

**INDICE GENERAL**

**2**

**NOVEDADES NORMATIVAS**

**3**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**5**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**34**



*Registradores de España*



**NOVEDADES NORMATIVAS****3**

- REAL DECRETO-LEY 4/2014, DE 7 DE MARZO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA DE REFINANCIACIÓN Y REESTRUCTURACIÓN DE DEUDA EMPRESARIAL ..... 4

**QL****TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****5****TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

- IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 6
- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ..... 8
- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES ..... 9

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 11
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 18

**TEMAS FISCALES**

- ALCANCE DE LAS COMPETENCIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE VALORES DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS MISMAS POR EL ESTADO  
Ricardo Huesca Boadilla. *Abogado del Estado. Doctor en Derecho.* ..... 26

**TM****TRIBUTOS MUNICIPALES****34****CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 35

**FISCALIDAD LOCAL**

- LA DESMEMBRACIÓN DEL DOMINIO POR ACTOS INTERVIVOS EN EL IIVTNU Y SU CASUÍSTICA  
Inmaculada Dominguez Calomarde. *Inspectora de Tributos de la Generalitat* ..... 38

## Novedades Normativas

- REAL DECRETO-LEY 4/2014, DE 7 DE MARZO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA DE REFINANCIACIÓN Y REESTRUCTURACIÓN DE DEUDA EMPRESARIAL ..... 4

## NOVEDADES NORMATIVAS

### Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial

Se transcriben las normas fiscales de mayor interés.

#### DISPOSICIÓN FINAL SEGUNDA MODIFICACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, DE 5 DE MARZO

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, se introducen las siguientes modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

**Uno.** Se añade un párrafo al final del apartado 1 del artículo 15, con la siguiente redacción:

«Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.»

**Dos.** Se modifica la letra b) del apartado 2 del artículo 15, que queda redactada de la siguiente forma:

«b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo en el supuesto previsto en el último párrafo del apartado anterior.»

**Tres.** Se modifica el primer párrafo del apartado 3 del artículo 15, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. En los supuestos previstos en los párrafos a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. No obstante, en el supuesto de aumento de capital por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.»

**Cuatro.** Se añade un apartado 14 al artículo 19, que queda redactado de la siguiente forma:

«14. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.»

#### DISPOSICIÓN FINAL TERCERA MODIFICACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1993, DE 24 DE SEPTIEMBRE

Se modifica el número 19 de la letra B) del apartado I del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que queda redactado de la siguiente forma:

«19. Las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley Concursal, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor.»

## Tributos Oficinas Liquidadoras

### • TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

|  |   |
|--|---|
| - IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: Devengo del impuesto cuando existe condición suspensiva ..... | 6 |
| - IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: Base imponible en las declaraciones de obra nueva .....       | 7 |
| - IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores .....      | 8 |
| - IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES: Transmisión de bienes inmuebles situados en España .....         | 9 |

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

|   |    |
|---|----|
| - IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS   |    |
| » Aportación a la sociedad de gananciales .....   | 11 |
| » Aportación de inmueble a la sociedad constituida por una pareja de hecho .....  | 11 |
| » Compra de la totalidad de las participaciones sociales de una sociedad limitada sin actividad .....   | 12 |
| » Ampliación de capital por compensación de créditos en facturas pendientes de pago .....   | 12 |
| » Ampliación de capital por aportación no dineraria .....   | 13 |
| » Cesión en la indivisión de la nuda propiedad con adjudicación de la nuda propiedad compensando en metálico .....  | 13 |
| » Constitución de una agrupación de comunidades conforme al artículo 24.2.b) de la Ley de Propiedad Horizontal .....  | 15 |
| » Declaración de obra nueva del inmueble por la rehabilitación efectuada en el mismo y división horizontal, con donación en la misma escritura del derecho de habitación .....  | 15 |
| » Transmisión de una vivienda y una plaza de aparcamiento por una sociedad mercantil que no tiene la condición de promotora ni ha intervenido ni actuado en la ejecución y desarrollo de las obras de los inmuebles que se transmiten .....                   | 15 |
| » Liquidación y disolución de la sociedad en cuyo activo se incluye la propiedad de varios bienes inmuebles urbanos, consecuencia de su actividad, y de solares adquiridos para futuras promociones, realizándose entregas de estos bienes a los socios ..... | 16 |
| » Compra de la totalidad de las participaciones sociales de una sociedad limitada sin actividad .....   | 16 |
| » Venta por un ayuntamiento de unas plazas de aparcamiento a cambio de contraprestación .....   | 17 |
| » Transmisión de un negocio consistente en las actividades de expendición de tabaco y punto mixto de loterías del Estado, sin incluir la del local sede del negocio .....   | 17 |
| » Transmisión de un terreno como consecuencia de la expropiación con la finalidad de destinarlo a viales de uso público .....   | 17 |
| - IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES  |    |
| » Rebaja del precio de la transmisión onerosa de una oficina de farmacia .....  | 18 |
| » Subrogación de una sociedad en la obligación de devolución de la anterior sociedad prestataria de un préstamo hipotecario sin contraprestación .....  | 18 |
| » Determinación de la residencia habitual del donatario .....   | 18 |
| » Aportaciones económicas percibidas con ocasión de huelga laboral .....  | 19 |
| » Donación de una licencia de taxi con nueve años de ejercicio de la actividad .....  | 19 |
| » Compatibilidad de la percepción de una pensión de jubilación con reducción autonómica andaluza .....  | 20 |
| » Donación de acciones a los hijos .....  | 20 |
| » Donación de forma inmediata de un inmueble objeto de la reversión en base al artículo 812 del Código Civil .....  | 20 |
| » Donación a hijo de participaciones en entidades .....   | 21 |
| » Normativa autonómica aplicable a una donación de inmueble .....   | 21 |
| » Normativa aplicable en caso de donación de usufructo de inmueble en función de la residencia del donante y donatario .....  | 21 |
| » Donación de fincas integradas en explotación prioritaria .....  | 22 |
| » Cobro de una renta vitalicia por administradores que han desempeñado su función durante al menos 25 años y que cesan en el cargo con motivo de la jubilación o de enfermedad o accidente que determinen la invalidez .....                                  | 22 |
| » Percepción de una indemnización por muerte .....  | 22 |
| » Representante en España en caso de obligación real de contribuir por el ISD .....   | 23 |
| » Préstamo hipotecario concedido por entidad bancaria extranjera a no residente propietario de vivienda en España .....   | 23 |
| » Inclusión como deducción en el ISD del préstamo entre particulares que le concedieron a la causante .....   | 23 |
| » Adquisición "mortis causa" de vivienda habitual .....   | 24 |
| » Plazo para la solicitud de reducción por adquisición "mortis causa" de vivienda habitual establecido por la legislación tributaria extremeña .....  | 24 |
| » Adquisición "mortis causa" de participaciones en sociedad que se escinde .....  | 25 |
| » Transmisión onerosa de inmueble adquirido previamente "mortis causa" como afecto a actividad económica del causante y por el que se practicó la reducción prevista en la Ley del ISD .....  | 25 |

