

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS MAYO-JUNIO 2010

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 2

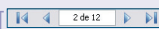

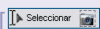
Diferencia entre valor real y precio 2	Disolución y liquidación con adjudicación de inmuebles 8
Subrogación y fianza 2	Valoración de la escritura de declaración de obra nueva y propiedad horizontal 8
Constitución de préstamo por particular 3	Subrogación o novación de un crédito hipotecario 8
Constitución de aval con posterioridad al préstamo 3	Demolición de voladizo de una terraza y cambio de los porcentajes de participación en la comunidad de propietarios 9
Transmisión de una nave como único activo de la empresa absorbida 3	Base imponible de la ampliación de un préstamo hipotecario 10
Adjudicación de un bien privativo en pago de deudas 4	Escritura de rectificación de otra anterior 10
Sustitución de aval por depósito en metálico a nombre de los acreedores 4	Cancelación de crédito hipotecario y constitución de préstamo hipotecario con otra entidad financiera 10
Venta de un inmueble por importe inferior al declarado 4	Emisión de letras de cambio 11
Aportación a la sociedad conyugal con carácter oneroso 5	Cancelación de declaración de obra nueva y división horizontal 11
Escisión de una sociedad con entrega de participaciones 5	Elevación a público de un contrato privado de compraventa 12
Transferencias que recibe una Sociedad realizadas por el único socio 6	Sujeto pasivo de una cancelación de condición resolutoria expresa 12
Fusión por absorción 6	Transmisión de plazas de garaje y trasteros resultantes de la división material de un sótano 13
Ampliación de capital para llegar al capital mínimo establecido para las SICAV 7	Entidad promotora de viviendas que entrega algunas de ellas como premio por la organización de una rifa 13
Canje de acciones en multinacional francesa por participaciones en sociedad limitada española 7	Venta de plazas de garaje por el concesionario 14
Cierre de sucursal de entidad de crédito como consecuencia de una operación de reestructuración 7	

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 14

Tratamiento tributario del "trust" en su constitución y en caso de fallecimiento del constituyente 14	Mantenimiento del valor de las participaciones adquiridas vía sucesión o donación en caso de escisión 18
Exceso de adjudicación y compensación en metálico 16	Cumplimiento del requisito de permanencia 18
Aplicación de reducciones 16	Donación de farmacia. Reducción en la base imponible 19
Procedencia de la reducción por fallecimiento de madre agricultora 17	Donación dineraria de un residente fiscal en España a residentes en Francia 19
Reducción por adquisición de vivienda habitual a los descendientes por afinidad 17	Donación y documento privado 19
Mantenimiento del requisito de permanencia 18	Liberación de los codeudores de un préstamo hipotecario 19

NOVEDADES AUTONÓMICAS: CANARIAS DECRETO 71/2010, de 1 de julio, por el que se crean oficinas desconcentradas

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 [].

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

DIFERENCIA ENTRE VALOR REAL Y PRECIO (03/05/2010)

La transmisión onerosa de un piso constituye una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, siempre y cuando no quede sujeta al IVA.

Partiendo de que la transmisión estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, el apartado primero del artículo 10 del texto refundido, dispone que:

“1. 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”.

De acuerdo con el precepto transcrito, la base imponible de la transmisión del piso referido estará constituida por el valor real de dicho piso, que no tiene por qué coincidir con el precio fijado por las partes en la compraventa.

El concepto de valor real no viene determinado en las normas tributarias, pero el Tribunal Supremo lo equipara al valor de mercado.

Por tanto, se puede definir el valor de mercado como aquel precio que estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado.

A este respecto, **la rebaja que realice la entidad financiera puede afectar al precio de la transmisión de una vivienda, pero no al valor real que tenga el bien transmitido, que es lo que grava el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.**

Dicho valor debe calcularse objetivamente, con independencia de las circunstancias que concurran en la transmisión.

Por otra parte, la Administración puede comprobar el valor declarado por el sujeto pasivo, y practicar, en su caso, liquidación complementaria si el valor comprobado es superior al declarado.

Así mismo, si el sujeto pasivo no está conforme con este nuevo valor, podrá promover la práctica de la tasación pericial contradictoria, para corregir el valor, o impugnar el acto de valoración o la liquidación resultante, mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

SUBROGACIÓN Y FIANZA (20/05/2010)

En la escritura que se va a realizar se dan dos convenciones, la subrogación del comprador en el préstamo hipotecario que tenía concedido el promotor y la constitución de una fianza de sus padres a favor de la entidad financiera:

SUBROGACIÓN DEL PRÉSTAMO

Si se produce la subrogación del adquirente en la posición del vendedor y en la obligación de devolución del crédito garantizado con hipoteca, debe entenderse que la subrogación, al no producir inscripción distinta de la que origina la propia transmisión del inmueble, no verificaría los requisitos del artículo 31.2 TRLITPAJD y, por tanto, no estaría sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

CONSTITUCIÓN DE AVAL

En el supuesto objeto de consulta, la fianza no se constituirá simultáneamente con el préstamo hipotecario, sino en un momento posterior, con ocasión de su subrogación.

Tampoco se indica que en su otorgamiento estuviera prevista la constitución de la fianza. Es más, de las manifestaciones de la consultante se deduce que la exigencia de la fianza es claramente posterior a la constitución del préstamo hipotecario, ya que es una condición exigida para dar el consentimiento a la subrogación.

Por tanto, la fianza sobre la que se consulta, constituida con posterioridad a la constitución del préstamo hipotecario, está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ya que no resulta aplicable la llamada regla del “tratamiento unitario del préstamo”.

Respecto a esta última operación cabe precisar que el sujeto pasivo es el acreedor afianzado tal y como establece el artículo 8 del texto refundido del ITP y AJD. Por lo tanto, será sujeto pasivo del impuesto la entidad financiera que exige el afianzamiento.

CONSTITUCIÓN DE PRÉSTAMO POR PARTICULAR (24/05/2010)

La constitución de un préstamo por un particular, con o sin interés, es una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sin embargo, los préstamos están exentos de dicha modalidad, en virtud de lo previsto en el citado artículo 45.I.B).15, por lo que no cabe practicar liquidación por dicho concepto.

No obstante, dado que la operación está sujeta al Impuesto, el sujeto pasivo, el prestatario, sí está obligado a presentar la declaración del Impuesto, en la que alegará la exención.

CONSTITUCIÓN DE AVAL CON POSTERIORIDAD AL PRÉSTAMO (26/05/2010)

Debemos diferenciar dos supuestos:

A) SI EL SUJETO QUE CONSTITUYE EL AVAL ES UN SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN EL EJERCICIO DE SU ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

La operación constituirá una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por ello, habrá que determinar en cada caso concreto si el fiador ostenta la condición de empresario o profesional y si dicho contrato se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Si concurren ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la operación quedará sujeta a este impuesto.

No obstante, la constitución de fianzas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido está exenta de dicho impuesto, en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.18.f) de la Ley 37/1992.

B) SI LA CONSTITUCIÓN DEL AVAL SE PRODUCE POR PARTE DE UN PARTICULAR

La operación no estará sujeta al IVA, al no tratarse de un empresario o profesional, en este caso, el artículo 7 del texto refundido del ITP y AJD dispone que resultará sujeto a este impuesto.

En el supuesto objeto de consulta, el aval no se constituyó simultáneamente con el préstamo hipotecario, sino en un momento posterior, sin que, al parecer, su otorgamiento estuviera previsto en el préstamo al que garantiza.

Por tanto, el aval sobre el que se consulta, constituido con posterioridad a la constitución del préstamo hipotecario, está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ya que no resulta aplicable la llamada regla del “tratamiento unitario del préstamo”, siendo el sujeto pasivo el acreedor afianzado tal y como se establece en el artículo 8 del texto refundido del ITP y AJD. Por lo tanto será sujeto pasivo del impuesto la entidad financiera que exige el aval.

Respecto a la base imponible del aval constituido será el importe de la obligación garantizada, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.

TRANSMISIÓN DE UNA NAVE COMO ÚNICO ACTIVO DE LA EMPRESA ABSORBIDA (31/05/2010)

La transmisión de una nave como único activo de la empresa absorbida no puede acogerse a la no sujeción del artículo 7.1º de la Ley 37/1992 del impuesto del valor añadido.

Se trata de una simple cesión de activos que no se acompaña de una mínima estructura organizativa de factores de producción que permita considerar a los elementos transmitidos como una unidad económica autónoma.

No obstante lo anterior, la transmisión de la citada nave podría estar exenta del Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la citada Ley.

ADJUDICACIÓN DE UN BIEN PRIVATIVO EN PAGO DE DEUDAS (01/06/2010)

La operación descrita es una adjudicación en pago de deudas, por la que un cónyuge casado en gananciales adjudica al otro cónyuge un bien privativo con objeto de saldar una deuda. Es un supuesto gravado por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo sujeto pasivo es el cónyuge que recibe el bien y es el que debe cumplimentar la autoliquidación del citado impuesto.

