un 50 por 100 por inmuebles ..... 6	Novación de crédito y fianza solidaria ..... 10
Obtención del control de una sociedad mediante una operación de fusión ..... 6	Extinción "parcial" de condominio mediante la transmisión de la participación indivisa a favor del resto de los comuneros ..... 10
Transmisión de participaciones sociales como consecuencia de aportación dineraria ..... 6	Transmisión por una entidad mercantil de un parque solar ..... 11
Acta de notoriedad para inmatricular un inmueble por una Congregación religiosa ..... 7	Reducción de capital social con cargo a los bienes inmuebles propiedad de una sociedad ..... 12
Ampliación de capital mediante la aportación de un inmueble hipotecado ..... 7	Cesión por ente público de solar a cambio de edificación ..... 12
Escritura de unificación de dos viviendas ..... 8	Transmisión de terrenos por una sociedad mercantil sin actividad ..... 13
	Ejercicio anticipado de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero ..... 13

#### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Tratamiento de la aportación a un "trust" del patrimonio del causante en el momento del fallecimiento ..... 14	Acuerdo por el que los hijos ceden a la madre sus derechos de arrendamiento de un local propiedad de la madre junto con sus hijos ..... 17
Normativa aplicable a las adquisiciones "mortis causa" procedentes de causantes no residentes ..... 14	Contrato de transmisión por el que cada uno de los cónyuges pasa a tener el 50 por 100 del piso, que adquirieron de solteros escriturando en porcentajes, 74 por 100 una parte y el 26 por 100 la otra ..... 17
Participaciones de un residente en Suiza heredadas por un residente en España ..... 15	Transmisión gratuita "inter vivos" de actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles en la que se plantea constituir comunidad de bienes por los donatarios ..... 17
Prescripción y silencio administrativo ..... 15	Aplicabilidad de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de donación del negocio a una hija por un jubilado de 62 años y con discapacidad superior al 45% ..... 18
Reducciones en la base imponible ..... 16	
Fallecimiento de una persona jubilada con incapacidad laboral permanente e incapacitada civilmente ..... 16	
Donación del local comercial en la que la Sociedad Limitada desarrolla su actividad ..... 16	

#### BREVE GUÍA DE USO

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

## UNIÓN EUROPEA: APERTURA DE EXPEDIENTES DE INFRACCIÓN POR NORMATIVA TRIBUTARIA

### EL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES:

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, somete a tributación por TPO la transmisión de inmuebles encubierta mediante la interposición de figuras societarias. Dicho artículo se encuentra actualmente cuestionado en los ámbitos judicial y legislativo, por ser dudosa su compatibilidad con el ordenamiento comunitario y prueba de ello, lo constituye por un lado el expediente de infracción contra dicho artículo por parte de la Comisión Europea, la Cuestión Prejudicial planteada respecto al mismo en Auto del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2009 y lo recogido en la Ley 11/2009 de 26 de octubre por la que se regulan las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

Resumimos la situación:

- Auto del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2009, que plantea una cuestión prejudicial ante el TJUE, concretamente en relación al apartado dos del citado artículo; publicado en el BIT 78.
- Procedimiento de infracción abierto contra España, en el que la Comisión Europea ha emitido un comunicado de Prensa de fecha 28 de enero de 2010, en el que informa que ha pedido a España, mediante un dictamen motivado, que en plazo de dos meses modifique el artículo 108 LMV, por vulnerar el artículo 5 de la Directiva de Concentración de Capitales (Directiva 2008/7/CE del Consejo, 12 de febrero de 2008). Reproducimos el texto oficial del comunicado:

***“La Comisión Europea ha pedido oficialmente a España que modifique sus disposiciones fiscales relacionadas con la transmisión de valores mobiliarios. La Comisión considera que la imposición de un impuesto sobre las transmisiones patrimoniales que grava determinadas transmisiones de capital, añadido al impuesto sobre las aportaciones, es contraria a la Directiva relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (2008/7/CE). La petición adopta la forma de un dictamen motivado (segunda etapa del procedimiento de infracción previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Si en el plazo de dos meses el Estado miembro afectado no reacciona de forma satisfactoria al dictamen motivado, la Comisión puede recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.***

Según el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores, en caso de transmisiones de capital a una entidad cuyo activo total esté constituido al menos en un 50 % por inmuebles situados en España o cuyos activos incluyan valores en otra entidad cuyo activo esté constituido al menos en un 50 % por inmuebles situados en España, el contribuyente que, a consecuencia de dicha aportación, obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esa entidad o, una vez obtenido el control, aumente su participación en el capital social de la misma, tendrá que abonar un impuesto sobre la transmisión patrimonial (con un tipo impositivo cifrado entre el 6 % y el 7 %), además del impuesto sobre las aportaciones (1%) pagado por la empresa que amplía su capital.

La Directiva 2008/7/CE del Consejo permite a los Estados miembros recaudar un impuesto sobre las aportaciones que grave las transmisiones patrimoniales, pero su tipo impositivo no puede, en ningún caso, exceder del 1 % de la ampliación de capital y, de conformidad con el artículo 5 de la Directiva, los Estados miembros no pueden recaudar ningún otro impuesto sobre dicha ampliación. La Comisión considera que la legislación española afectada infringe el artículo 5 de la Directiva 2008/7/CE del Consejo al contemplar un impuesto que se añade al que grava las aportaciones de capital en el caso de determinadas transmisiones patrimoniales que entran en el ámbito de aplicación de la Directiva.”

- La Ley 11/2009 de 26 de octubre por la que se regulan las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), ha dispuesto en su disposición Adicional Tercera que el gobierno analizará a la vista del expediente de infracción, la adecuación del artículo 108 LMV a la normativa Europea.

## LA TRIBUTACIÓN POR OBLIGACIÓN REAL EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

La normativa del ISD contiene normas delimitadoras de la obligación de tributar por obligación personal o por obligación real. Quedan sujetos por obligación personal las adquisiciones de bienes y derechos a título gratuito por los residentes en España y ello con independencia de su nacionalidad y respecto a los no residentes quedan sujetos a tributación por obligación real por los bienes y derechos adquiridos a título gratuito situados en España.

La legislación aplicable a los contribuyentes por obligación real es siempre la estatal excepto en los casos singulares del País Vasco y Navarra.