### • TEMAS FISCALES

|   |    |
|---|----|
| - ALCANCE DE LAS COMPETENCIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE VALORES DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS MISMAS POR EL ESTADO |    |
| Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado. Doctor en Derecho .....  | 26 |

## TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: Devengo del impuesto cuando existe condición suspensiva

#### RESOLUCIÓN DE 16 DE ENERO DE 2014

*El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en el otorgamiento de una escritura pública de compraventa sometida a condiciones suspensivas se devenga el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.*

La cuestión que se dilucida por el Tribunal Central en la Resolución de referencia es la incidencia que puede tener en la exigibilidad del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados el otorgamiento de una escritura pública de compraventa sometida a condiciones suspensivas. La operación formalizada en dicha escritura consiste en una compraventa de bienes inmuebles (operación principal) cuyos efectos plenamente traslativos quedan condicionados a la formalización de la debida Acta Notarial que refleje el debido y completo pago del precio por parte de la parte compradora y del cumplimiento de lo establecido en relación con las cargas urbanísticas y demás señaladas en la estipulación séptima de la escritura, por parte de las vendedoras.

El artículo 2.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que “*En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente (...)*”. A su vez, el artículo 49.2 del mismo Texto Refundido, en relación con el devengo del Impuesto, dice que “*Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan*”.

La parte reclamante, con fundamento en lo dispuesto en estos artículos sostiene que la consecuencia del sometimiento de la operación de compraventa a condiciones suspensivas debería ser la suspensión del impuesto.

Sin embargo, nos encontramos ante un supuesto en el que el hecho imponible es el propio documento, y la regla del artículo 2.2 del TRITP y AJD no es aplicable a la modalidad de Actos Jurídicos documentados.

Respecto a la incidencia que la citada condición tiene a efectos de su tributación a efectos del impuesto que grava las transmisiones onerosas, el Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 de octubre de 1999, señalaba analizando su efecto en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que: “*(...) en el Impuesto que nos ocupa, el hecho imponible es la documentación de actos jurídicos, y aquí ese acto jurídico comprende todas las partidas garantizadas con la hipoteca que se documenta, con independencia de su realización inmediata o futura con o sin condición, al contrario del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en el que, mientras no se produce la transmisión, teniendo para ello en cuenta lo dicho en los artículos 609 y concordantes del Código Civil, no se produce el hecho imponible*”.

Por lo demás, en el caso examinado en la Resolución del Tribunal, la escritura cumple con los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRITP para quedar gravada a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. A saber, es primera copia de escritura pública, con un evidente contenido económico, e inscribible en el Registro (conforme el artículo 23 de la Ley Hipotecaria y el artículo 51.6 del Reglamento Hipotecario). Por último, la citada operación de compraventa no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas dada la incompatibilidad entre esta modalidad y el Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 7,5 TRITP).

La conclusión a la que llega el TEAC es, por tanto, que el citado documento notarial cumple con los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRITP procediendo la tributación a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuyo devengo se produce el día de la formalización del acto sujeto a gravamen.

## Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: Base imponible en las declaraciones de obra nueva

*El Tribunal Supremo resuelve los problemas interpretativos que surgen en la determinación de la base imponible en las declaraciones de obra nueva, derivados de la inexistencia de un precepto legal expreso que diga cómo debe calcularse.*

### RESOLUCIÓN DE 16 DE ENERO DE 2014

El artículo 70.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/95, de 29 de mayo, establece que: *“La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare (...)”*.

En la Resolución de referencia el Tribunal Central señala que, si bien esta norma de determinación de la base imponible en las declaraciones de obra nueva plantea indudables problemas interpretativos, ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse, el Tribunal Supremo ha interpretado dicho precepto en el sentido de que la base imponible del Impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la obra, entendiéndose por tal el coste de ejecución material de la misma.

Se cita, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2009, dictada como consecuencia del recurso de casación en interés de la Ley nº 13/2008, promovido por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma, en cuyo fallo el Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación en interés de ley formulado.

Y ello, porque lo que se valora no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, puesto que el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión. El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

En la citada Sentencia, el Tribunal Supremo considera que: *“nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva. Y el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que “la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material”*.

Así pues, la conclusión que se alcanza, en relación con la controversia planteada, en palabras del Alto Tribunal, es que: *“el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento IAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente.”*

En la Resolución de referencia, en base a la doctrina jurisprudencial, el Tribunal Central rechaza la inclusión en las valoraciones de los inmuebles que constituyen la obra construida, de conceptos tales como “coeficiente de mercado”, “beneficio y gastos de la promoción”, “valor en venta”, y de cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

## Impuesto sobre Sociedades: Deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores

*Las retribuciones satisfechas a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, no son deducibles.*

### **RESOLUCIÓN DE 6 DE FEBRERO DE 2014.**

### **RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

En esta Resolución del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, promovido por el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, la controversia se concreta en determinar la deducibilidad o no en el Impuesto sobre Sociedades de las cantidades satisfechas por una sociedad a su administrador, cuando el cargo de administrador es gratuito de acuerdo con los estatutos sociales y el administrador ejerce funciones de dirección.

El Tribunal Central, tras efectuar un repaso de la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) así como de la legislación mercantil (Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y la hoy derogada Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, la vigente Ley de Sociedades de Capital, etc.), en todos aquellos artículos relativos al cargo y retribuciones de los administradores, señala que la cuestión controvertida ha sido ya resuelta por el Tribunal Supremo.

En su sentencia de 26 de septiembre de 2013 (Rec. n.º 4808/2011), analizando un supuesto de hecho en el que era ya aplicable la Ley 43/1995, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (norma ésta en la que la regulación en este punto es idéntica a la del TRLIS hoy aplicable) y en el que el administrador (y socio mayoritario) ejercía las funciones propias de un gerente con un poder general sin limitaciones, ocupándose especialmente del diseño de la estrategia inversora del grupo empresarial, fijando los objetivos, sectores y las ponderaciones de los diferentes activos junto con los empleados, y donde los estatutos de la sociedad de responsabilidad limitada establecían que “el cargo de administrador será gratuito”, señala, en síntesis, que dado el carácter no retribuido del cargo de administrador cuando los estatutos de la sociedad disponen que los administradores ejercerán su cargo de forma gratuita, resulta patente que las utilidades disfrutadas por los ADMINISTRADORES de la sociedad no pueden ser consideradas como remuneraciones de los mismos y adquirir, de esa forma, la condición de gastos de personal, y por tanto, ser fiscalmente deducibles.