SUSTITUCIÓN DE AVAL POR DEPÓSITO EN METÁLICO A NOMBRE DE LOS ACREEDORES (07/06/2010)

Debemos analizar lo siguiente:

- **CANCELACIÓN DEL AVAL**

La cancelación del aval, al ser realizado por una entidad empresarial en el ámbito de su actividad, será una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien al ser de carácter financiero, estará exenta del mismo -Artículo 20.uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA-, sin que cumpla con los requisitos exigidos para quedar sujeta a la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

- **CONSTITUCIÓN DEL DEPÓSITO POR UNA ENTIDAD EMPRESARIAL EN UNA ENTIDAD FINANCIERA A NOMBRE DE LOS ACREEDORES**

En cuanto a la constitución del depósito por una entidad empresarial en una entidad financiera a nombre de los acreedores supone un negocio, asimismo, sujeto pero exento del IVA, por realizarse por una empresa en desarrollo de su actividad y la previsión de exención de las operaciones financieras en la normativa de este impuesto -Artículo 20.uno.18º de la Ley del IVA-, tampoco, en este caso, cabe exigir la cuota gradual de documentos notariales antes citada.

Sin embargo, cabe destacar que al ponerse el depósito a nombre de los acreedores y ser dinero en metálico, es decir un bien fungible, los citadas personas hacen suyo el dinero puesto a su nombre, por lo que aumentan su patrimonio en dichas cantidades, aunque asumirían la obligación de devolución correlativa entre sus obligaciones y, en efecto, los rendimientos de ese capital debe ser declarado en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

VENTA DE UN INMUEBLE POR IMPORTE INFERIOR AL DECLARADO (14/06/2010)

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 35 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, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

El valor normal de mercado podrá acreditarse aplicando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho, siendo competencia de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria la valoración de la prueba aportada.

APORTACIÓN A LA SOCIEDAD CONYUGAL CON CARÁCTER ONEROSO (15/06/2010)

• CLASES DE APORTACIONES A LA SOCIEDAD CONYUGAL

Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad conyugal pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad conyugal exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda.

• TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE AMBAS TRANSACCIONES

El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa.

Así, la donación de bienes a la sociedad conyugal es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.

Por lo que respecta a las transmisiones onerosas de bienes, dicha transmisión está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, el artículo 45.I.B)3 del texto refundido del mencionado impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, establece que las aportaciones a la sociedad conyugal están exentas del impuesto.

A este respecto, este Centro Directivo considera que la exención regulada en el artículo 45.I.B)3 del TRLITPAJD no alcanza a todos los matrimonios, sino que se refiere expresamente a sociedades conyugales, lo que puede incluir a la sociedad de gananciales y a cualquier otro matrimonio cuyo régimen económico sea el de sociedad conyugal, pero en ningún caso puede entenderse que también están incluidos los matrimonios cuyo régimen económico matrimonial es de separación de bienes o el de participación en las ganancias, precisamente porque los cónyuges voluntaria y espontáneamente han decidido no formar una sociedad conyugal, sino mantener separados sus respectivos patrimonios.

A este respecto, el régimen del consorcio conyugal aragonés, regulado en la Ley de la Comunidad de Aragón 2/2003, de 12 de febrero, de régimen económico matrimonial y viudedad, se constituye como una auténtica sociedad conyugal.

• APLICACIÓN DE ESTE RÉGIMEN AL SUPUESTO PLANTEADO

En cuanto a la cuestión formulada en el escrito de consulta, se plantea que la esposa aportante de la vivienda y del préstamo hipotecario que recae sobre ella recibirá en el momento de la aportación el importe de la cuenta ahorro vivienda del consultante.

Es decir, la aportación será onerosa, pues habrá una contraprestación.

Por lo tanto, la aportación de la vivienda a la sociedad conyugal estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y será aplicable la exención regulada en el artículo 45.I.B)3 del TRLITPAJD.

ESCISIÓN DE UNA SOCIEDAD CON ENTREGA DE PARTICIPACIONES (16/06/2010)

En la operación de escisión de una sociedad con entrega de participaciones de la nueva sociedad que recibe las participaciones de los socios de la escindida, en el caso de no producirse una modificación de los porcentajes de control de valores aportados a una sociedad de nueva creación, no se adquiere ni se aumenta el control de dicha sociedad, puesto que las participaciones y el porcentaje de participación en las sociedades que controlan a la sociedad escindida son las mismas. Por tanto, es una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD por no incurrir en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, modificado por el artículo octavo de la Ley 36/2006, de 28 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

TRANSFERENCIAS QUE RECIBE UNA SOCIEDAD REALIZADAS POR EL ÚNICO SOCIO (03/05/2010)

El artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) dispone en su apartado 1, 2º lo siguiente:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

2.º Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.”

Asimismo, conforme a los criterios contables establecidos por el ICAC, en relación con la norma de registro y valoración nº 18 del PGC, la intervención General de la Comunidad Autónoma correspondiente establece que las citadas transferencias no deben tratarse como subvenciones sino como aportaciones a los fondos propios de la consultante.

Si efectivamente las transferencias objeto de consulta tienen la consideración de aportaciones del socio único –y, por tanto, no tienen la consideración contable de ingreso imputable a la cuenta de resultados de la consultante– y no suponen aumento del capital social de la entidad, estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD por configurar el hecho imponible regulado en el número 2º del artículo 19.1 del texto refundido de la Ley del impuesto.

Por último, cabe advertir que en el caso de que tales transferencias sí supongan un aumento del capital social de la entidad también estarían sujetas a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien por el hecho imponible regulado en el número 1º del artículo 19.1 del texto refundido de la Ley del impuesto.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN (05/05/2010)

• TRATAMIENTO DE OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

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 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 ampliación de capital de la sociedad absorbente estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de su capital social.

• APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 108 LMV

Por otra parte, conforme al artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD de la transmisión de valores representativos del capital social o patrimonio de una sociedad requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Que el activo de la entidad cuyos valores se transmiten esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España.
- 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.

En el supuesto planteado, no resultará aplicable ninguno de los supuestos de sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD regulados en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV:

En particular, no se cumplirá el requisito de obtención del control de una sociedad de inmuebles o el aumento del control ya obtenido, pues la consultante ya tiene el control total de la absorbida (100 por 100 de su capital social), lo cual sirve tanto a esta sociedad como a la absorbente (sociedad A), pues a efectos de la aplicación del artículo 108 de la LMV, se deben computar también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades y el grupo de sociedades ya es titular del 100 por 100 del capital social de la sociedad B.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL PARA LLEGAR AL CAPITAL MÍNIMO ESTABLECIDO PARA LAS SICAV (31/05/2010)

El artículo 45.I.B.20.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece:

“Las operaciones de constitución y aumento de capital de las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

A la vista de lo previsto en el precepto transcrito si cuando se realiza la ampliación de capital por la entidad consultante, ésta tiene la naturaleza de sociedad de responsabilidad limitada no tendrá derecho a la exención expuesta, si por el contrario, la ampliación se produce una vez convertida en SICAV, en los términos previstos en la regulación de este tipo de sociedades, sí que le será de aplicación tal exención.

CANJE DE ACCIONES EN MULTINACIONAL FRANCESA POR PARTICIPACIONES EN SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA (31/05/2010)

El artículo 17.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, determina que:

“Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, que queden exentas de tributar como tales, bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido o bien en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como su adquisición en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, tributarán por la citada modalidad, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los casos y con las condiciones que establece el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores”.

Asimismo, el número 9 del artículo 45.I. B) del Texto Refundido dispone que

“Estarán exentas: 9. Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores”.

De acuerdo con lo expuesto y no siendo aplicable al caso ninguno de los supuestos de gravamen a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, la doble transmisión de acciones y participaciones resultaría sujeta y exenta por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CIERRE DE SUCURSAL DE ENTIDAD DE CRÉDITO COMO CONSECUENCIA DE UNA OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN (07/06/2010)

El futuro cierre de la sucursal que una entidad de crédito tiene en España como consecuencia de la operación de reestructuración consistente en una aportación no dineraria de rama de actividad, no estará sujeto a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, pues no constituye ninguno de los supuestos del hecho imponible de dicha modalidad del impuesto.

Y ello, con independencia de que a la operación de aportación se le acabe aplicando el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN CON ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES (25/06/2010)

En primer lugar, cabe indicar que la disolución y liquidación de una sociedad sólo tributa en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ITPAJD, por el concepto de disolución, operación que tributa por la modalidad de operaciones societarias del impuesto, pero no por la liquidación subsiguiente.