La Comisión Europea mediante un comunicado de prensa de fecha 5 de mayo de 2010, informa que ha pedido a España, mediante un dictamen motivado, que modifique las disposiciones que imponen mayor presión fiscal a los no residentes. Reproducimos el texto oficial del comunicado

***“La Comisión Europea ha pedido a España que modifique sus disposiciones fiscales del impuesto sobre sucesiones y donaciones que imponen mayor presión fiscal sobre los no residentes o activos en el exterior. Estas disposiciones son incompatibles con la libre circulación de los trabajadores y el capital ”***

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto básicamente regulado a nivel estatal. La legislación estatal es aplicable en toda España, a las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, excepto en las Comunidades del País Vasco y Navarra, que tienen su propia legislación.

Además, el resto de Comunidades Autónomas, las llamadas de “régimen común”, tienen ciertos poderes legislativos que les permite aprobar leyes específicas aplicables en determinados casos y con sujeción a ciertas condiciones y requisitos establecidos en la legislación.

La legislación estatal será la única aplicable en el caso en que el testador sea residente en el extranjero o en los casos de donaciones de bienes situados en el extranjero y donde las Comunidades Autónomas no tienen ejercidas competencias normativas.

De acuerdo con la información de que dispone la Comisión, todas las Comunidades Autónomas de “régimen común” han ejercido estas facultades legislativas, con el resultado práctico que la carga fiscal soportada por el contribuyente es considerablemente inferior a la que resulta de la legislación estatal. Además, en la mayoría de los casos de aplicación de la legislación de las Comunidades Autónomas del País Vasco o Navarra también da lugar a una menor presión fiscal para el contribuyente que la que resulta en virtud de la legislación estatal.

El ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias legislativas en materia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones da lugar a diferencias en la carga soportada por los contribuyentes, dependiendo de qué legislación se aplica: la legislación estatal únicamente o con las modificaciones introducidas por las Comunidades Autónomas que tienen competencias legislativas en relación con este impuesto. La aplicación de la legislación de las Comunidades Autónomas da lugar a una menor carga para el contribuyente. Esto puede ser visto como una natural consecuencia de la descentralización fiscal en este ámbito. Sin embargo, al realizar la descentralización fiscal, se debe tener cuidado para evitar la discriminación no deseada. La Comisión considera que la normativa vigente del Estado sólo en algunos casos constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales en el marco del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. La petición adopta la forma de un dictamen motivado (segundo paso del procedimiento de infracción previsto en el artículo 258 del Tratado). Si no hay reacción satisfactoria al dictamen motivado en un plazo de dos meses, la Comisión puede decidir someter el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.”

## FASES DEL PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN INSTRUIDO POR LA UNIÓN EUROPEA FRENTE A ESPAÑA

Con motivo de los recientes dictámenes en los que la Comisión Europea insta a España a modificar las disposiciones fiscales en relación a la transmisión de valores mobiliarios en el ITPAJD y en cuanto a la imposición de mayor presión fiscal sobre los no residentes en el ISD; explicamos brevemente el Procedimiento de Infracción que la Unión Europea tiene previsto si estimare que algún estado miembro no cumple con la legislación y normativa Europea:

Cada Estado miembro es responsable de la puesta en práctica (transposición dentro de los plazos, conformidad y aplicación correcta) del Derecho comunitario en su ordenamiento jurídico interno. En virtud de los Tratados, la Comisión de las Comunidades Europeas tiene que velar por la aplicación correcta del Derecho comunitario. Por tanto, cuando un Estado miembro no respeta este Derecho, la Comisión dispone de poderes propios previstos en los artículos 226 del Tratado CE y 141 del Tratado CEEA (el llamado “recurso por incumplimiento”) para intentar poner fin a esta infracción y puede recurrir, cuando proceda, al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Por incumplimiento se entiende la violación por los Estados miembros de sus obligaciones con arreglo al Derecho comunitario, como consecuencia de una acción u omisión. Por Estado se entenderá el Estado miembro que infrinja el Derecho comunitario, cualquiera que sea la autoridad central, regional o local responsable del incumplimiento.

En caso de recurso por incumplimiento, la Comisión Europea inicia en primer lugar el procedimiento administrativo denominado “de infracción” o “precontencioso”. En esta fase el objetivo es lograr que el Estado miembro cumpla de manera voluntaria los requisitos del Derecho comunitario.

Esta actuación consta de varias etapas y puede estar precedida de una fase de investigación o examen, especialmente si el procedimiento de infracción se ha iniciado como consecuencia de una denuncia.

- 1. La “carta de emplazamiento”** representa la primera etapa de la fase precontenciosa, en la que la Comisión Europea solicita al Estado miembro que le comunique, en un plazo determinado, sus observaciones sobre el problema de aplicación del Derecho comunitario de que se trate.
- 2. El “dictamen motivado”** permite formular la posición de la Comisión Europea respecto de la infracción, determinar el contenido del posible “recurso por incumplimiento” e instar a que se ponga fin a la situación en el plazo marcado. El dictamen motivado tiene que exponer de manera coherente y detallada las razones por las que la Comisión Europea ha llegado a la conclusión de que el Estado en cuestión ha incumplido alguna de las obligaciones que impone el Tratado.
- 3. El recurso al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas da inicio a la fase contenciosa.**

De acuerdo con una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la Comisión Europea tiene potestad discrecional en cuanto al inicio del procedimiento de infracción y al recurso al Tribunal de Justicia, así como para decidir el momento de la interposición del recurso.

Las cuestiones recogidas en el apartado anterior en cuanto artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y la tributación por obligación real de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se encuentran en la fase 2.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS ENERO-FEBRERO 2010

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.

#### CANJE DE VALORES (18/01/2010)

Dos socios, personas físicas de la sociedad B, aportarán su respectiva participación a la entidad A, que adquirirá el 51% de su capital, posteriormente, canje de valores por el cual los dos socios personas físicas aportarán la participación recibida en la sociedad A como consecuencia del canje anterior a la entidad H y, finalmente, escisión parcial financiera impropia, por la que A aportaría el 51% de B a H. En A se mantendrá una rama de actividad dedicada a la industria de los ascensores.

En la operación primera primer canje, la obtención del control de la sociedad B por parte de la sociedad A se realizará mediante una operación de las definidas en el artículo 83 del TRLIS –canje de valores, definido en el apartado 5–, es decir, mediante una operación de las que estaban sujetas a la modalidad de operaciones societarias.