Y ello, con independencia de la trascendencia y relevancia de las funciones que pueda llevar a cabo un administrador, pero ello no impide que, por prescripción expresa estatutaria, no puede concederse remuneración de servicios prestados, por lo que la otorgada solo puede tener carácter de liberalidad y, en consecuencia, no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Pasando de la importancia, a la distinción entre funciones, la jurisprudencia de la Sala Primera, de lo Civil, del Tribunal Supremo, ha entendido que sólo es compatible la relación de carácter laboral especial de alta dirección (gerencia) con la de carácter mercantil del cargo de administrador cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los Estatutos. A la vista de la jurisprudencia expuesta del Tribunal Supremo, el TEAC fija como criterio el siguiente: “*En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo sólo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y sólo se podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo*”.



## Impuesto sobre la Renta de No Residentes: Transmisión de bienes inmuebles situados en España

*Obligación de retener e ingresar el 3 por ciento, si el transmitente no presenta la certificación expedida por la Administración de su sujeción al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades.*

### RESOLUCIÓN DE 6 DE FEBRERO DE 2014.

### RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA UNIFICACIÓN DE CRITERIO.

La Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, interpuso recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en el que se plantea en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, si en el momento de efectuarse la transmisión de un inmueble, el transmitente no acredita ante el adquirente su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades, mediante la certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, pero la acreditación se aporta con posterioridad a ese momento, si ello convierte o no en indebido el ingreso derivado de la autoliquidación presentada por el adquirente del inmueble, quien practicó, de acuerdo 0 de julio, retención a cuenta del 3 por ciento de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La obligación de retener nace para el adquirente de un inmueble situado en España en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR). Ahora bien, “2. El adquirente no tendrá la obligación de retener o de efectuar el ingreso a cuenta en los siguientes casos: a) Cuando el transmitente acredite su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración Tributaria.” (artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (en adelante RIRNR).

En relación con la certificación a la que se refiere el artículo anterior, la Orden HAC/3626/2003 de 23 de diciembre vigente hasta el 2 de enero de 2011 (derogada y sustituida por Orden EHA/3316/20110 de 17 de diciembre) establecía que: “los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades que vayan a transmitir mediante contraprestación un bien inmueble situado en España podrán solicitar que se les expida una certificación acreditativa de su sujeción a dichos Impuestos”.

De la normativa expuesta se deduce claramente que únicamente si el adquirente tiene constancia en el momento en que se realiza la transmisión del inmueble, de que el vendedor está sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades, queda exonerado de la obligación de retener y efectuar el ingreso del 3%; de forma tal que para que esta exoneración de la obligación de retención pueda hacerse efectiva es imprescindible, como destacan tanto la Ley como el Reglamento del Impuesto, que se acredite ante el obligado a retener la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del certificado de la Administración. Lo cual es perfectamente coherente con las responsabilidades que se exigen al obligado a retener que no haya cumplido su obligación de retención e ingreso de su importe. Así, el apartado 5 de la misma norma reglamentaria advierte “5.

Si la retención o el ingreso a cuenta referido anteriormente no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente, y el registrador de la propiedad así lo hará constar por nota al margen de la inscripción respectiva, señalando la cantidad de que responda la finca. (...)”.

Debe reseñarse asimismo que es claro que no son indebidos todos los ingresos realizados en la Hacienda Pública que después, en su caso, hayan de devolverse. Así, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), distingue entre las “devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo” reguladas en el artículo 31 y las “devoluciones de ingresos indebidos”, a las que se refiere el artículo 32.1, definiendo las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo como “las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo”.

El recurso fue estimado por el TEAC en la Resolución de referencia, en la que se fija como criterio el siguiente: “Si en el momento de efectuarse la transmisión de un inmueble situado en territorio español, el transmitente no acredita ante el adquirente su

*sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria, el adquirente viene obligado, de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Si con posterioridad se aportase esa certificación, ello no determinará la derecho a la devolución de ingresos indebidos a la retención efectuada, pues fue un retención debida, esto es, procedente por exigida por la normativa del Impuesto. Y todo ello sin perjuicio, en su caso, del derecho a una devolución derivada de la normativa de cada tributo.”*

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### APORTACIÓN A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES. (CONSULTA Nº V0427, DE 13 DE FEBRERO DE 2013)

Dicho lo anterior, las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales 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 de gananciales 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.

El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así, la donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa estatal 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, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece que las aportaciones a la sociedad conyugal están exentas del impuesto.

De la escueta descripción del escrito de la consulta, si hubiera equivalencia entre la parte privativa aportada por el consultante y lo que la esposa ha aportado (el saldo de una cuenta vivienda a la amortización del préstamo hipotecario y ajuar y mobiliario), o si no hubiera equivalencia pero naciera un derecho de crédito a favor del consultante para el momento en que se extinguiera la sociedad de gananciales, la aportación sería a título oneroso, y la operación estaría sujeta y exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado, ahora bien, también pudiera ser que parte de la operación fuera a título lucrativo, y esta parte estaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como una donación, sin ningún tipo de exención.

#### APORTACIÓN DE INMUEBLE A LA SOCIEDAD CONSTITUIDA POR UNA PAREJA DE HECHO. (CONSULTA Nº V0722, DE 8 DE MARZO DE 2013)

Por último, cabe precisar que en ningún caso resultaría aplicable el supuesto de exención regulado en el artículo 45.I.B).3 del TRLITP, -que establece que “Estarán exentas: ... 3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”-, precisamente porque esta exención se refiere a aportaciones hechas por cónyuges a sociedades conyugales, circunstancia que no concurre en el presente caso, ya que no se trata de una sociedad conyugal, sino de un sociedad a formar por una pareja de hecho. La extensión de la exención descrita a este caso supondría la aplicación de la analogía para extender el ámbito de un beneficio fiscal, lo que conculcaría el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), que determina que “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”

**COMPRA DE LA TOTALIDAD DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD LIMITADA****SIN ACTIVIDAD. (CONSULTA N° V0482, DE 19 DE FEBRERO DE 2013)**

La sociedad es propietaria de un inmueble valorado en 240.000 euros y gravado con una hipoteca de 150.000 euros, teniendo en cuenta que el comprador no es empresario y que la sociedad no ha presentado jamás cuentas anuales.