A este respecto, la circunstancia de que la operación en cuestión tribute o no en el IVA es indiferente, pues la tributación por la modalidad de operaciones societarias, a diferencia de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, es plenamente compatible con aquel impuesto.

En consecuencia, la disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos.

La base imponible para cada socio será el valor real de los bienes y derechos adjudicados y el tipo de gravamen será el 1 por 100.

Por otra parte, del escrito de consulta parece desprenderse que las adjudicaciones de bienes a los socios no van a ser equivalentes; al menos, con arreglo a los valores que figuran en los libros no lo son, sino que se producirá un exceso de adjudicación a favor de un socio que recibirá los 21 solares (si bien lo relevante serán los valores reales, no los contables).

Si esto es así, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.2.B) y 5 del TRLITPAJD.

Y ello, porque si bien la sujeción de la disolución de una sociedad a la modalidad de operaciones societarias implica la no sujeción de dicha operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por incompatibilidad con la anterior, ni siquiera por la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, siempre que tales adjudicaciones guarden la debida proporción con sus cuotas de participación en el capital social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación, que está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por el hecho imponible de exceso de adjudicación.

VALORACIÓN DE LA ESCRITURA DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA Y PROPIEDAD HORIZONTAL (01/06/2010)

En la escritura de declaración de obra nueva la base imponible será el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

En la escritura de constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal la base imponible deberá incluir el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

En ambos casos la valoración estará referida a la fecha de dichas escrituras, momento en que tiene lugar el devengo del impuesto.

Para que cada uno de los vecinos tenga la propiedad exclusiva de una o varias viviendas será necesaria la disolución de la comunidad y la adjudicación de dichas viviendas en proporción a la cuota que le corresponda en la comunidad.

La disolución de una comunidad que no ha realizado actividad empresarial tributa por actos jurídicos documentados, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad.

En otro caso, si se produce un exceso de adjudicación, éste tributará como transmisión patrimonial onerosa.

SUBROGACIÓN O NOVACIÓN DE UN CRÉDITO HIPOTECARIO (02/06/2010)

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

No obstante lo anterior, en el caso de que una entidad financiera desee subrogarse en un préstamo hipotecario, si existe más de un crédito o préstamo hipotecario inscrito sobre la finca en cuestión y a favor de la

misma entidad acreedora, la nueva entidad deberá subrogarse respecto de todos ellos, con independencia de que sean préstamos hipotecarios o créditos hipotecarios.

Por lo expuesto, al instrumentar la subrogación conforme a la Ley 2/1994, no es posible que la entidad financiera, además de modificar el tipo de interés y el plazo, realice la novación de un crédito hipotecario en préstamo hipotecario, precisamente porque la Ley 2/1994 no ampara la subrogación de créditos hipotecarios de forma autónoma.

DEMOLICIÓN DE VOLADIZO DE UNA TERRAZA Y CAMBIO DE LOS PORCENTAJES DE PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS (09/06/2010)

• MODALIDAD DE TPO

En relación con la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la mera modificación de los coeficientes de participación en la propiedad de un edificio en régimen de propiedad horizontal y su formalización en escritura pública, sin alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio en dicho régimen, no supone un acto liquidable por dicha modalidad, ya que no se ha producido el hecho imponible configurado en la letra A) del apartado 1 del artículo 7 del Texto Refundido, consistente en la transmisión onerosa de un bien o derecho, ni ninguna de las otras figuras recogidas en la letra B) de dicho apartado (ni en los apartados 2, 3 y 4 siguientes, que recogen otros supuestos que se consideran transmisiones patrimoniales).

• MODALIDAD CUOTA FIJA DEL ITPAJD

En cuanto a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 31 del Texto Refundido, la matriz y las copias de la escritura notarial en que se formalice el acuerdo de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal estarán sujetas a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, por lo que deben ser extendidas, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

• MODALIDAD CUOTA VARIABLE DEL ITPAJD

En cuanto a la cuota gradual de dicha modalidad, a la que se refiere el apartado 2 del artículo 31 del Texto Refundido, de acuerdo con el mismo, la escritura pública estará sujeta a dicho gravamen gradual sólo si concurren todos los requisitos exigidos por el referido apartado.

- Tratarse de una primera copia de una escritura notarial.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial.
- Que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

De los requisitos anteriores, parece necesario analizar si se cumple el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable en el caso planteado en el escrito de consulta, pues los otros tres sí se cumplen.

A este respecto, cabe señalar que la escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del Reglamento del impuesto, es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura.

Esta escritura se limita a recoger el acuerdo de subsanación o rectificación de los coeficientes de participación en la propiedad resultantes de la constitución original del edificio en régimen de propiedad horizontal, sin alteración de la superficie de los distintos elementos componentes de aquél.

El mismo régimen seguirán las escrituras públicas que modifiquen el coeficiente de participación de las fincas afectadas por la operación efectuada.

BASE IMPONIBLE DE LA AMPLIACIÓN DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO (08/06/2010)

La escritura pública de ampliación de préstamo hipotecario reúne todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para quedar sometida al gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

En lo que se refiere a la base imponible, su importe se fijará atendiendo al incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe del principal de la ampliación, más los intereses pactados y las cantidades estipuladas para costas y gastos. En este sentido se ha pronunciado el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 22 de septiembre de 1994.

ESCRITURA DE RECTIFICACIÓN DE OTRA ANTERIOR (04/05/2010)

El artículo 45.I.B.13 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que estarán exentas:

“Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.”

Por lo tanto, solamente en el caso de que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación estará exenta del concepto de actos jurídicos documentados.

En los demás casos dicha escritura tributará al reunir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto:

- Se trata de una primera copia de escritura.
- Se trata de un objeto valuable.
- Contiene un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De la descripción de los hechos parece que nos encontramos ante el caso de que la escritura inicial está afectada de vicio que implican inexistencia o nulidad y, por tanto, la escritura de rectificación no tributará de nuevo, ahora bien, en el momento de la autoliquidación, deberán acompañar la documentación necesaria para que la exención pueda ser comprobada por la oficina gestora competente.

CANCELACIÓN DE CRÉDITO HIPOTECARIO Y CONSTITUCIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO CON OTRA ENTIDAD FINANCIERA (28/05/2010)

• CANCELACIÓN DE UNA HIPOTECA EN GARANTÍA DE UN PRÉSTAMO O CRÉDITO

La escritura de cancelación de una hipoteca en garantía de un préstamo o crédito, es uno de los supuestos gravados por la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), al cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

No obstante lo anterior, dicha escritura de cancelación se encuentra exenta, según el artículo 45.I.B).18 del mismo texto refundido, que literalmente establece como exentas del tributo.

• CONSTITUCIÓN DE UNA NUEVA HIPOTECA EN SUSTITUCIÓN DE LA ANTERIOR CANCELADA.

La constitución de una nueva hipoteca en sustitución de la anterior cancelada, en garantía de un nuevo préstamo hipotecario otorgado por otra entidad financiera supone por una parte que dicha constitución del préstamo quede sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que se trata de una operación realizada por una empresa en el desarrollo de su actividad, lo que hace que dicha operación quede no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Teniendo en cuenta lo anterior, la escritura de la constitución de la nueva hipoteca estará gravada por la cuota gradual de documentos notariales, dado que cumple con los requisitos transcritos del artículo 31.2 del texto refundido del ITP y AJD.

• **APLICACIÓN A LAS DOS OPERACIONES EXAMINADAS DE LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY 2/1994.**

En cuanto a la posibilidad de que a las dos mencionadas operaciones examinadas pueda aplicárseles la exención establecida en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, al considerar que, aunque no exista subrogación de una entidad financiera en la posición acreedora del crédito inicial ni se trate de una novación, sí que se trata de un préstamo que mantiene el capital del crédito anterior y sólo se modificaría en su caso el tipo de interés y/o el plazo, ha de contestarse negativamente, puesto que la mencionada Ley establece una exención, siempre y cuando se den la mencionadas subrogaciones o novaciones, y puesto que no se ha producido y al tratarse de exenciones rige para las mismas el principio de legalidad estricto, establecido en el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo que impide que se extienda más allá de sus propios términos lo previsto en relación con cualquier beneficio fiscal, sin que pueda aplicarse, tampoco, la analogía, por lo que, en conclusión no es aplicable al supuesto planteado la exención de la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados del ITP y AJD.

EMISIÓN DE LETRAS DE CAMBIO (17/06/2010)

En cuanto a la emisión de letras de cambio por importe de 300.000 euros cada una, existiendo plazos de vencimiento de las mismas superiores a seis meses utilizando efectos timbrados por importes bajos y liquidando la diferencia por el modelo 630:

El artículo 36 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que:

“1. En la letra de cambio servirá de base la cantidad girada, y en los certificados de depósito, su importe nominal.