Desde la entrada en vigor de las modificaciones introducidas en el TRLITPAJD por la Ley 4/2008, conforme a lo dispuesto en sus artículos 19.2.1º, 21 y 45.I.B).10, tal operación tiene la consideración de operación de reestructuración, y ha dejado de estar sujeta pero exenta en la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, para pasar a estar no sujeta a dicha modalidad del impuesto y exenta en las otras dos modalidades, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por tanto, las operaciones de reestructuración podrán, en su caso, quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 108.2.a) de la LMV, y tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en el caso de que resulte aplicable la llamada regla especial, es decir, en el caso de que la obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario o el aumento del control ya obtenido, se produzca mediante la adquisición de valores en los mercados primarios, es decir, de nueva emisión, pero no cuando la obtención o aumento del control se consigan por la adquisición de valores en mercados secundarios, como ocurre en esta operación primera.

En cuanto a las operaciones segunda y tercera, no parece que concurren los requisitos exigidos en el artículo 108.2 para quedar sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas; en la operación segunda, porque la sociedad H no aumenta su control sobre la sociedad B, que ya es del 100 por 100, si se tiene en cuenta la participación global del grupo; y la operación tercera, por el mismo motivo, pues si bien la sociedad H obtiene el control total de la sociedad B, al adquirir el 100 por 100 de su capital social, tal control ya lo tenía la sociedad A, que era del grupo, por lo que ni se obtiene el control de dicha sociedad, que ya se tenía en el grupo, ni este aumenta, pues ya era del 100 por 100.

En conclusión, ninguna de las tres operaciones descritas estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD en virtud de lo dispuesto en el artículo 108.2 de la LMV, por no concurrir en ninguna de ellas los requisitos exigidos por el precepto.

En concreto, no los cumple la operación primera –obtención del control de la sociedad B, sociedad cuyo activo está constituido en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles, por parte de la sociedad A–, por tratarse de una operación de canje de valores –y, por tanto, con la consideración de operación de reestructuración a efectos del ITPAJD, no sujeta a la modalidad de operaciones societarias y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, efectuada mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en los primarios.

#### TRANSMISIÓN DEL 100 POR 100 DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE SOCIEDADES CUYO OBJETO SOCIAL Y ACTIVIDAD ES LA EXPLOTACIÓN DE PLANTAS SOLARES FOTOVOLTAICAS (25/01/2010)

Un activo consistente en una planta solar fotovoltaica, también denominada huerto solar, compuesto por los paneles solares (que consisten básicamente en paneles móviles anclados por fijaciones al suelo, susceptibles

de ser montados y desmontados) tiene la calificación de bien inmueble a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Además, si más de la mitad del activo de una sociedad está constituido por el bien descrito en el apartado anterior, a efectos del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, debe entenderse que el activo de la entidad está constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español.

En consecuencia, la transmisión de valores de dicha entidad estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si se cumple, además, el requisito de que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas (salvo que se dé la excepción regulada en el apartado 4 del referido precepto, relativa a los valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial).

### **TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD CUYO ACTIVO ESTÉ CONSTITUIDO AL MENOS EN UN 50 POR 100 POR INMUEBLES (27/01/2010)**

La operación está exenta del ITPAJD, pues no resulta aplicable la excepción regulada en el artículo 108.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores al no obtener ninguno de los adquirentes el control de la sociedad.

### **OBTENCIÓN DEL CONTROL DE UNA SOCIEDAD MEDIANTE UNA OPERACIÓN DE FUSIÓN (29/01/2010)**

Con carácter general, las operaciones de fusión definidas en el artículo 83.1.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades tienen la consideración de operaciones de reestructuración, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por lo que están no sujetas a la modalidad de operaciones societarias y exentas en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados del referido impuesto.

Concretamente, la operación descrita no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD en virtud de lo dispuesto en el artículo 108.2 de la LMV, por no concurrir en ella los requisitos exigidos por el precepto.

En concreto, no lo cumple por tratarse de una operación de fusión y, por tanto, con la consideración de operación de reestructuración a efectos del ITPAJD, no sujeta a la modalidad de operaciones societarias y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, efectuada mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en los primarios.

### **TRANSMISIÓN DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES COMO CONSECUENCIA DE LA APORTACIÓN NO DINERARIA DE UNA SOCIEDAD (03/02/2010)**

- **No sujeción de la operación al IVA:**

De la información disponible se desprende que es objeto de transmisión un conjunto de bienes, derechos y obligaciones que incluyen todos los elementos materiales e inmateriales constitutivos de la actividad económica que viene desarrollando la transmitente.

En estas circunstancias, parece razonable considerar que los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

En consecuencia, las referidas transmisiones objeto de consulta no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

- **Sujeción de la operación al ITPAJD:**

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.

Por lo tanto, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, 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 operación de ampliación de capital que se efectúe estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

Si, de acuerdo con lo expuesto, la operación finalmente quedara sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, la base imponible, al tratarse de una sociedad limitada, estará constituida por el importe nominal de la ampliación de capital más, en su caso, la prima de emisión, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 25 del TRLITPD.

Concretamente, la operación proyectada no quedaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ya que no se produciría ninguno de los dos supuestos regulados en las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 108.

No obstante, resulta conveniente advertir que, dado que la aportación no dineraria que va a realizar la consultante incluye bienes inmuebles, las participaciones de la sociedad limitada que reciba sí estarán sujetas al plazo de tres años al que se refiere la letra b) del referido artículo 108.2, durante el cual su transmisión sí tendrá la consideración de transmisión de bienes inmuebles y estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

### **ACTA DE NOTORIEDAD PARA INMATRICULAR UN INMUEBLE POR UNA CONGREGACIÓN RELIGIOSA (24/02/2010)**

La operación tiene la consideración de transmisión patrimonial onerosa (a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), hecho imponible cuyo devengo se produce por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda.

Será sujeto pasivo la persona que los promueva, con independencia de que existan más interesados o de que beneficie a otras personas.

Por otra parte, el artículo 45.I.A.d) establece que:

*“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1ª de la presente Ley serán los siguientes:*

*1.A) Estarán exentos del impuesto:...*

*d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español”*

Se encuentra actualmente en vigor el Acuerdo para Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de Enero de 1.979, que determina en su artículo IV, apartado c), para -entre otras- las Congregaciones Religiosas, la exención total del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad. Por lo tanto, si la operación la promueve la entidad consultante y el inmueble se dedica a uno de estos fines, gozará de exención.