Conforme al primero de los preceptos anteriores, artículo 7, apartados 1 y 5 del texto Refundido del ITP y AJD, la determinación del ámbito en que debe tributar una determinada operación, ya sea ITP y AJD o el Impuesto sobre el valor Añadido (en adelante IVA), depende de la naturaleza que ostente el transmitente. En el supuesto que se examina, la transmisión de valores planteada está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

En cuanto a la aplicación del segundo de los preceptos transcritos, de la nueva redacción del Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, se deriva el siguiente tratamiento para las transmisiones de valores (aplicable tanto en el IVA como en el ITP y AJD):

Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 108, LMV).

Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del apartado 2 del artículo 108, LMV).

La aplicación de esta regla especial requiere la concurrencia de tres requisitos básicos:

1. Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.
2. Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).
3. La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores (animus defraudandi).

Ahora bien, la referida pretensión de eludir los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles de la entidad cuyos valores se hayan transmitido constituye una cuestión de hecho, que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

No obstante lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba (párrafos segundo a quinto del apartado 2 del artículo 108, LMV). En estos tres casos –incisos a), b) y c)– [que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo], la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción la del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención. Ahora bien, a fin de evitar la indefensión del interesado, esta presunción admite la prueba en contrario (presunción “iuris tantum”), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión, si bien, al tratarse de una cuestión de hecho, no puede ser resuelta a priori, sino que habrá de ser planteada en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente.

En el supuesto objeto de examen, dado que el consultante va a obtener el control de una entidad cuyo activo está formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España, no afectos a actividades empresariales o profesionales, se puede concluir que concurren los presupuestos de hecho previstos en inciso a) del apartado 2 del artículo 108 de la LMV y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará sujeta, sin exención, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, como transmisión de bienes inmuebles, sin perjuicio de que, conforme al párrafo segundo del apartado primero del citado precepto, el consultante pruebe la inexistencia del ánimo de elusión, cuestión de hecho sobre la que ya se ha indicado que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, debiendo plantearse en el procedimiento de gestión correspondiente.

**AMPLIACIÓN DE CAPITAL POR COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS EN FACTURAS PENDIENTES DE PAGO.****(CONSULTA N° V0344, DE 6 DE FEBRERO DE 2013)**

La ampliación de capital planteada constituye una operación societaria sujeta conforme al artículo 19.1 del citado texto refundido, y exenta por aplicación del artículo 45.I.B.11 del mismo cuerpo legal, con independencia de la forma en que se instrumente el desembolso de la referida ampliación.

**AMPLIACIÓN DE CAPITAL POR APORTACIÓN NO DINERARIA. (CONSULTA N° V0409, DE 12 DE FEBRERO DE 2013)**

El artículo 19 del Texto refundido dispone lo siguiente en sus apartados 1.1º y 2.1º:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

(...)

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.”

El artículo 21 del mismo Texto determina que “A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

Asimismo, los apartados 10 y 11 del artículo 45.I.B) del citado Texto refundido, declara exentas del ITPAJD las siguientes operaciones:

“10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

Conforme a los preceptos transcritos, a partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho Impuesto. La no sujeción a esta modalidad del Impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del Impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por lo tanto, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de aportación no dineraria de rama de actividad–, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho Impuesto. En caso contrario la ampliación de capital que realice la entidad consultante estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de capital, si bien estaría exenta del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, transcrito anteriormente, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, el 3 de diciembre. En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

En definitiva, tanto si la aportación constituye una rama de actividad como si no, no tributará efectivamente en el ITPAJD; en el primer caso, por estar no sujeta a la modalidad de operaciones societarias y exenta de las otras dos modalidades; y en el segundo, porque si bien la aportación estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital, estará exenta de dicha modalidad y no sujeta a las otras dos modalidades.

**CESIÓN EN LA INDIVISIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD Y COMPENSACIÓN EN METÁLICO.****(CONSULTA N° V0326, 5 DE FEBRERO DE 2013)**

Antes de pasar a ver la tributación de la operación, se debe analizar si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, a este respecto, una resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de fecha 4 de abril de 2005, establece que “Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio

jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.

Admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, es consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda propiedad de la totalidad a uno de ellos: si el titular del pleno dominio puede vender, donar o incluso hipotecar (cfr. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 27 de mayo de 1968) bien el usufructo, bien la nuda propiedad, todos ellos actos de carácter dispositivo, puede igualmente extinguir el condominio que afecta a la nuda propiedad del bien (o al usufructo), máxime cuando este Centro Directivo ha señalado (cfr. Resolución de 2 de enero de 2004) que la extinción de una comunidad que recae sobre un bien indivisible, adjudicándolo a un condueño e indemnizando a los demás no tiene eficacia dispositiva sino particional.

Además, dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad puede realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra que: a) el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no perjudique el derecho de éste (cfr. Artículo 405 del Código civil); y b) que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros al usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño (cfr. Sentencia de 5 de junio de 1929).

Por tanto, la solución debe ser favorable a la inscripción de la escritura de disolución de la comunidad en nuda propiedad, por las razones expuestas, reforzadas por el hecho de que el principio de autonomía de la voluntad debe prevalecer siempre, a salvo las limitaciones que el artículo 1255 del Código Civil determina, y en este supuesto se presta el consentimiento por todos los interesados en el bien (incluso el consentimiento, innecesario como hemos visto, del usufructuario) a un negocio jurídico válido tanto desde el punto de vista material como formal.”.

Por tanto, sí que nos encontramos ante una comunidad de bienes sobre la nuda propiedad de cinco fincas y la operación que pretenden hacer tributaría de la siguiente manera:

❖ Disolución de la comunidad de bienes.

Por la descripción de su escrito parece que la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales, por lo menos no dice nada en el escrito de la consulta, por lo que la disolución de la comunidad estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto para someter dicha escritura pública al gravamen: Ser primera copia de escritura pública, contener un acto valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La base imponible será el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto y será sujeto pasivo cada uno de los comuneros por el valor del bien que recibe. En este caso hay un único sujeto pasivo, el que recibe todos los bienes.

❖ Excesos de adjudicación.

Por otra parte debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del texto refundido del ITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones si es lucrativo. A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil (“Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”). Los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como “un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división” (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995).