2. Cuando el vencimiento de las letras de cambio exceda de seis meses, contados a partir de la fecha de su emisión, se exigirá el impuesto que corresponda al duplo de la base.

Si en sustitución de la letra de cambio que correspondiere a un acto o negocio jurídico se expidiesen dos o más letras, originando una disminución del impuesto, procederá la adición de las bases respectivas, a fin de exigir la diferencia. No se considerará producido el expresado fraccionamiento cuando entre las fechas de vencimiento de los efectos exista una diferencia superior a quince días o cuando se hubiere pactado documentalmente el cobro a plazos mediante giros escalonados”.

Por otra parte, el artículo 37 del mismo texto legal establece que:

“1. Las letras de cambio se extenderán necesariamente en el efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía. La extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior privará a estos documentos de la eficacia ejecutiva que les atribuyen las leyes. La tributación se llevará a cabo conforme a la siguiente escala (...)”

Por lo tanto, tal y como establece la normativa, para calcular el impuesto a pagar el consultante deberá tener en cuenta que al existir plazos con vencimiento superior a seis meses se multiplicará el nominal del plazo por dos.

Las letras de cambio se deberán extender necesariamente en el efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía.

La extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior privará a estos documentos de la eficacia ejecutiva que les atribuyen las leyes.

La tributación se deberá llevar a cabo conforme a la escala prevista en la ley, mediante efectos timbrados hasta la cantidad de 192.323,87 euros, y el exceso sobre esa cantidad en metálico presentado el modelo 630.

Cualquier otra forma de liquidar el impuesto no cumplirá con la normativa.

CANCELACIÓN DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL (21/06/2010)

La escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no tendrá contenido valorable, por lo que no tributará por dicho concepto al no cumplir uno de los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido.

Por otro lado, respecto a si deberá ingresar por la escritura de declaración de obra nueva en curso y división horizontal sobre la que, en su día, se aplicó la exención por ser viviendas de protección oficial, en efecto,

dicha exención era provisional, pero no puede ser definitiva ya que por causas de fuerza mayor, tal y como manifiesta en el escrito de la consulta, es imposible llevar a cabo la construcción de las viviendas proyectadas, por lo que no podrá exigírsele el ingreso que en su día no hizo por aplicarse la exención ya que no va a tener efecto ninguna obra nueva ni ninguna división horizontal.

ELEVACIÓN A PÚBLICO DE UN CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA (22/06/2010)

El artículo 50 de la Ley del impuesto, recogida en el texto refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece que:

“2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.”

A este respecto el artículo 1.227 del código civil establece que:

“La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.”

En el supuesto planteado, según manifiesta el consultante, el contrato privado posee el sello del Ayuntamiento por liquidación de plusvalía de fecha 29 de enero de 1982 correspondiente a la finca urbana que se transmitió por contrato privado, pero es que, además, uno de los participantes del contrato, el padre del consultante, falleció en el año 1986, por la que al presentar el documento privado a liquidación cuando se eleve a público el contrato, habrá transcurrido con exceso el plazo de prescripción.

SUJETO PASIVO DE UNA CANCELACIÓN DE CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPRESA (28/06/2010)

El artículo 23 de la Ley Hipotecaria permite que, en caso de consumarse la adquisición del derecho, el cumplimiento de las condiciones suspensivas, resolutorias o rescisorias de los actos o contratos inscritos, se haga constar en el Registro de la Propiedad por medio de una nota marginal, en la que, conforme al artículo 56 del Reglamento Hipotecario, se hará constar, entre otros extremos, el documento en cuya virtud se extienda dicha nota.

Si se tratase de un documento notarial, escritura o acta, estaría sujeto a la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Si por el contrario, se tratase de un documento privado o instancia dirigida al Registrador de la Propiedad, no originará tributación alguna por el ITP y AJD, ya sea por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas o por la cuota variable del Documento Notarial.

En cuanto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, porque no constituye hecho imponible de la misma pues, si bien el artículo 7.3 del texto refundido equipara a la hipoteca la condición resolutoria explícita de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria, permitiendo, en suma, su tributación como derecho real de garantía, el artículo 7.1 solo contempla como hecho imponible de la referida modalidad la constitución de los derechos reales, pero no su extinción.

En consecuencia, la cancelación de la condición resolutoria queda excluida de tributación por esta modalidad, cualquiera que sea el tipo de documento en que se instrumente.

Por otro lado, tampoco constituye hecho imponible de Actos Jurídicos Documentados, Documento Notarial, por cuyo concepto tributan tan solo los documentos notariales, escrituras, actas y testimonios, en los términos que establece el artículo 31 del texto refundido (artículo 28 del mismo), por lo que, tratándose de un documento privado, falta el presupuesto de hecho básico que determina la sujeción por esta modalidad.

Por lo tanto la cancelación de la condición resolutoria se puede instrumentar mediante documento público o privado; si se instrumenta en un documento notarial, escritura o acta, estaría sujeto a la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto.

Si por el contrario, se tratase de un documento privado o instancia dirigida al Registrador de la Propiedad, no originará tributación alguna por el ITP y AJD.

Respecto al sujeto pasivo del impuesto el artículo 29 del texto refundido establece que:

“será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.”

Por lo tanto será sujeto pasivo del Impuesto la persona que inste la escritura de cancelación de la condición resolutoria.

Como puede deducirse de lo anterior, en una escritura de cancelación de una condición resolutoria expresa o explícita será sujeto pasivo la persona que inste o solicite el documento notarial o aquella en cuyo interés se expida.

Así como en la constitución de la condición resolutoria es sujeto pasivo aquella a cuyo favor se constituye, en este caso ha sido el que transmitió el solar, al cancelarse, quien ostenta un interés indudable es quien estaba afectado por la condición resolutoria, es decir quien recibió en cesión el solar, aunque, también quien recibe las unidades de obra pactadas, puesto que se liberan de la carga registral que supone la mencionada condición.

A la vista de lo anterior, si ambas partes pueden tener interés en su expedición, cabe considerar como sujeto pasivo a quien haya solicitado o instado los documentos notariales y si hubieran sido ambas partes, asimismo, ambas partes serán considerados como sujetos pasivos.

TRANSMISIÓN DE PLAZAS DE GARAJE Y TRASTEROS RESULTANTES DE LA DIVISIÓN MATERIAL DE UN SÓTANO (14/05/2010)

Para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación habrá que efectuar un análisis en dos fases:

- 1º) Determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo, es decir, que más del 50 por ciento del coste de las obras totales corresponda a estas obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación.
- 2º) Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, entonces habrá que atender al elemento cuantitativo, esto es, que el importe de las obras totales exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o del valor previo de la edificación (excluido el terreno, en su caso) antes de su rehabilitación.

En consecuencia con todo lo anterior, si las obras que realizó en el sótano el consultante para su utilización como plazas de garaje y trasteros, a que se refiere el escrito de consulta, no pueden considerarse de “rehabilitación”, por no concurrir respecto de dichas obras los requisitos exigidos para ello por el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/92, anteriormente citado, las entregas de las plazas de garaje y trasteros por el empresario consultante, en cuanto que no se trata de la primera transmisión de edificaciones, estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerarse segunda o ulterior entrega de edificación, procediendo pues la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como establece el artículo 7.1.A) del Texto Refundido de este Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Si por el contrario, dichas obras pudieran calificarse de rehabilitación, entonces las entregas de las plazas de garaje y trasteros estarían sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerarse primera entrega de edificación.

ENTIDAD PROMOTORA DE VIVIENDAS QUE ENTREGA ALGUNAS DE ELLAS COMO PREMIO POR LA ORGANIZACIÓN DE UNA RIFA (28/05/2010)

Si el importe total de las papeletas vendidas que dan derecho a participar en el sorteo de las viviendas reviste un carácter meramente simbólico en relación con el valor de mercado de las mismas, circunstancia que normalmente ocurrirá, se considerará que la entrega se produce a título gratuito estando,

en consecuencia, el autoconsumo sujeto y no exento, No obstante, si la consultante no se hubiera deducido ninguna cuota soportada en la construcción de dichas viviendas, el mencionado autoconsumo estará no sujeto.

En otro caso, existirá una entrega de bienes sujeta y no exenta cuya base imponible vendrá determinada por el importe total de la contraprestación percibida tanto del adquirente como de terceros, es decir, el importe total de las papeletas vendidas que dan derecho a participar en el sorteo de las viviendas.