### **AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE LA APORTACIÓN DE UN INMUEBLE HIPOTECADO (25/02/2010)**

La aportación del inmueble constituye la contrapartida del valor de las acciones que va a recibir el titular del inmueble, produciéndose además, la sustitución del deudor original, el titular del inmueble hipotecado, por un nuevo deudor, la entidad que amplía capital, constituyendo lo que se denomina asunción de deuda.

A continuación, examinaremos separadamente la tributación que corresponde a cada una de las referidas operaciones conforme al Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

#### **• Ampliación de capital:**

##### **HECHO IMPONIBLE**

El artículo 19.1 del Texto Refundido dispone:

*“1. Son operaciones societarias sujetas:*

*1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades. (...)”*

##### **SUJETO PASIVO**

Conforme al artículo 23:

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

a) *En la constitución, aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios para reponer pérdidas, la sociedad”.*

#### BASE IMPONIBLE

El artículo 25.1 determina que:

*“En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas”.*

#### TIPO IMPOSITIVO

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100 (artículo 26).

#### • Adjudicación en pago de asunción de deudas:

Aquí tenemos que distinguir dos cosas: la asunción de deudas y la adjudicación de bienes en pago de la misma.

La asunción de la deuda por parte de la entidad financiera puede tener lugar:

- De forma exclusiva, quedando el consultante totalmente liberado de su obligación.
- De forma solidaria con el primitivo deudor, lo que se denomina asunción cumulativa, en cuyo caso el apoderado sigue siendo cotitular de la deuda junto con la sociedad, por lo que el acreedor puede dirigirse indistintamente a cualquiera de los dos deudores para el pago de la misma.

Pues bien, la asunción de deuda no es una figura reconocida en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como hecho imponible en el artículo 7 del Texto Refundido y como tal no debe tributar en el Impuesto la constitución de dicha figura; pero si lo es la adjudicación expresa de bienes en pago de la asunción de deuda que el Texto Refundido equipara a la transmisión en los términos establecidos en el artículo 7.2.

El hecho imponible es la adjudicación en pago de asunción de deudas y esta se produce tanto con la total o parcial liberación del deudor primitivo, pues en ambos casos la sociedad asume la deuda, en el primer caso de forma exclusiva, y en el segundo de forma acumulativa o solidaria con el deudor primitivo, pero sin que ello significa que en este segundo caso no tenga lugar la asunción de la deuda por parte de la entidad, pues ya se ha dicho que el acreedor puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los deudores para el pago de la deuda.

Procederá, por tanto, su tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los siguiente términos:

#### HECHO IMPONIBLE:

Como ya hemos visto lo contempla el artículo 7.2.A) del Texto Refundido al declarar que:

*“2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:*

*A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.*

#### SUJETO PASIVO

Artículo 8:

*“Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.*

#### BASE IMPONIBLE

La establece el artículo 10.1 del Texto Refundido al declarar que “la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

#### TIPO IMPOSITIVO

Se fija en el artículo 11. 1.a) del Texto Refundido conforme al cual en la transmisión de inmuebles la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo 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 y si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado un tipo específico para dichas transmisiones, se aplicará el 6 por 100.

### ESCRITURA DE UNIFICACIÓN DE DOS VIVIENDAS (26/01/2010)

Las operaciones de agregación y agrupación de fincas son de naturaleza civil. Por tanto, la determinación de si nos encontramos ante una operación de agrupación o agregación de fincas debe realizarse con arreglo a las normas civiles, circunstancia que no es competencia de este Centro Directivo.



En concreto, esta materia se encuentra regulada en los artículos 44 a 50 del Reglamento Hipotecario, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, incluidos en su título II, titulado “*De la forma y efectos de la inscripción*” y agrupados bajo la denominación de “*Inscripción, Agrupación, División y Segregación de fincas.*”

Por otro lado, la escritura que pretende realizar reúne todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre:

- Tratarse de la primera copia de una escritura notarial.
- Ser inscribible en el Registro de la Propiedad.
- Tener contenido valuable
- No estar sujeta a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por último, respecto a la base imponible, el artículo 70.3 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Legislativo 828/1995, de 29 de mayo, establece:

*“3. En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente.”*

### **DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES ENTRE CÓNYUGES EN RÉGIMEN DE SEPARACIÓN (27/01/2010)**

#### **• Sujeción de la operación al ITPAJD, modalidad TPO:**

La citada operación no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que ni civil ni fiscalmente constituye una transmisión patrimonial onerosa, pues tiene carácter particional y no dispositivo.

#### **• Sujeción de la operación al ITPAJD, modalidad AJD:**

Si los bienes de la comunidad de bienes que se disuelve no han estado afectos a actividad empresarial alguna y las adjudicaciones son proporcionales a las cuotas de titularidad, la disolución de la comunidad sólo podría estar sujeta, en su caso, a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

La sujeción a la cuota gradual de esta modalidad se producirá si la escritura pública que documente el acuerdo de disolución de la comunidad de bienes y adjudicación de bienes a los comuneros es inscribible en el Registro de la Propiedad, lo que ocurrirá si incluye bienes inmuebles, ya que los actos y contratos relativos al dominio y derechos reales sobre ellos son inscribibles en dicho Registro.

#### **• Aplicación de la exención prevista en el artículo 45.I.B)3 del TRLITPAJD al régimen matrimonial de separación de bienes**

La exención regulada en el artículo 45.I.B).3 del texto refundido de la Ley del impuesto no puede aplicarse a comunidades de bienes de cónyuges en separación de bienes, ya que se refiere a la sociedad de gananciales (aportaciones de bienes de los cónyuges a la sociedad de gananciales y a adjudicaciones de bienes de la sociedad de gananciales a favor de los cónyuges).

La existencia de una comunidad de bienes cuyos comuneros sean cónyuges en separación de bienes es ajena al régimen matrimonial y tanto su constitución como su disolución deben tratarse en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como cualquier otra comunidad de bienes.

### **FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE DOS ENTIDADES CON EL OBJETO DE CONSEGUIR UN IMPORTANTE AHORRO DE COSTES DE GESTIÓN (18/02/2010)**

De acuerdo con la información facilitada, no puede determinarse si los elementos transmitidos pudieran acogerse a la no sujeción del artículo 7.1º de la Ley. Será, por tanto, necesario determinar en cada caso si los elementos patrimoniales que se transmiten son susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios. En este último supuesto las referidas transmisiones estarían no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, en el supuesto que las transmisiones de bienes inmuebles que pudieran efectuar la entidad absorbida queden sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, podría ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.uno, número 20º y 22º de la Ley.