Sin embargo, en el supuesto planteado se trata de una comunidad de bienes constituida sobre la nuda propiedad de cinco fincas urbanas que se adjudican en su totalidad a uno de los consultantes, por lo que no se está ante un supuesto del artículo 1.062 del Código Civil de un bien indivisible; por el contrario las cinco fincas podrían haber sido divididas entre los tres hermanos sin adjudicarse necesariamente a uno, generando posiblemente, en último término, en caso de no poder lograr tres lotes de idéntico valor, un exceso que si podría entenderse que proviene de un bien, si no indivisible, que desmerecería por la indivisión. Por tanto, la adjudicación pretendida, conforme al artículo 7.2.b), se equipara a una transmisión patrimonial onerosa a efectos de liquidación y pago del impuesto.

**CONSTITUCIÓN DE UNA AGRUPACIÓN DE COMUNIDADES CONFORME AL ARTÍCULO 24.2.B DE LA LEY DE PROPIEDAD HORIZONTAL. (CONSULTA N° VO488, DE 19 DE FEBRERO DE 2013)**

**Primera.** La constitución de una entidad que agrupe varias comunidades de propietarios (mancomunidad), con la finalidad de organizar y administrar los elementos y las zonas comunes de las distintas comunidades de propietarios existentes y sin ejercicio de ninguna actividad económica, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP, porque, en tanto la constitución de la mancomunidad se limite al establecimiento de normas de gestión y administración de elementos comunes, no supone transmisión patrimonial alguna.

**Segunda.** La constitución de la entidad en cuestión tampoco constituye hecho imponible de la modalidad operaciones societarias del ITP, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22.4º del texto refundido de la Ley del impuesto, por tratarse de una comunidad de bienes que no realizará actividad empresarial.

**Tercera.** En cuanto a la posible tributación de la escritura pública en que se formalice dicha constitución por la cuota variable de actos jurídicos documentados, documentos notariales, dependerá de la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto para determinar la sujeción por dicho concepto.

Sí concurre el requisito de inscribibilidad, conforme al artículo 8.4º de la Ley Hipotecaria y 24.2.b de la Ley 8/1999, de 6 de abril, de Reforma de la Ley 49/1969, sobre Propiedad Horizontal. Asimismo concurre el requisito de no sujeción del contenido de la escritura por alguno de los otros conceptos del impuesto –transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias–, en los términos antes vistos. Sin embargo, no concurre el requisito de que la escritura deba tener por objeto cantidad o cosa valuable, pues al limitarse a meras normas o reglas de administración en nada se modifica el contenido o el ámbito de la propiedad de los titulares de los pisos individuales con relación a la situación anterior a la existencia de la mancomunidad. En consecuencia, no se origina tributación alguna por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

**DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA DEL INMUEBLE POR LA REHABILITACIÓN EFECTUADA EN EL MISMO Y DIVISIÓN HORIZONTAL, CON DONACIÓN EN LA MISMA ESCRITURA DEL DERECHO DE HABITACIÓN. (CONSULTA N° VO816, DE 14 DE MARZO DE 2013)**

- ❖ La escritura de declaración de obra nueva deberá valorarse por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.
- ❖ La escritura de constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal deberá valorarse incluyendo tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

Ahora bien, la declaración de obra nueva y división horizontal solo tienen por finalidad modificar la situación del inmueble en el registro de la propiedad, ya sea su configuración física, mediante la declaración de obra nueva, o su configuración jurídica mediante la constitución de la división horizontal; mediante la declaración de obra nueva se declara la existencia o la construcción de una edificación (en este caso rehabilitación); mediante la constitución del régimen de división horizontal se divide un inmueble en diversos pisos independientes, asignando a cada uno un coeficiente de participación en los elementos comunes de todo el edificio, necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos pisos independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del piso, con el que forma una unidad aún cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance.

Pero lo que no modifican ninguna de las referidas declaraciones es la titularidad de las fincas, que siguen perteneciendo a los mismos titulares que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones, en este caso al consultante y su esposa. La posterior donación del derecho de habitación a cada hijo deberá tributar de manera separada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y serán sujetos pasivo del impuesto los donatarios por el valor del derecho adquirido.

**TRANSMISIÓN DE UNA VIVIENDA Y UNA PLAZA DE APARCAMIENTO POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL QUE NO TIENE LA CONDICIÓN DE PROMOTORA NI HA INTERVENIDO NI ACTUADO EN LA EJECUCIÓN Y DESARROLLO DE LAS OBRAS DE LOS INMUEBLES QUE SE TRANSMITEN. (CONSULTA N° VO315, 4 DE FEBRERO DE 2013)**

Se tratará de una segunda o ulterior entrega de edificaciones que estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor añadido.

No obstante lo anterior, el artículo 20, en su apartado dos, establece que las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado uno del citado artículo podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos

que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Sin embargo, de la escasa información suministrada no puede inferirse en modo alguno que concurran en los adquirentes los señalados requisitos, por lo que, en principio, la entrega a que se refiere el escrito de consulta estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin que pueda renunciarse a dicha exención.

Al estar sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, la transmisión de los inmuebles estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

**LIQUIDACIÓN Y DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD EN CUYO ACTIVO SE INCLUYE LA PROPIEDAD DE VARIOS BIENES INMUEBLES URBANOS, CONSECUENCIA DE SU ACTIVIDAD, Y DE SOLARES ADQUIRIDOS PARA FUTURAS PROMOCIONES, REALIZÁNDOSE ENTREGAS DE ESTOS BIENES A LOS SOCIOS.**

**(CONSULTA Nº V0353, 7 DE FEBRERO DE 2013)**

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen

En el caso de que entre los inmuebles adjudicados a los socios por la consultante existan fincas rústicas que cumplan las condiciones del ordinal 20º del apartado 1 del artículo 20, la entrega de las mismas estará exenta del Impuesto. Igualmente sucederá en el caso de segundas y ulteriores entregas de edificaciones exentas por el artículo 20.Uno.22º en aquellos casos en que se cumplan las condiciones establecidas en el mismo.

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 ITP y AJD, 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, que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y el tipo de gravamen será el 1 por 100.

En caso de producirse un exceso de adjudicación, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, con arreglo al artículo 7.2.B), pues a pesar de la incompatibilidad entre las modalidades del impuesto en relación a la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos por un valor superior al que corresponda a su participación.

**COMPRA DE LA TOTALIDAD DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD LIMITADA SIN ACTIVIDAD.**  
**(CONSULTA Nº V0482, 19 DE FEBRERO DE 2013)**

La sociedad es propietaria de un inmueble valorado en 240.000 euros y gravado con una hipoteca de 150.000 euros.

La determinación del ámbito en que debe tributar una determinada operación, ya sea ITP y AJD o el IVA, depende de la naturaleza que ostente el transmitente.