VENTA DE PLAZAS DE GARAJE POR EL CONCESIONARIO (31/05/2010)

La transmisión de las plazas de aparcamiento que realice el concesionario tendrá, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la consideración de entrega de bienes, siempre que se atribuya al nuevo adquirente las facultades inherentes al propietario de un bien, devengándose el Impuesto correspondiente, de acuerdo con el artículo 75. Uno de la Ley 37/1992, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente, salvo que se realicen pagos anticipados a la realización del hecho imponible en cuyo caso, según el artículo 75. Dos de la misma Ley, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En consecuencia, pueden plantearse las tres situaciones siguientes:

- que el adquirente de las plazas de aparcamiento sea quien haya sido hasta ese momento cesionario temporal de las mismas. En este caso, la entrega estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- que el adquirente sea una persona diferente de quien la utilizó durante al menos dos años. En este caso, el uso previo del cesionario agotaría la primera entrega y, por consiguiente, la operación de transmisión a favor de una persona distinta estaría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- que siendo el adquirente del aparcamiento una persona diferente de quien la utilizó como cesionario, dicho uso se hubiera producido durante un plazo inferior a dos años. En este caso, el uso no habría agotado la primera entrega por lo que la transmisión estaría sujeta y no exenta de Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL "TRUST" EN SU CONSTITUCIÓN Y EN CASO DE FALLECIMIENTO DEL CONSTITUYENTE (14/05/2010)

En primer lugar hay que señalar que las cuestiones planteadas por la consultante se refieren a una **institución jurídica propia del Derecho anglosajón**, el "trust", **ajena al Derecho español**. Efectivamente, si bien en el Derecho anglosajón 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 (en los países del llamado "Common Law", es de tal importancia que se regula como un ámbito más del Derecho privado), la figura del "trust" no está reconocida por el ordenamiento jurídico español.

Sobre esta institución, existe un acuerdo internacional, el Convenio 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, **no habiendo sido ratificado por España.**

• **En cuanto a si la constitución de un “*trust*” está sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de “operaciones societarias”,** como ya se ha señalado, no existe reconocimiento de la figura del “*trust*” en nuestro ordenamiento jurídico. La consecuencia lógica de dicha falta de reconocimiento es la incapacidad del “*trust*” para ser sujeto de derechos y obligaciones, entre ellas, la de ser sujeto pasivo de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD; y ello, con independencia de que realice en España operaciones de su tráfico mediante sucursal o establecimiento permanente. Por lo tanto, ni la constitución de un “*trust*” ni la realización de operaciones en territorio español estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

• **La entidad plantea cuál sería el régimen tributario aplicable a las cantidades percibidas por los beneficiarios en caso de fallecimiento del constituyente o Miembro del “*trust*”.**

Indica la consultante que, en caso de fallecimiento del Miembro el “*trustee*” podrá, durante un período de dos años tras el fallecimiento, bien realizar los pagos al patrimonio (herencia o “Estate”) del Miembro, o bien satisfacer las retribuciones a o en favor de cualquiera de los familiares o personas dependientes que el Miembro haya señalado, en las cantidades y de forma que la consultante decida. Si al término del período de dos años la consultante no ha ejercido esa facultad o la ha ejercido sólo respecto de parte de las sumas debidas, procederá a satisfacer las cantidades pendientes al patrimonio (herencia o “Estate”) del Miembro.

Conforme a lo expuesto, tanto las cantidades que perciban los herederos como las que obtengan los familiares o personas dependientes que el Miembro haya señalado tendrán carácter lucrativo, puesto que no existió contraprestación alguna; además, tales cantidades tendrán su origen en un negocio jurídico de los llamados “*mortis causa*”, porque requieren el fallecimiento del Miembro del “*trust*” que efectuó la aportación. En consecuencia, tales cantidades constituirán adquisiciones lucrativas *mortis causa*, tanto si se perciben por su condición de herederos, por formar parte de la herencia, como si se reciben por su condición de beneficiarios designados por el Miembro del “*trust*”, en cuyo caso, tendrán la consideración de legatarios.

Pues bien, en ambos casos tales cantidades tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, impuesto regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante, LISD, y en su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. A continuación se transcriben los principales preceptos de la LISD que resultan aplicables a la cuestión planteada:

[...]

Conforme a los preceptos transcritos, los herederos, legatarios o beneficiarios en general del Miembro del “*trust*” fallecido deberán tributar por el ISD cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- Que residan en territorio español. En este caso, tributarán por obligación personal, lo que significa que deberán tributar por la totalidad de la adquisición, con independencia de la situación de los bienes y derechos que se adquieran.
- Que perciban bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español. En este caso, tributarán por obligación real, lo que significa que no tributarán por la totalidad de los bienes y derechos adquiridos, sino sólo por los que se encuentren en tales circunstancias. También deberán tributar por las cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella, si bien el consultante ha manifestado que el producto al que se refiere esta consulta no constituye un seguro de vida.

Por otra parte, al tratarse de adquisiciones “*mortis causa*”, lógicamente resultarán aplicables las reducciones de la base imponible reguladas en el artículo 20 de la LISD en función del parentesco entre el sujeto pasivo y el causante (Miembro del “*trust*”).

Por último, en cuanto al **devengo** del impuesto, no cabe duda de que se producirá el día del **fallecimiento del causante**, tal como determina el artículo 24.1 de la LISD; y ello, con independencia de que pueda pasar un largo período (de hasta dos años) hasta que se conozca la identidad de los beneficiarios. A este respecto, la normativa del impuesto tiene resuelto, en el último párrafo del artículo 22.2 de la LISD, el

problema que se puede plantear en el caso de que en el momento del fallecimiento no estén identificados los beneficiarios (causahabientes) de la sucesión, estableciendo que en tal caso se aplicará el coeficiente establecido para los colaterales de cuarto grado y extraños cuando el patrimonio preexistente exceda de 4.020.770,98 euros, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos.

EXCESO DE ADJUDICACIÓN Y COMPENSACIÓN EN METÁLICO (11/06/2010)

En la partición y adjudicación de una herencia, el exceso de adjudicación declarado que se derive de la adjudicación a uno de los herederos de un bien indivisible o que desmerezca mucho por su división, si el heredero favorecido por el exceso compensa a los demás en metálico no estará sujeto ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por no tratarse de una adquisición lucrativa, ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al estar expresamente excluido de la consideración de transmisión onerosa.

Cumplimiento del requisito de mantenimiento del valor exigido por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Adquisición “mortis causa” de participaciones con reinversión posterior en otros activos con mantenimiento del valor de adquisición. El valor de mercado de algunos de ellos resulta ser, como consecuencia de la crisis inmobiliaria, sensiblemente inferior a su valor contable (Consulta DGT V1245-10 de 07/06/2010)

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece la obligación de mantenimiento de la adquisición por la que se practicó la reducción durante una década a contar desde el fallecimiento del causante, a efectos de conservar el derecho a la reducción practicada. Por su parte, el apartado 6 del mismo precepto declara aplicable al ámbito de las transmisiones “mortis causa” la exigencia de que los donatarios (los causahabientes, en este caso) no realicen, durante dicho periodo, actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

La interpretación conjunta de ambas normas, sostenida en diversas ocasiones esta Dirección General y que también aparece reflejada en los epígrafes 1.2.d) y 1.3.f) de nuestra 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 (B.O.E. del 10 de abril), es la de que, para los supuestos de reducciones practicadas con ocasión de transmisiones por causa de muerte, no es precisa la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó dicha reducción, materializado bien en las acciones o participaciones heredadas bien en aquellas recibidas en su lugar con ocasión de las distintas operaciones societarias acordadas por los órganos de administración de las entidades en que participe el causahabiente.

En el caso planteado en el escrito de consulta, parte del importe obtenido por la transmisión de las participaciones adquiridas “mortis causa” fue reinvertido en ampliaciones de capital de entidades dedicadas a la actividad económica de promoción inmobiliaria y arrendamiento de inmuebles. Como consecuencia de la crisis del sector inmobiliario, el valor de mercado de los activos inmobiliarios resulta ser sensiblemente inferior a su valor neto contable, por lo que la adecuación contable a su valor no mantendría, como es obvio, aquel sobre el que se practicó la reducción en el impuesto sucesorio. Una situación similar se produciría en caso de transmisión de tales activos, con la consiguiente materialización de la minusvalía latente en los mismos.

Entiende esta Dirección General que el doble supuesto mencionado en el párrafo anterior no puede considerarse imputable a la voluntad de los titulares de las acciones o participaciones y, por ende, que en circunstancias como las expuestas y que tienen su reflejo y justificación contable, no parece lógico ni razonable entender que la minoración del valor de adquisición lleve consigo la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día.

APLICACIÓN DE REDUCCIONES (07/06/2010)

El mencionado artículo, apartado y letra de la Ley 29/1987 exige, entre otros requisitos y como condición “sine qua non” para la aplicación de la reducción que establece, que a la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades les resulte de aplicación la correspondiente exención regulada en el artí-

culo 4.Octavo de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. En el concreto caso de una empresa individual—supuesto que se plantea en el escrito—, la exención se establece en los términos siguientes:

“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”.