Además, si, como parece, la operación descrita tiene la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de fusión–, 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.

### NOVACIÓN DE CRÉDITO Y FIANZA SOLIDARIA (19/02/2010)

#### • Novación de crédito

El artículo 45.I.C) del texto refundido dispone 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: 24.<sup>a</sup> (publicado erróneamente como 23<sup>a</sup>) La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios”*

El artículo 9 de la citada Ley 2/1994, en la redacción actual, dada por el artículo 10.2 de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, dispone que:

*“Estarán exentas en la modalidad gradual 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.º 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 dichos preceptos, la operación debe calificarse como novación del crédito y por ello la primera copia de la escritura notarial que documente dicha operación cumple los cuatro requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD, por lo que estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos, sin que resulte aplicable la exención regulada en dicho artículo a la escritura notarial que documente la citada operación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece que *“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”* y el citado artículo se refiere al supuesto de préstamos hipotecarios por lo que no se puede extender a las cuentas de crédito hipotecario.

#### • Inclusión de fianza solidaria

El artículo 15 del TRLITPAJD determina en su apartado 1 que:

*“La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo”.*

El precepto anterior queda matizado en el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que precisa en su apartado 1 que la tributación exclusiva por el concepto de préstamo se producirá *“... cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía”.*

De acuerdo con los preceptos transcritos, la fianza sobre la que se consulta, al no constituirse en el mismo momento de la concesión del crédito hipotecario, sino en un momento posterior, el de la novación del crédito hipotecario, no cumple el requisito de simultaneidad y, por lo tanto, estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

### EXTINCIÓN “PARCIAL” DE CONDOMINIO MEDIANTE LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN INDIVISA A FAVOR DEL RESTO DE LOS COMUNEROS (22/02/2010)

Debemos analizar en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, que consiste en que la consultante transmite la propiedad individual de la porción segregada, subsistiendo el pro indiviso sobre la 5/6 partes restantes.

Luego la comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, pues la propiedad de la nave industrial sigue perteneciendo pro indiviso a varias personas.

No se trata de un pro indiviso distinto como pretende la consultante, sino que simplemente lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios que pasa de seis a cinco.

En consecuencia, conforme al citado artículo 2 del Texto Refundido hay que entender que la operación que se realiza es la transmisión por la consultante de su cuota de participación indivisa sobre la nave industrial a favor del resto de los comuneros, lo cual constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, por el

concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles, impidiendo la sujeción de la operación por tal modalidad que la escritura pública en que se formalice dicha transmisión tribute a su vez por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido, cual es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### **TRANSMISIÓN POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DE UN PARQUE SOLAR (18/01/2010)**

- **Primero.- Impuesto sobre el Valor Añadido:**

El artículo 7, número 1º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece la no sujeción al Impuesto 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. (...)”

[...]

A estos efectos, es criterio de este Centro Directivo, como así se puso de manifiesto en la contestación de 19 de enero de 2009 a la consulta vinculante V0069-09, en relación con la adquisición de un número de instalaciones solares fotovoltaicas (placas solares) incluidas dentro de las que conforman un parque solar, subrogándose, a su vez, en un contrato de mantenimiento y gestión integral de las mismas, que estos elementos, por sí solos, no constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios; en particular, en dicha contestación se decía lo siguiente:

“Aunque del contenido de la consulta pudiera deducirse que el conjunto de plantas solares transmitidas que están conectadas individualmente a la red eléctrica, conjuntamente con la subrogación del adquirente en el contrato de mantenimiento y gestión integral de las instalaciones, le habilitaría para desarrollar por sí mismo la actividad de producción de energía eléctrica, se precisa necesariamente del conjunto de elementos y servicios comunes del propio parque solar y, asimismo, de un soporte técnico-administrativo suficiente.”

En consecuencia, no acompañándose la transmisión objeto de consulta de soporte técnico-administrativo alguno, no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que la misma pueda ser considerada como constitutiva de una unidad económica autónoma; por ello, dicha transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada uno de los bienes que la componen independientemente según las normas del mismo que resulten aplicables.

Por otra parte, la consultante desea conocer si las placas solares tienen la consideración de edificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]

Es criterio de este Centro Directivo que las placas solares, que pueden ser desmontadas sin menoscabo o quebranto para su ubicación en un lugar diferente de su emplazamiento original, no tienen la consideración de edificación efectos del Impuesto.

Sin embargo, la totalidad de los elementos que componen un parque solar, incluidas, entre otras, las instalaciones fotovoltaicas (placas solares), líneas de conexión o evacuación de la energía producida, centros de entrega y transformación de energía, y las líneas de conexión de generación, tendrán, conforme al supuesto reproducido, la consideración de edificación.

- **Segundo.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:**

[...]

Otra cuestión distinta es la transmisión de las placas solares que habrá que ver si dichos elementos tienen la consideración de inmuebles. A este respecto el artículo 3 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que:

“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.”

A este respecto el artículo 334 del Código Civil establece que:

“Son bienes inmuebles:

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.”

El Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, que desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario en su artículo 23.2 excluía de cotizar como Bienes Inmuebles de Características Especiales (BICES) a las instalaciones solares fotovoltaicas; sin embargo, el 30 de mayo de 2007 la Sala 3ª del Tribunal Supremo declaró nula de pleno derecho la restricción operada por el artículo 23.2 de dicho texto legal, por lo que a partir de año 2009, los parques solares fotovoltaicas deberán ser catastrados y valorados como BICES.

Al ser consideradas las instalaciones fotovoltaicas como bienes inmuebles, la segunda transmisión de las mismas estará exenta del IVA y, por lo tanto, quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas en virtud del artículo 7.5 del texto refundido del Impuesto.

### **REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL CON CARGO A LOS BIENES INMUEBLES PROPIEDAD DE UNA SOCIEDAD (18/01/2010)**

Por otra parte, el artículo 8, apartado uno de la Ley 37/1992 define el concepto de entrega de bienes como sigue:

“Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”.