En el supuesto que se examina, la transmisión de valores planteada está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

Por otro lado, en el supuesto planteado concurren los presupuestos de hecho previstos en inciso a) del apartado 2 del artículo 108 de la LMV y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará sujeta, sin exención, a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, como transmisión de bienes inmuebles, sin perjuicio de que, conforme al párrafo segundo del apartado primero del citado precepto, el consultante pruebe la inexistencia del ánimo de elusión.



**VENTA POR UN AYUNTAMIENTO DE UNAS PLAZAS DE APARCAMIENTO A CAMBIO DE CONTRAPRESTACIÓN.****(CONSULTA N° V0673, 4 DE MARZO DE 2013)**

Los adquirentes tenían adjudicado su uso privativo en virtud de cesión administrativa y se fija en el valor residual.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, puede deducirse que el Ayuntamiento es promotor de las plazas de aparcamiento que pretende vender a los adjudicatarios del uso privativo sobre las mismas, previa extinción de las concesiones administrativas otorgadas. En este caso, la entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**TRANSMISIÓN DE UN NEGOCIO CONSISTENTE EN LAS ACTIVIDADES DE EXPENDEDURÍA DE TABACO Y PUNTO MIXTO DE LOTERÍAS DEL ESTADO, SIN INCLUIR LA DEL LOCAL SEDE DEL NEGOCIO.****(CONSULTA N° V0852, 15 DE MARZO DE 2013)**

Se trata de la transmisión de la concesión administrativa, existencias, y demás elementos afectos a la actividad.

En estas circunstancias, tal y como ya se ha señalado este Centro Directivo en la consulta vinculante de 8 de abril de 2010, evacuada en relación con la transmisión de todos los elementos afectos al desarrollo de una actividad médico-psiquiátrica, con excepción de los inmuebles afectos, que quedarían en propiedad de la consultante y serían arrendados a la sociedad beneficiaria de la transmisión, puede concluirse que el inmueble no es un elemento consustancial y necesario, y que los elementos que van a ser objeto de transmisión son susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios.

Por tanto, en el supuesto considerado, a falta de otros elementos de prueba, la referida transmisión estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, la transmisión descrita en la conclusión anterior no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, conforme a lo dispuesto en el artículo 7, apartados 1 y 5, del TRLITPAJD, por tratarse de una transmisión realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Por último, la escritura pública en que se documente la transmisión de la concesión administrativa para poder vender tabaco no está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD por faltar el requisito de ser inscribible en alguno de los registros citados en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

**TRANSMISIÓN DE UN TERRENO COMO CONSECUENCIA DE LA EXPROPIACIÓN CON LA FINALIDAD DE DESTINARLO A VIALES DE USO PÚBLICO. (CONSULTA N° V0925, 22 DE MARZO DE 2013 DE LA DGT)**

De la descripción de hechos realizada por la consultante y dada la falta de información sobre su actividad, parece que la transmisión de los inmuebles de la sociedad consultante en virtud de la operación expropiatoria es una simple transmisión de activos empresariales y no la transmisión de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, pues no parece que dicha transmisión vaya acompañada de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma. En consecuencia, no será de aplicación, en su caso, el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992. De resultar la transmisión de la finca sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, resultará ser de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### REBAJA DEL PRECIO DE LA TRANSMISIÓN ONEROSA DE UNA OFICINA DE FARMACIA.

(CONSULTA Nº V0650, 1 DE MARZO DE 2013)

No cabe duda de que la condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad constituye uno de los hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en concreto, del hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 b) de la Ley del impuesto, es decir, del consistente en la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos”.

Ahora bien, para determinar si concurren los presupuestos que configuran este hecho imponible, es necesario analizar si la condonación de la deuda se ha realizado con ánimo de liberalidad, es decir, si constituye una donación por tener por causa el llamado “animus donandi”.

A este respecto, cabe indicar que la donación es un negocio jurídico lucrativo, un acto de liberalidad, esto es, exige el “animus donandi” del donante, su intención de enriquecer al donatario a costa de su propio empobrecimiento.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 11 de diciembre de 1986, 16 de mayo de 1995, 12 de julio de 2001 y 17 de diciembre de 2002) que el “animus donandi” es la causa del contrato de donación y su falta –al tratarse de un elemento esencial del contrato– impide calificar a un negocio jurídico como donación.

En la operación objeto de consulta, se va a condonar parcialmente la deuda pendiente que tiene la consultante con ellos sin recibir nada a cambio, es decir, sin contraprestación, y, por lo tanto, a título lucrativo o de liberalidad.

Por lo tanto, la operación planteada es una donación en la que será sujeto pasivo del impuesto la consultante y la base imponible será el importe de la deuda condonada.

### SUBROGACIÓN DE UNA SOCIEDAD EN LA OBLIGACIÓN DE DEVOLUCIÓN DE LA ANTERIOR SOCIEDAD

PRESTATARIA DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO SIN CONTRAPRESTACIÓN.

(CONSULTA Nº V0854, 19 DE MARZO DE 2013)

Al tratarse de una operación sin contraprestación, en la que no concurre el requisito de onerosidad, la operación planteada queda fuera del ámbito de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 A) del Texto Refundido del ITP y AJD.

Por otro lado, la referida operación, aun tratándose de una transmisión lucrativa, tampoco constituye hecho imponible de la modalidad del impuesto de donaciones, al realizarse a favor de una persona jurídica, por lo que, según el apartado 2 del artículo 3 de la Ley 29/1987, constituye un incremento de patrimonio no sujeto a tal impuesto sino al Impuesto sobre Sociedades.

Por último, en cuanto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, no constituye hecho imponible de la cuota variable al no ser inscribible en ninguno de los registros a que se refiere el artículo 31.2 del texto Refundido, tributando tan solo por la cuota fija a la que se refiere el apartado 1 del citado precepto.

### DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA HABITUAL DEL DONATARIO.

(CONSULTA Nº V0345, 6 DE FEBRERO DE 2013)

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

Dicho artículo y apartado establece que para la determinación del territorio en que haya existido la residencia habitual se tomará en cuenta “el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, devengo, que conforme al artículo 24.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora de dicho impuesto, se producirá “el día en que se cause o celebre el acto

o contrato". La acreditación de esa residencia habitual es cuestión de hecho y, por tanto, eminentemente probatoria (tal y como viene señalando el Tribunal Supremo en Sentencias de 19 de febrero de 1997, 29 de abril y 14 de noviembre de 1998 o en las de 7 y 9 de febrero de 2006), por lo que las alegaciones y pruebas al respecto, para acreditar en qué territorio se ha producido mayor tiempo de residencia habitual durante el citado quinquenio, deberán aportarse ante los órganos de la Administración tributaria que corresponda.