De acuerdo con lo anterior, siempre que el cónyuge del consultante ejerciere la actividad de forma habitual, personal y directa y la misma constituyere su principal fuente de renta —es decir, que al menos el 50 por 100 del importe de su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de la actividad económica de que se trate, de acuerdo con lo exigido por el artículo 3.1 del R.D. 1704/1999, de 5 de noviembre, la exención en el impuesto patrimonial alcanzará no solo a sus bienes y derechos afectos sino también a aquellos, también afectos, que sean comunes a ambos miembros del matrimonio.

En consecuencia, en la hipótesis de fallecimiento que prevé el escrito de consulta, la mitad del valor de los bienes comunes que correspondería al causante de resultados de la liquidación de la sociedad de gananciales tendría derecho a la exención en el impuesto patrimonial y, por consiguiente, a la reducción en el impuesto sucesorio, en el bien entendido, se insiste, de que se cumplan los restantes requisitos establecidos tanto en el propio artículo 4.Ocho. Uno de la Ley 19/1991 como en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

PROCEDENCIA DE LA REDUCCIÓN POR FALLECIMIENTO DE MADRE AGRICULTORA (11/06/2010)

Existe una sociedad civil dedicada a la explotación de fincas rústicas, correspondiendo a la madre de la consultante, en cuanto agricultora y dada de alta como tal en la Seguridad Social, la explotación de la actividad. En la hipótesis de fallecimiento de la misma, debe tenerse presente que, tal y como ha mantenido esta Dirección General en contestación a diversas consultas y en el epígrafe 1.2.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, en los supuestos de comunidades de bienes, sociedades sin personalidad jurídica o sociedades civiles, es cada comunero, individualmente considerado, el que desarrolla la actividad y quien, para acceder a la exención en el impuesto patrimonial, ha de ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa con arreglo a lo previsto en el artículo 4.Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

Si estas circunstancias concurren, además de que la totalidad de los ingresos obtenidos por dicha persona proceden del ejercicio de la explotación, tal y como señala el escrito de consulta, procederá la exención y, consiguientemente, la reducción en el impuesto sucesorio siempre que, como es obvio, se cumplan los restantes requisitos que se detallan en la norma antes reproducida.

REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL A LOS DESCENDIENTES POR AFINIDAD (18/06/2010)

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, prevé la aplicación de un porcentaje de reducción del 95% por adquisición “mortis causa” de vivienda habitual del causante, con un límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia que establece, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Habida cuenta que la afinidad es un vínculo que surge como consecuencia del matrimonio entre uno de los cónyuges y los consanguíneos del otro, si ese vínculo subsistía en el momento del fallecimiento del causante, el descendiente por afinidad tendría derecho a la reducción del artículo 20.2.c); en caso contrario, es decir, si ese vínculo había desaparecido, ya no existía descendencia por afinidad y, por lo tanto, tampoco habría derecho a la reducción en el impuesto.

Aplicando ese criterio al concreto caso que plantea el escrito de consulta, si al fallecer el padraastro subsistía su matrimonio con la madre del hijastro, este último era descendiente por afinidad de aquel y tendría derecho a la reducción sucesoria a que nos referimos. Si, por el contrario, no existía ya matrimonio por cualquier causa extintiva del mismo, el hijo del cónyuge superviviente ya no sería descendiente por afinidad del antes padraastro y, en consecuencia, no tendría derecho a la mencionada reducción.

Del escrito de consulta parece desprenderse que se producía la primera situación, al no hacerse referencia alguna a divorcio o fallecimiento previo del padraastro, propietario de la vivienda habitual objeto de transmisión “mortis causa”, por lo que de ser correcta esta interpretación, sería de aplicación lo previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

MANTENIMIENTO DEL REQUISITO DE PERMANENCIA (17/06/2010)

En aplicación al supuesto planteado en el escrito de consulta del criterio expresado y que se ha seguido en diversas contestaciones a consultas, ha de entenderse que no afectará al requisito de permanencia exigido por el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones, la venta de las participaciones en pleno dominio, usufructo y nuda propiedad adquiridas “mortis causa” y su reinversión inmediata del importe obtenido en acciones o participaciones siempre que, como señala el escrito, se mantenga, al menos, el valor de adquisición, es decir, el valor por el que se practicó en su momento la reducción en el impuesto sucesorio.

Tampoco plantearía problema, desde esa perspectiva, que la reinversión se produjera en fondos de inversión u otros bienes que, por su naturaleza y posibilidad de identificación, permitan constatar que se cumple el requisito de mantenimiento del valor establecido en el citado artículo.

MANTENIMIENTO DEL VALOR DE LAS PARTICIPACIONES ADQUIRIDAS VÍA SUCESIÓN O DONACIÓN EN CASO DE ESCISIÓN (24/06/2010)

El epígrafe 1.3.f) 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, establece, a propósito de las adquisiciones “mortis causa” y en relación con la prohibición de determinados actos de disposición y operaciones societarias, que:

“Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso en que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realicen 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 la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de la 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, aplicable textualmente a las adquisiciones “mortis causa”, por remisión del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo es, podría decirse que con más propiedad, a las adquisiciones “inter vivos” a que se refiere el propio artículo 20.6.

En los términos expuestos y para el supuesto del escrito de consulta, no afectaría al requisito de permanencia establecido tanto para adquisiciones “mortis causa” como “inter vivos”, respectivamente en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20, que se mantuviera el valor con las nuevas participaciones recibidas por la escisión.

CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE PERMANENCIA (29/06/2010)

La consulta plantea si se cumple el requisito de permanencia exigido en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto de Sucesiones, en el supuesto de arrendamiento o enajenación con reinversión inmediata en inmuebles de bienes por los que se aplicó la reducción por adquisición “mortis causa” de bienes afectos a actividad empresarial: En diversas contestaciones a consultas así como, para las adquisiciones “mortis causa”, en los epígrafes 1.2.d) y 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, este Centro Directivo ha reiterado que el requisito de

permanencia ha de entenderse en el sentido de mantenimiento del valor de adquisición por el que, en su momento, se practicó la reducción en el impuesto sucesorio, sin que sea preciso, en consecuencia, la subsistencia de la actividad a la que estaban afectos los bienes. Aplicado este criterio al doble supuesto que plantea el escrito de consulta, ni el arrendamiento de los bienes heredados ni la reinversión inmediata en inmuebles del importe resultante de la enajenación de aquellos –siempre que, se insiste, se mantenga en este último caso el valor de adquisición inicial afectarían al cumplimiento del requisito de permanencia establecido por la Ley.

DONACIÓN DE FARMACIA. REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE (20/05/2010)

Tal y como ha señalado la jurisprudencia, los beneficios fiscales, como el que nos ocupa, son de interpretación estricta por lo que el requisito de edad o, alternativamente, de incapacidad, que establece la letra a) del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ha de aplicarse en los términos literales de la Ley. En consecuencia, no procederá la reducción en caso de incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en la misma por lo que no resulta aplicable la reducción prevista en el artículo citado, al no cumplirse el requisito de la edad, aun tratándose el donante de militar en situación de reserva

DONACIÓN DINERARIA DE UN RESIDENTE FISCAL EN ESPAÑA A RESIDENTES EN FRANCIA (20/05/2010)

Las donaciones de cantidades dinerarias por parte de un donante con residencia fiscal en España a donatarios con residencia fiscal en Francia, son operaciones no sujetas a tributación en nuestro país, siempre que el dinero objeto de la donación en el momento de realizarse, no esté situado en España o que se materializaran en algún tipo de derecho que hubiera de ejercitarse o cumplirse en nuestro territorio.

DONACIÓN Y DOCUMENTO PRIVADO (16/06/2010)

Es objeto de consulta la donación efectuada en escritura pública de una oficina de farmacia de un padre a un hijo (hermano del consultante), existiendo adicionalmente un documento privado en el que esa donación es efectuada por el padre a dos hijos, el consultante y su hermano, al 50 por ciento. Con este planteamiento inicial, la aplicación del artículo 1.230 de Código Civil, los documentos privados hechos para alterar lo pactado en escritura pública no producen efecto contra tercero, comportaría, a efectos de la Administración tributaria, la ineficacia de lo recogido en el documento privado.

Por otra parte, según cabe deducir del escrito de consulta, ambos hermanos no han otorgado efectividad alguna al documento privado, y sólo a raíz de la transmisión de la farmacia por el hermano a un tercero, es cuando el consultante se plantea hacer valer el referido documento privado.

Por ello, con esta perspectiva, no parece oportuno emitir un pronunciamiento sobre la tributación de la “participación”, que en función de ese documento privado pudiera obtener el consultante por la venta de la farmacia– en tanto no exista una resolución judicial que determine el derecho a su percepción; pues la tributación de ese derecho en el IRPF vendrá determinada por la calificación que resulte de la propia resolución judicial.