El apartado segundo de dicho artículo establece que también se considerará entrega de bienes:

“2º. Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los -conceptos “actos jurídicos documentados” y “operaciones societarias” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

Por tanto, la entidad consultante, que tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto, realizará una entrega de bienes a favor de los socios en el momento en que transmita el poder de disposición sobre los bienes inmuebles, es decir, según la descripción de hechos presentada, cuando se produzca la reducción de capital. Dicha entrega estará sujeta al Impuesto.

Una vez determinada la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido es preciso considerar su posible exención. El artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley 37/1992 establece la exención de la entrega de terrenos rústicos y aquellos que no tengan la consideración de edificables mientras que el número 22 establece la exención de 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 [...]

En el caso planteado en la consulta no se indica la naturaleza de los bienes inmuebles objeto de transmisión si bien la actividad promotora llevada a cabo por la consultante hace presumir que se tratará de una primera entrega de terrenos edificables que estaría sujeta y no exenta del impuesto.

### **CESIÓN POR ENTE PÚBLICO DE SOLAR A CAMBIO DE EDIFICACIÓN (18/01/2010)**

En relación con la entrega de determinados solares por parte del ayuntamiento consultante, es necesario determinar si la misma se encontrará sujeta al Impuesto. En este sentido, esta Dirección General ha considerado reiteradamente que las entregas de parcelas o terrenos en general por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

- a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.
- b) Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad.
- c) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto

de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Adicionalmente y en relación con las transmisiones de parcelas por parte de los Ayuntamientos, hay que tener en cuenta la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de esta Dirección General.

La citada Resolución 2/2000, relativa a las cesiones de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre el Régimen del Suelo y Valoraciones, y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos señala, en su parte II, apartado tercero, lo siguiente:

“Los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción”.

– La entrega de la edificación terminada en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida en el párrafo anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción y se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto al tener la condición de primera entrega conforme a lo dispuesto por el artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992.

El devengo de dicha entrega se producirá cuando tenga lugar la transmisión del poder de disposición de la misma según establece el artículo 75.uno.1º de la Ley 37/1992.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.dos de la Ley 37/1992, la entrega del terreno referida en el primer guión constituirá un pago a cuenta en especie de la entrega de la edificación futura, pago que percibe el instituto promotor y que, en consecuencia, estará sujeto y no exento del Impuesto.

La base imponible de dicho pago a cuenta estará constituida, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 79.uno de la Ley 37/1992, por la contraprestación que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

La base imponible del pago a cuenta así calculada coincidirá con la de la entrega de la edificación futura, no debiendo esta última ser objeto de recálculo alguno cualquiera que sea la variación, al alza o a la baja, que experimente el valor de dicha edificación durante el tiempo que transcurra desde que se concluya la permuta, fecha que se tomará como referencia para la aplicación del artículo 79.uno, hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez haya finalizado su construcción.

### **TRANSMISIÓN DE TERRENOS POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL SIN ACTIVIDAD (05/02/2010)**

En cuanto al concepto de empresario o profesional, el artículo 5.uno.b) de la Ley 37/1992 en su redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, establece que se reputarán como tales a las sociedades mercantiles salvo prueba en contrario.

Con esta redacción se elimina la presunción “iure et de iure” de que toda sociedad, por el mero hecho de serlo, es decir, de tener carácter mercantil, se le presume un ánimo de lucro que implicaba considerarla invariablemente como empresario o profesional. La Ley 4/2008 introduce dicha prueba en contrario, de modo que es posible, que una sociedad mercantil no deba ser considerada como empresario o profesional si efectivamente no realiza una actividad de dicha naturaleza. La presunción se transforma en “iuris tantum” y por tanto de acuerdo con el artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponderá la prueba de dicha condición empresarial a quién haga valer su derecho.

De este modo se da cabida en nuestro ordenamiento jurídico a una presunción que doctrinalmente ya se venía reconociendo en distintas consultas de este Centro Directivo (por todas, consulta vinculante V1499-07 de 5 de julio) y que recoge la doctrina sentada por la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de septiembre de 2005, número 7303/2003.

Si bien la escasa información disponible en relación con las operaciones efectivamente realizadas por la consultante con los solares incluidos en su activo social no permite un juicio al respecto, podría haber ocurrido que la entidad consultante no hubiera llegado a afectar a su patrimonio empresarial o profesional los inmuebles que ahora se transmiten, no habiéndolos en consecuencia destinado al desarrollo de ninguna actividad sujeta al Impuesto.

Partiendo de esta hipótesis y considerando el contenido de la resolución del TEAC reproducida, la entrega de dichos inmuebles no se encontraría sujeta al Impuesto, si bien se encontrarían sujetas a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**EJERCICIO ANTICIPADO DE LA OPCIÓN DE COMPRA EN UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (18/02/2010)**

El artículo 20.uno.22º de la Ley del IVA, establece tres supuestos de exclusión a la procedencia de la exención que regula. En particular, el primero de ellos (letra a) se refiere a “las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero”, añadiendo dicha letra a) que “a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra”.

El Tribunal Económico Administrativo Central ha dictado hasta la fecha tres resoluciones relativas a la interpretación que ha de darse a la referida exclusión de la exención contenida en la letra a) del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992: son las resoluciones 3605-95, de 25 de enero de 1996, 6863, de 11 de julio de 1996, y 3700-04, de 27 de julio de 2005.

En consecuencia con todo ello, ha de considerarse que la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992 resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero.

En el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término previsto, e incluso cuando ya no existe un plazo mínimo para dichos contratos en su normativa sustantiva, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no será aplicable.

Por todo ello, el ejercicio anticipado de la opción de compra por parte de la entidad consultante constituirá una entrega de bienes sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de que el adquirente solicite al transmitente (entidad arrendadora hasta ese momento) la renuncia a la exención con arreglo a los requisitos establecidos por el artículo 20.dos de la Ley 37/1992.