A título de ejemplo, de haberse efectuado la donación en la fecha del escrito de consulta -15 de enero de 2013- sería preciso tomar el periodo entre 14 de enero de 2008 y 14 de enero de 2013, de forma que, de resultar correctos los datos aportados, deberían aportarse ante los órganos autonómicos madrileños.

#### **APORTACIONES ECONÓMICAS PERCIBIDAS CON OCASIÓN DE HUELGA LABORAL.**

**(CONSULTA VO390, 8 DE FEBRERO DE 2013)**

Las eventuales aportaciones económicas recibidas por compañeros de profesión, de resultas de una situación de huelga como la que plantea el escrito de consulta, serían donaciones sujetas, en cuanto tales, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto).

Sería sujeto pasivo el donatario, que deberá presentar declaración separada por cada una de ellas en el plazo de los treinta días hábiles a contar desde el siguiente a aquél en que se cause el acto o contrato, de acuerdo, respectivamente, con el artículo 5 a) de la Ley 29/1987 y el artículo 67.1.b) del Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

#### **DONACIÓN DE UNA LICENCIA DE TAXI CON NUEVE AÑOS DE EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD.**

**(CONSULTA Nº VO456, 15 DE FEBRERO DE 2013)**

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

"En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a. Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b. Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.
- c. En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo. En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora."

Como puede advertirse, además de los requisitos a que se refiere el escrito de consulta (parentesco, edad del donante y mantenimiento temporal del valor de adquisición), la Ley exige que al negocio profesional -en este caso, la actividad de taxi- le sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, exención que también se exige al donatario durante la década siguiente.

En el número Uno de dicho artículo y apartado se establece que:

"Octavo. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades. También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del

matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior”.

“Principal fuente de renta” que el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6 de noviembre), entendió por “aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate.”

Cumpliendo los requisitos y condiciones referidos, la donación tendrá derecho a la reducción del 95% prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 y ello llevará aparejado que se considere que no existe ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### **COMPATIBILIDAD DE LA PERCEPCIÓN DE UNA PENSIÓN DE JUBILACIÓN CON REDUCCIÓN AUTONÓMICA ANDALUZA. (CONSULTA Nº V0587, 26 DE FEBRERO DE 2013)**

El Tribunal Supremo, en Sentencias de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, ha declarado que la existencia de pensión de jubilación es cuestión ajena a la normativa tributaria por lo que, si concurren los requisitos legales establecidos para el beneficio tributario, la percepción de aquella no es obstáculo para la procedencia de este.

Por otro lado, se trataría de la donación por uno de los cónyuges a su hija, igualmente farmacéutica, de su participación ganancial en la oficina de farmacia, dejando de ejercer las funciones organizativas y gerenciales que desempeñaba en la misma.

Dado que, conforme a los términos del escrito de consulta parecen cumplirse tales requisitos en el donante, según se infiere de la alusión a que los rendimientos de la oficina de farmacia ha sido “la principal fuente de ingresos en todos los ejercicios previos” no plantearía problema la aplicación de la reducción en el impuesto sucesorio, en su caso en los términos previstos en la legislación autonómica al respecto.

### **DONACIÓN DE ACCIONES A LOS HIJOS. (CONSULTA Nº V0729, 11 DE MARZO DE 2013)**

El consultante, junto con su cónyuge e hijos, forma un grupo de parentesco a efectos de la exención en el impuesto sobre el patrimonio. Consta el cumplimiento de los requisitos de las letras a) y b) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, pero no el previsto en la letra c) de dicho precepto y apartado.

En efecto, para que todos los integrantes del grupo tuvieran derecho a la exención y, en particular, para que esa exención alcanzase a las participaciones del donante y su cónyuge —que no ejercen funciones directivas— sería preciso que, para cada entidad considerada separadamente, alguno de los hijos ejerciese no solo tales funciones sino que perciba por su desempeño el nivel de remuneraciones exigido por el precepto. Debe tenerse presente — y ello favorece que se cumpla tal requisito— que, de conformidad con el artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, si una misma persona fuere titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las condiciones del artículo 4.Ocho. Dos antes reproducido, el cómputo del porcentaje de remuneraciones por ejercicio de funciones directivas se efectuaría de forma separada para cada entidad, sin tomarse en cuenta los rendimientos derivados del desempeño de tales funciones en las demás. En la hipótesis de que se cumpliera la condición establecida en la letra c) y que, consiguientemente, todos los miembros del grupo de parentesco tuvieran derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, procedería igualmente la reducción del 20.6 de la Ley 29/1967 en los términos que establece la norma. Por último, cabe señalar que sería irrelevante la circunstancia de que uno de los hijos, titular de participaciones en las tres entidades, no trabajase directamente en ninguna de ellas, siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos expuestos.

### **DONACIÓN DE FORMA INMEDIATA DE UN INMUEBLE OBJETO DE LA REVERSIÓN EN BASE AL ARTÍCULO 812 DEL CÓDIGO CIVIL. (CONSULTA Nº V0763, 12 DE MARZO DE 2013)**

El derecho de reversión constituye una de las llamadas reservas sucesorias, que tienen por finalidad limitar el derecho de disposición del causante sobre determinados bienes, que deben transmitirse a determinados herederos forzosos o legítimos.

Se trata, pues, de una figura encuadrada en el derecho de sucesiones por causa de muerte; en concreto, en la parte legítima de la herencia, que el artículo 806 del Código Civil define como “la porción de bienes de que el testador no puede disponer por haberla reservado la ley a determinados herederos, llamados por esto herederos forzosos”.

La tributación de la adquisición de bienes derivada del ejercicio del derecho que nos ocupa debe buscarse, por tanto, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, cuyo artículo 3 a) establece como uno de los hechos impositivos “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”.

Resultará obligada al pago, a título de contribuyente, la causahabiente (artículo 5 a) de la Ley 29/1987), condición que recaerá en la madre del fallecido.

La posterior donación del inmueble constituye también hecho imponible en el impuesto citado (el artículo 3 b) de la Ley 29/1987 prevé “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos”) recayendo la obligación de pago sobre el donatario, conforme al artículo 5 b) de la misma ley.

#### **DONACIÓN A HIJO DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES. (CONSULTA N° V0784, 13 DE MARZO DE 2013)**

Se reconoce expresamente que el cargo de Administrador que ejerce la persona física que pretende donar las participaciones es gratuito conforme a las escrituras de constitución social, lo que no obsta a que las remuneraciones obtenidas hayan sido superiores al 50% -se entiende que del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal- “pero por el desempeño de su trabajo en la empresa”.