En ausencia del referido pronunciamiento judicial, la “participación” que pudiera recibir el consultante por la venta, apunta en la línea de considerarla como una donación que le efectúa su hermano que tributará conforme establece el artículo 3. b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin incidencia por tanto en el IRPF y sin que pueda considerarse de aplicación el artículo 1.227 del código civil ya que frente a la hacienda pública el contrato privado que altera lo pactado en escritura pública no produce efecto.

LIBERACIÓN DE LOS CODEUDORES DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO (24/06/2010)

En el supuesto objeto de consulta, se trata de calificar jurídicamente un contrato de préstamo hipotecario a favor de tres prestatarios, pero cuyo importe ha utilizado uno de ellos, la consultante, para la adquisición de

una vivienda que es de su propiedad exclusiva, negocio jurídico que puede encubrir una donación por parte de los otros prestatarios, sus padres, que no han adquirido parte alguna de la propiedad de dicha vivienda; además, debe analizarse si la posible exclusión de estos prestatarios de dicha condición, con asunción de su deuda por la primera prestataria, constituye una donación. En definitiva, se trata de determinar si el contrato de préstamo hipotecario celebrado o la novación que de él pretende hacerse pueden encubrir sendas donaciones, negocios jurídicos todos ellos regulados en el Código Civil. Por tanto, para calificarlos jurídicamente, debe tenerse en cuenta la normativa sobre interpretación de los contratos contenida en ese cuerpo legal, en concreto, en los artículos 1.281 a 1.289.

• **Primera: Si la novación del préstamo consistente en la exclusión de los padres de la consultante como coprestatarios supondría una donación de la hija, por asumir una deuda de ellos sin contraprestación.**

En estas circunstancias, si se efectúa una novación del préstamo consistente en sustituir a los padres de la consultante como codeudores, asumiendo la consultante su deuda, y, además, esta liberación de la deuda de estos 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), tal como preceptúa el artículo 12 del RISD, en su letra c), que dice que “Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos” a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes: ... c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento”.

Ahora bien, parece que, si bien los padres de la consultante fueron destinatarios de parte del préstamo, todo el importe obtenido se destinó al pago del piso en cuestión, en cuyo caso, podría entenderse que, en el fondo, los padres de la consultante le prestaban a ésta su parte del préstamo para pagar el piso (segundo préstamo, distinto del préstamo bancario). Si esto es así, en la novación del préstamo consistente en sustituir a los padres de la consultante como codeudores, asumiendo la consultante su deuda, no cabría entender que esta liberación de la deuda de los padres se realiza sin contraprestación, pues constituiría la contraprestación del préstamo que los padres le hicieron a la hija; es decir, la liberación de la deuda sería la forma en que la consultante le devuelve a sus padres el dinero prestado (la parte del importe del préstamo bancario pendiente de devolución). En tal caso, la novación descrita no constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido en el párrafo anterior, ya que faltaría el “animus donandi” –la intención de hacer una liberalidad– inherente a los negocios lucrativos y necesario para la configuración del hecho imponible de este impuesto, sino la devolución del préstamo efectuado por los padres de la consultante a ésta, cuya extinción no es hecho imponible ni de este impuesto ni del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

• **Segunda: Si la circunstancia de que los padres de la consultante figuren como coprestatarios del préstamo hipotecario utilizado para la compra de una vivienda privativa de la hija supone una donación de estos por la parte de cada pago que se hace al banco.**

En primer lugar, cabe indicar que, en principio, la circunstancia de que los padres de la consultante figuren como coprestatarios del préstamo hipotecario utilizado para la compra de una vivienda privativa de la hija sí parece suponer una donación de los padres hacia la hija por la parte de cada pago que se hace al banco, ya que estarían contribuyendo a abonar una parte de cada uno de tales pagos, pagos que han servido para financiar la compra de un piso privativo de la hija. En este caso, efectivamente, en cada pago se produciría el hecho imponible regulado en el artículo 3.1.b) de la LISD, que establece que “Constituye el hecho imponible: ... b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos”.

Sin embargo, para ello, sería necesario que los padres de la consultante contribuyeran efectivamente a cada pago del préstamo, abonando parte de su importe, pues en caso contrario, no se produciría ninguna adquisición de bienes y derechos por parte de la consultante a título gratuito e inter vivos, ya que la totalidad del importe a pagar sería suya. Por ello, si los padres de la consultante no contribuyen a los pagos efectuados al banco en devolución del préstamo hipotecario, no se producirá el hecho imponible descrito en el párrafo anterior.

NOVEDADES AUTONÓMICAS: CANARIAS

DECRETO 71/2010, DE 1 DE JULIO, POR EL SE QUE CREAN OFICINAS DESCONCENTRADAS EN DETERMINADOS REGISTROS DE LA PROPIEDAD, Y SE MODIFICA EL DECRETO 251/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE ESTABLECE EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS A CARGO DE LOS REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD, SE CREAN LAS OFICINAS LIQUIDADORAS COMARCALES LA PALMA Y GRAN CANARIA UNO Y SE DETERMINA LA ADSCRIPCIÓN DE REGISTROS DE LA PROPIEDAD A LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA.

La aprobación del Real Decreto 172/2007, de 9 de febrero, por el que se modifica la demarcación de los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles, ha supuesto la creación de nuevos Registros en las distintas islas de la Comunidad Autónoma de Canarias. Por ello, y a fin de lograr una mejora en la aplicación de los tributos competencia de esta Comunidad Autónoma, facilitando las relaciones de los obligados tributarios con la Administración Tributaria Canaria y haciendo efectivos los principios de eficacia y proximidad al ciudadano, se considera conveniente la creación de oficinas desconcentradas de las Oficinas Liquidadoras Comarcales ya existentes, en la sede de algunos nuevos Registros de la Propiedad.

La figura de las Oficinas desconcentradas está contemplada en el artículo 2.2 del Decreto 251/2008, de 23 de diciembre, por el que se establece el régimen jurídico de las oficinas liquidadoras a cargo de los Registradores de la Propiedad, se crean las Oficinas Liquidadoras Comarcales La Palma y Gran Canaria Uno y se determina la adscripción de registros de la propiedad a las Oficinas Liquidadoras de la Administración Tributaria Canaria, y su creación conlleva dos modificaciones del citado Decreto 251/2008: de un lado, la Disposición Adicional Segunda, que delimita la configuración de las Oficinas Liquidadoras integradas en la Administración Tributaria Canaria, y de otro, el anexo I, que recoge los Registros de la Propiedad que territorialmente integran cada Oficina Liquidadora.

Igualmente se realizan otras modificaciones del Decreto 251/2008 que tienen un carácter meramente técnico, como son las de las letras a), b) y e) del artículo 1.1 y la misma de la Disposición Adicional Primera, las cuales son obligadas para mejorar la optimización de los recursos de estas Oficinas y la aplicación del sistema informático M@GIN de la Administración Tributaria Canaria.

En su virtud, a propuesta conjunta de los Consejeros de Presidencia, Justicia y Seguridad y de Economía y Hacienda y previa deliberación del Gobierno en su reunión del día 1 de julio de 2010,

DISPONGO:

ARTÍCULO 1.- CREACIÓN DE OFICINAS DESCONCENTRADAS.

1. Se crean las siguientes oficinas desconcentradas:

- En la isla de Fuerteventura, la oficina desconcentrada del Registro de la Propiedad de Corralejo y la oficina desconcentrada del Registro de la Propiedad de Pájara.
- En la isla de Gran Canaria, la oficina desconcentrada del Registro de la Propiedad de Mogán y la oficina desconcentrada del Registro de la Propiedad de Santa Lucía de Tirajana.
- En la isla de Lanzarote, la oficina desconcentrada del Registro de la Propiedad de Teguiise.
- En la isla de Tenerife, la oficina desconcentrada del Registro de la Propiedad de Güímar y la oficina desconcentrada del Registro de la Propiedad de San Miguel de Abona.

2. Estas oficinas desconcentradas estarán a cargo y dependerán de las siguientes Oficinas Liquidadoras Comarcales:

- Las oficinas desconcentradas de Corralejo y Pájara dependen de la Oficina Liquidadora Comarcal Fuerteventura.
- La oficina desconcentrada del Registro de la Propiedad de Mogán depende de la Oficina Liquidadora Comarcal Gran Canaria Uno.
- La oficina desconcentrada del Registro de la Propiedad de Santa Lucía de Tirajana depende de la Oficina Liquidadora Comarcal Gran Canaria Dos.