En relación con la base imponible de la operación objeto de consulta, supuesto que se efectuara la renuncia a la exención en los términos indicados en el apartado 2 anterior, el apartado uno del artículo 78, de la Ley 37/1992 establece que “la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”

Por consiguiente, la base imponible de dicha operación estará constituida por el importe total del precio que debe abonar la entidad consultante como consecuencia del ejercicio de la opción de compra y que no es otro que el valor residual del bien en el momento de ejercicio de dicha opción

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES****TRATAMIENTO DE LA APORTACIÓN A UN “TRUST” DEL PATRIMONIO DEL CAUSANTE EN EL MOMENTO DEL FALLECIMIENTO (14/01/2010)**

En primer lugar, cabe advertir que si bien en el Derecho angloamericano el “trust” es una institución característica que guarda una estrecha relación no sólo con el Derecho de obligaciones y el de propiedad sino, incluso, con el derecho de familia y sucesiones, que es el ámbito tradicional que le es propio, dicha figura no está reconocida por el ordenamiento jurídico español. Sobre esta institución existe un texto internacional como es el Convenio o Convención de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al “trust” y su reconocimiento, que pretende eliminar o, al menos, simplificar los problemas derivados del desconocimiento de esta institución en muchos ordenamientos jurídicos. Este Convenio entró en vigor el 1 de enero de 1992, aunque la ratificación por los Estados ha sido muy escasa. En la actualidad, sólo diez países han ratificado el Convenio, y, entre ellos, no está España.

Por tanto, a los efectos del ordenamiento tributario español, las relaciones entre personas físicas realizadas a través de un “trust” se consideran realizadas directamente entre las propias personas físicas intervinientes, por lo que las cantidades percibidas por la residente en España tributarán por obligación personal, “con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado”, tal y como señala el artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987).

**NORMATIVA APLICABLE A LAS ADQUISICIONES “MORTIS CAUSA” PROCEDENTES DE CAUSANTES NO RESIDENTES (14/01/2010)**

En iguales términos que su precedente del artículo 24 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, el artículo 32.2.a) de la reciente 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 (B.O.E. del 19 de diciembre) cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio, considerándose como tal, en el caso de adquisiciones “mortis causa” aquel en el que el causante tuviera su residencia habitual en el momento del devengo, es decir, en el del fallecimiento. En consecuencia, si los padres de la consultante mantienen su residencia en Estados Unidos en dicho momento, no existirá punto de conexión con la normativa autonómica y se aplicará la normativa estatal reguladora del impuesto.

### **PARTICIPACIONES DE UN RESIDENTE EN SUIZA HEREDADAS POR UN RESIDENTE EN ESPAÑA (27/01/2010)**

- **Con respecto al Impuesto sobre el Patrimonio del no residente.**

Si las participaciones del no residente están sujetas exclusivamente a tributación en el país de residencia –en este caso Suiza–, como resulta del artículo 22.4 del Convenio de 26 de abril de 1966, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado español y la Confederación suiza, es evidente que no puede recaer sobre ellas gravamen real por el impuesto patrimonial español. No existe, en consecuencia, infracción alguna al principio de no discriminación a que se refiere el artículo 24.1 del Convenio.

- **Con respecto a la posible aplicación de la reducción en el ISD por el causahabiente residente.**

De acuerdo con lo anterior y tal y como ya se afirmaba en la contestación a la consulta V0299-09, no existiendo sujeción por obligación real por parte del padre no residente respecto de las participaciones de su titularidad, quedando fuera del “grupo de parentesco” que exige el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, tampoco procederá el derecho a la reducción por adquisición “mortis causa” de las mismas.

### **PRESCRIPCIÓN Y SILENCIO ADMINISTRATIVO (08/02/2010)**

Dada la fecha de presentación de la declaración que consta en la consulta, 12/3/2002, es de aplicación la disposición transitoria tercera.1 de la LGT que establece que:

“1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.”

Ello implica la aplicación de la normativa en vigor con anterioridad a la vigencia de la LGT, puesto que este cuerpo legal entró en vigor el día 1 de julio de 2004 de acuerdo con la disposición final undécima de la LGT. [...]

En este sentido, el artículo 74.1 y 3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que:

“1. Presentado el documento o declaración en la oficina competente, ésta dará recibo haciendo constar la fecha de presentación y el número que le corresponda en el registro de presentación de documentos, que deberá llevarse con carácter específico.(...).”

3. Tratándose de documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte, se procederá con arreglo a lo dispuesto en el número anterior, pero la práctica de las liquidaciones definitivas exigirá la comprobación completa del caudal hereditario del causante a efectos fiscales, debiendo procederse a la integración del declarado con las adiciones que resulten de las presunciones de los artículos 25 a 28 de este Reglamento y, en su caso, con el ajuar doméstico.”

Por otro lado, el artículo 79 del RISD establece que:

“Practicadas las liquidaciones que procedan, se notificarán al sujeto pasivo o al presentador del documento o declaración con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de interponerse.”

Es decir, a la vista de los preceptos anteriormente reproducidos no se establece un plazo expreso para notificar la resolución expresa en el correspondiente procedimiento iniciado mediante declaración correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (modalidad sucesiones) al cual se refiere la consulta. No obstante lo anterior, el artículo 105.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que era la Ley vigente en aquel momento dispone que:

“1. En la reglamentación de la gestión tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites.”

Así, el artículo 23 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establece que “el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto.”

Por tanto, en la medida en que han transcurrido más seis desde el inicio del procedimiento hasta la notificación de la resolución del mismo, sin que, en principio se haya apreciado en base a los datos que se expresan en la consulta ninguna circunstancia que suspenda el cómputo de dicho plazo, se habrá excedido el plazo del artículo 23 de la LDGC.

Ello implica la aplicación del artículo 105.2 de la Ley 230/1963 que señala que:

“2. La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja.”

En este sentido, el artículo 106 de la Ley 230/1963 establece que:

“1. En todo momento podrá reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y en especial los que supongan paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto.”

Por tanto, el exceso de los plazos para notificar la resolución dentro del procedimiento habilitaría al consultante para reclamar en queja.

Por otro lado, el artículo 42.1, párrafos primero y segundo de la LRJ señala que:

“1. La Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación.

En los casos de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento o desistimiento de la solicitud, así como la desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables.”

En consecuencia, el exceso de los plazos para notificar la resolución no obsta para que se declare la prescripción.

En conclusión, en el procedimiento iniciado mediante declaración relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (modalidad sucesiones) correspondiente a la consulta, se podrá instar por el obligado tributario que se declare haberse producido, en su caso, la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, si dicha prescripción se ha producido legalmente, estando la Administración tributaria competente obligada a contestar a dicha petición.