- La oficina desconcentrada de Tegui se depende de la Oficina Liquidadora Comarcal Lanzarote.
 - Las oficinas desconcentradas Güímar y San Miguel de Abona dependen de la Oficina Liquidadora Comarcal Tenerife Dos.
3. Las oficinas desconcentradas prestarán los servicios relacionados con las funciones de las Oficinas Liquidadoras Comarcales, en los términos establecidos en el artículo 2.4 del Decreto 251/2008, de 23 de diciembre, por el que se establece el régimen jurídico de las oficinas liquidadoras a cargo de los Registradores de la Propiedad, se crean las Oficinas Liquidadoras Comarcales La Palma y Gran Canaria Uno y se determina la adscripción de registros de la propiedad a las Oficinas Liquidadoras de la Administración Tributaria Canaria. La responsabilidad del buen funcionamiento de dichos servicios corresponderá a las Oficinas Liquidadoras Comarcales de las que dependen respectivamente las oficinas desconcentradas, con arreglo al correspondiente convenio aprobado por los decanatos de Las Palmas y de Santa Cruz de Tenerife. El pago del coste de estos servicios se realizará directamente por las Oficinas Liquidadoras Comarcales, sin que ello suponga incremento del sistema retributivo de estas últimas con cargo a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias.

ARTÍCULO 2.- MODIFICACIÓN DEL DECRETO 251/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE ESTABLECE EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS A CARGO DE LOS REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD, SE CREAN LAS OFICINAS LIQUIDADORAS COMARCALES LA PALMA Y GRAN CANARIA UNO Y SE DETERMINA LA ADSCRIPCIÓN DE REGISTROS DE LA PROPIEDAD A LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CANARIA.

Se introducen las siguientes modificaciones del Decreto 251/2008, de 23 de diciembre, por el que se establece el régimen jurídico de las oficinas liquidadoras a cargo de los Registradores de la Propiedad, se crean las Oficinas Liquidadoras Comarcales La Palma y Gran Canaria Uno y se determina la adscripción de registros de la propiedad a las Oficinas Liquidadoras de la Administración Tributaria Canaria:

1. La letra a) del apartado 1 del artículo 1 queda redactada de la siguiente forma:

“a) El ejercicio de las funciones administrativas citadas en las letras a), c) en cuanto a la comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales, f), h), i), j), m) y n) del artículo 117 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La función a la que se refiere la letra g) de este artículo 117 se le encomienda exclusivamente a las Oficinas Liquidadoras Comarcales.

En el supuesto de que la Dirección General de Tributos estimase necesaria la realización de tareas de estudio y análisis relativas al posible inicio de actuaciones inspectoras en relación a determinados expedientes, lo pondrá en conocimiento de la oficina liquidadora que resultase competente, la cual deberá abstenerse de realizar cualquier tipo de actuación de gestión tributaria sobre los expedientes que se hubiesen especificado, hasta tanto reciba comunicación en sentido contrario.”
2. La letra b) del apartado 1 del artículo 1 queda redactada de la siguiente forma:

“b) El cobro de las deudas tributarias, en los términos señalados en el presente Decreto. La tramitación y resolución de la solicitud de suspensión automática con aportación de garantías regulada en el artículo 233.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”
3. La letra e) del apartado 1 del artículo 1 queda redactada del siguiente modo:

“e) La tramitación y resolución de los recursos de reposición y del procedimiento para la rectificación de las autoliquidaciones; la elevación de la propuesta de resolución de solicitudes de devolución de ingresos indebidos, declaraciones de nulidad de pleno derecho y de lesividad de actos anulables y revocaciones.”
4. Se crea el apartado 9 del artículo 1 con la siguiente redacción:

“9. Por resolución de la Dirección General de Tributos se podrá atribuir la instrucción de los procedimientos sancionadores competencia de las Oficinas Liquidadoras Comarcales y de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario que estén a cargo de un solo titular del Registro de la Propiedad, a las Administraciones de Tributos Cedidos de Las Palmas y de Santa Cruz de Tenerife o a otras Oficinas Liquidadoras Comarcales.”
5. El apartado 2 del punto quinto de la Disposición Adicional Primera queda redactado así:

“2. Las cantidades retenidas deberán ser regularizadas en cada período de liquidación mensual, teniendo en cuenta las minoraciones de las deudas y sanciones tributarias como consecuencia de las devoluciones de ingresos indebidos y anulaciones que se acuerden en cada uno de dichos períodos.

Si las devoluciones de ingresos indebidos corresponden a deudas y sanciones tributarias liquidadas, impuestas y recaudadas desde el día 1 de enero de 2009, y las anulaciones de deudas y sanciones tributarias corresponden a liquidaciones emitidas o sanciones impuestas desde dicha fecha, la regularización a que se refiere el párrafo anterior se imputará a los Registradores de la Propiedad titulares de la correspondiente Oficina Liquidadora Comarcal en el momento de la anulación o devolución, en proporción a su participación en la cantidad a percibir en compensación a los gastos derivados del ejercicio de las funciones administrativas encomendadas, de acuerdo con lo previsto en la Orden por la que se establece el sistema retributivo de las Oficinas Liquidadoras a cargo de los Registradores de la Propiedad de la Administración tributaria Canaria.

Si las devoluciones de ingresos indebidos corresponden a deudas y sanciones tributarias liquidadas e impuestas con anterioridad al día 1 de enero de 2009, aunque el período voluntario de recaudación se inicie con posterioridad a dicha fecha, y la anulación de deudas y sanciones tributarias corresponde a liquidaciones emitidas o sanciones impuestas con anterioridad al día 1 de enero de 2009 la regularización se imputará exclusivamente a los Registradores de la Propiedad que hayan sido titulares de la Oficina Liquidadora que hubiera anulado la deuda o sanción tributaria. Si en el momento de la regularización el Registrador de la Propiedad es uno de los titulares de la Oficina Liquidadora Comarcal afectada por la regularización, la regularización se realizará conjuntamente con la prevista en el párrafo anterior.

En cualquiera de los supuestos de este apartado 2, si el Registrador de la Propiedad titular de la Oficina Liquidadora Comarcal no tuviese tal condición en el momento de la regularización que procediera, ésta se tramitará a través de la incoación de expediente de reintegro de la retribución indebida, que se seguirá con él o, en su caso, con sus herederos.”

6. La Disposición Adicional Segunda queda con la siguiente redacción:

“La Disposición Adicional Segunda. Configuración de las Oficinas Liquidadoras Comarcales y de las Oficinas de Distrito Hipotecario.

En los términos señalados en el artículo 7 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, y bajo la dependencia funcional de la Dirección General de Tributos, están incluidas en la Administración Tributaria Canaria, las siguientes Oficinas Liquidadoras:

- Oficina Liquidadora Comarcal Fuerteventura, con sede en Puerto del Rosario, y sus oficinas desconcentradas en Tuineje, en el Registro de la Propiedad de Corralejo y en el Registro de la Propiedad de Pájara.
- Oficina Liquidadora Comarcal Gran Canaria Uno, con sede en Santa María de Guía y su oficina desconcentrada en el Registro de la Propiedad de Mogán.
- Oficina Liquidadora Comarcal Gran Canaria Dos, con sede en San Bartolomé de Tirajana y su oficina desconcentrada en el Registro de la Propiedad de Santa Lucía de Tirajana.
- Oficina Liquidadora Comarcal Lanzarote, con sede en Arrecife y su oficina desconcentrada en el Registro de la Propiedad Teguiense.
- Oficina Liquidadora Comarcal La Palma, con sede en Santa Cruz de La Palma.
- Oficina Liquidadora Comarcal Tenerife Uno, con sede en La Orotava.
- Oficina Liquidadora Comarcal Tenerife Dos, con sede en Arona y sus oficinas desconcentradas en el Registro de la Propiedad de Güímar y en el Registro de la Propiedad de San Miguel de Abona.
- Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario de San Sebastián de La Gomera.
- Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario de Valverde de El Hierro”.

7. El punto 1 del anexo I queda redactado de la siguiente forma:

“1. Oficina Liquidadora Comarcal Fuerteventura: Registro de la Propiedad de Puerto del Rosario nº 1, Registro de la Propiedad de Puerto del Rosario nº 2 y Registro Mercantil de Fuerteventura, Registro de la Propiedad de Corralejo y Registro de la Propiedad de Pájara. A cargo del titular del Registro de la Propiedad de Puerto del Rosario nº 1”.

DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA. ENTRADA EN VIGOR.

El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Canarias; no obstante la fecha a partir de la cual empezarán a funcionar cada una de las oficinas desconcentradas de los Registros de la Propiedad a que se refiere el artículo 1 del presente Decreto, y consecuentemente dejarán de funcionar las oficinas desconcentradas de la Oficina Liquidadora Comarcal Fuerteventura en Corralejo y Morro Jable, será la de un mes desde la entrada en vigor del presente Decreto.