### **REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE (19/02/2010)**

La consultante, junto con sus cuatro hermanos, son titulares de la totalidad de las participaciones de una Sociedad Limitada. Uno de ellos ejerce funciones directivas y percibe remuneraciones que exceden del 50% del total de sus rendimientos del trabajo y por actividades económicas. El grupo de hermanos los cuatro de la consultante y ella misma-, titulares cada uno del 20% de las participaciones de la entidad y en el que uno de ellos ejerce funciones directivas con cumplimiento del requisito referido a remuneraciones, colaterales de segundo grado entre sí, constituyen un “grupo de parentesco” a los efectos del tercer párrafo de la letra c) y, en consecuencia, todos ellos tendrían derecho a la exención en el impuesto patrimonial y a la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos establecidos en dicha norma.

### **FALLECIMIENTO DE UNA PERSONA JUBILADA CON INCAPACIDAD LABORAL PERMANENTE E INCAPACITADA CIVILMENTE (24/02/2010)**

Como puede advertirse, para la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es condición “sine qua non” la previa exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidad mercantil objeto de transmisión “mortis causa”. No es este el caso en el supuesto planteado en el escrito de consulta, habida cuenta que la finca rústica está cedida en arrendamiento por lo que los rendimientos obtenidos por su propietaria lo son del capital inmobiliario y no en el ejercicio de actividad empresarial alguna. No procediendo la exención en el impuesto patrimonial, tampoco resultará de aplicación la reducción prevista en el artículo, apartado y letra reproducido.



**DONACIÓN DEL LOCAL COMERCIAL EN LA QUE LA SOCIEDAD LIMITADA DESARROLLA SU ACTIVIDAD (12/01/2010)**

Con independencia de que la Sociedad Limitada a que se refiere el escrito de consulta tenga su domicilio social y desarrolle su actividad en el local comercial, este inmueble no se integra en el activo patrimonial de la entidad al ser de propiedad del futuro donante, que es a quien aquella satisface una determinada renta. En consecuencia, dado que el valor patrimonial de la Sociedad no incluye el del citado inmueble, la reducción por la donación de las participaciones de la entidad tampoco podrá aplicarse sobre el valor del mismo.

**ACUERDO POR EL QUE LOS HIJOS CEDEN A LA MADRE SUS DERECHOS DE ARRENDAMIENTO DE UN LOCAL PROPIEDAD DE LA MADRE JUNTO CON SUS HIJOS (04/02/2010)**

Las rentas obtenidas por el arrendamiento del local se imputarán a efectos del IRPF a todos los propietarios del mismo (la madre y los tres hijos) en proporción al porcentaje de titularidad sobre el local que corresponda a cada uno, con independencia de que los propietarios hagan suyo el importe obtenido, lo cedan gratuitamente a la madre o lo destinen a cualquier otra finalidad.

Aparte de lo anterior, la donación de los hijos a la madre del importe que les corresponde de las rentas satisfechas por el arrendatario del local constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, definido en la letra b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e inter-vivos”. Por lo tanto, dicha operación estaría sujeta a dicho impuesto, sin perjuicio de la tributación por el IRPF a que antes se ha hecho referencia.

**CONTRATO DE TRANSMISIÓN POR EL QUE CADA UNO DE LOS CÓNYUGES PASA A TENER EL 50 POR 100 DEL PISO, QUE ADQUIRIERON DE SOLTEROS ESCRITURANDO EN PORCENTAJES, 74 POR 100 UNA PARTE Y EL 26 POR 100 LA OTRA (10/02/2010)**

En estas circunstancias, si se efectúa una escritura consistente en cambiar el porcentaje de copropiedad, y, además, este nuevo reparto se realiza sin contraprestación, se habrá producido uno de los supuestos que configuran el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos” (artículo 3.1.b) de la LISD.

Ahora bien, parece que no cabría entender que este nuevo reparto se realiza sin contraprestación, pues constituiría la contraprestación las cuotas del préstamo que ha ido pagando al 50 por 100, y que continuará pagando, el copropietario que recibe más participación en el inmueble; es decir, parte de la contraprestación ha sido pagada por adelantado y la otra parte se sigue pagando con el préstamo. En tal caso, la escritura por la que se reparten los porcentajes no constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido en el párrafo anterior, ya que sí existe contraprestación y estaríamos ante el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

A este respecto el artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.”

Por lo tanto, la transmisión del 24 por 100 del inmueble será una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, todas estas circunstancias deben ser probadas por los consultantes suficientemente.

**TRANSMISIÓN GRATUITA “INTER VIVOS” DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES EN LA QUE SE PLANTEA CONSTITUIR COMUNIDAD DE BIENES POR LOS DONATARIOS (12/02/2010)**

Del texto del precepto se desprende que, para un supuesto como el planteado en el escrito de consulta, tanto los donantes de la actividad empresarial han de tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el momento de la escritura pública de donación como los donatarios mantener ese derecho en los diez años siguientes.

Lo primero significa que, conforme a lo previsto en el artículo 4.Ocho.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, la actividad ha de haber sido ejercida de forma habitual, personal y directa por ambos cónyuges constituyendo su principal fuente de renta en el periodo impositivo anterior a la donación.

La misma exigencia habrá de cumplirse por los donatarios, considerados de forma separada, habida cuenta que, con independencia de la existencia o no de una comunidad de bienes, el cumplimiento de ese doble requisito indicado deberá cumplirse de forma individual por cada uno de aquellos. Así lo establece el epígrafe 1.2.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, 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.

#### **APLICABILIDAD DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.6 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN CASO DE DONACIÓN DEL NEGOCIO A UNA HIJA POR UN JUBILADO DE 62 AÑOS Y CON DISCAPACIDAD SUPERIOR AL 45% (22/02/2010)**

Como puede observarse, la letra a) del precepto y apartado exige, alternativamente, que el donante tuviese, en el momento de la donación, sesenta y cinco o más años o que, aun no habiendo alcanzado dicha edad, se encontrase “en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez”.

[...]

Los beneficios fiscales son de interpretación restrictiva y no extensiva, como resulta de los principios tributarios y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por lo que la aplicación del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el caso de donación de negocio solo procedería si de conformidad con la normativa de la Seguridad Social, los supuestos de discapacidad a que se refiere el Real Decreto 1851/2009 fueran susceptibles de ser considerados legalmente, para menores de 65 años, como “de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez”.

De no ser así, no procederá la reducción ni tampoco se podrá considerar que no existe ganancia o pérdida patrimonial al no resultar aplicable al caso lo previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.