No resulta claro, por tanto, si tales remuneraciones resultan o no del ejercicio efectivo de funciones directivas en las entidades, tal y como establece el precepto reproducido.

En ese sentido, cabe traer a colación el artículo 5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, conforme al cual será preciso que el cargo de Administrador, como otros a los que se refiere la norma, deberá implicar “una efectiva intervención en las decisiones de la empresa”.

En definitiva, dándose esa circunstancia, procederá la exención en el impuesto patrimonial para las participaciones en las entidades y el donatario podrá aplicar la reducción a que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 siempre que se cumplan las condiciones fijadas en dicho artículo y apartado y, en particular, que tenga derecho a la exención en el impuesto patrimonial durante la década siguiente a la escritura pública de donación, para lo cual y a la vista del escrito de consulta, deberá cumplir en su persona las exigencias en cuanto al ejercicio de funciones directivas a que se ha hecho referencia.

#### **NORMATIVA AUTONÓMICA APLICABLE A UNA DONACIÓN DE INMUEBLE.**

**(CONSULTA N° V0818, 14 DE MARZO DE 2013)**

El artículo 32.2.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, considera que el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se entiende producido, en los supuestos del impuesto que grava la donación de bienes inmuebles, en aquella Comunidad Autónoma en la que esté situado el bien inmueble, resultando irrelevante en tales casos, por tanto, la residencia del donante y donatario.

En consecuencia y para el supuesto del escrito de consulta habrá de aplicarse la normativa que tenga establecido al respecto la Comunidad de Madrid, sin que corresponda a este Centro Directivo apreciar el cumplimiento o no de los requisitos que establezca la legislación autonómica.

#### **NORMATIVA APLICABLE EN CASO DE DONACIÓN DE USUFRUCTO DE INMUEBLE EN FUNCIÓN DE LA RESIDENCIA DEL DONANTE Y DONATARIO. (CONSULTA N° V0820, 14 DE MARZO DE 2013)**

El artículo 32.2.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, considera que el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se entiende producido, en los supuestos del impuesto que grava

la donación de bienes inmuebles, en aquella Comunidad Autónoma en la que esté situado el bien inmueble, resultando irrelevante en tales casos, por tanto, la residencia del donante y donatario.

En consecuencia y para el supuesto del escrito de consulta, en los tres casos que se plantean habrá de aplicarse la normativa que tenga establecido al respecto la Comunidad de Madrid, sin que corresponda a este Centro Directivo apreciar el cumplimiento o no de los requisitos que establezca la legislación autonómica.

#### **DONACIÓN DE FINCAS INTEGRADAS EN EXPLOTACIÓN PRIORITARIA.**

**(CONSULTA Nº V0845, 14 DE MARZO DE 2013)**

Para un supuesto fáctico de donación de fincas integradas en una explotación agraria prioritaria, se plantea la procedencia de aplicar el beneficio fiscal previsto en el artículo 10.1 de la Ley 19/1991, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, dado que con la adquisición se completa en propiedad bajo una sola linde toda la superficie de la explotación o, en su defecto, el beneficio que establece el artículo 11 de la misma Ley, en cuanto que las fincas ya forman parte de la explotación prioritaria de que se trata.

Dado que el beneficio previsto en el artículo 10.1 se refiere a supuestos “para constituir una explotación prioritaria” y ésta ya resulta preexistente, como de forma expresa reconoce el escrito de consulta, entiende esta Dirección General que procedería la aplicación del regulado en el artículo 11 respecto de la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición por cualquier título del dominio o usufructo vitalicio de una finca rústica, habida cuenta que forma ya parte de la explotación y se hace, como es el caso, “en favor de un titular de explotación que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición”.

Debe advertirse, no obstante, que la acreditación y reconocimiento del derecho a los beneficios fiscales deberá hacerse y efectuarse, respectivamente, ante y por la Oficina Gestora que sea competente por razón de los impuestos que procedan.

#### **COBRO DE UNA RENTA VITALICIA POR ADMINISTRADORES QUE HAN DESEMPEÑADO SU FUNCIÓN DURANTE AL MENOS 25 AÑOS Y QUE CESAN EN EL CARGO CON MOTIVO DE LA JUBILACIÓN O DE ENFERMEDAD O**

**ACCIDENTE QUE DETERMINEN LA INVALIDEZ. (CONSULTA Nº V1003, 27 DE MARZO DE 2013)**

El requisito de la letra b) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, que responde al objetivo propio de la reducción cual es favorecer la transmisión intergeneracional de empresas o participaciones, pretende la desvinculación del donante de la actividad empresarial total o parcial que se transmite. En consecuencia, se exige el cese, si las desempeñare, de sus funciones directivas, lo que lleva aparejado el de las remuneraciones que “por el ejercicio” percibiere.

Por lo expuesto, la percepción de importes (sean rentas vitalicias, pensiones de jubilación o ingresos de otra naturaleza) que traigan causa del hecho de haber desempeñado en el pasado tales funciones tendrán su correspondiente tratamiento en la imposición personal del perceptor pero no comportarán la inaplicabilidad de la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 siempre que, como se ha indicado, no se produzca ejercicio efectivo de las funciones señaladas.

#### **PERCEPCIÓN DE UNA INDEMNIZACIÓN POR MUERTE. (CONSULTA Nº V0319, 4 DE FEBRERO DE 2013)**

##### **Deslinde IRPF-ISD:**

El artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, determina que constituye el hecho imponible de este impuesto:

- “a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos regulados en el artículo 16.2,a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”.

En el presente caso la indemnización por muerte percibida por la consultante no se corresponde con ninguno de los supuestos anteriores, es decir, su percepción no constituye la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que no cabe hablar de sujeción a este impuesto.

Ya en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el hecho de tratarse de una indemnización por responsabilidad civil nos lleva al artículo 7.d) de la Ley 35/2006 donde se encuentra amparada en cuanto responde al concepto de renta exenta que se recoge en su primer párrafo, pues se trata de una indemnización por responsabilidad civil por daños personales (concepto que incluye los daños físicos, psíquicos o morales) y cuya cuantía ha sido fijada judicialmente.

#### **REPRESENTANTE EN ESPAÑA EN CASO DE OBLIGACIÓN REAL DE CONTRIBUIR POR EL ISD.**

**(CONSULTA N° V0342, 6 DE FEBRERO DE 2013)**

Desde la perspectiva de los artículos 41 y siguientes de la Ley General Tributaria, el representante del sujeto pasivo por obligación real de contribuir a que se refiere el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no asume responsabilidad solidaria ni subsidiaria respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del representado, dado que tal responsabilidad no viene recogida en el artículo 8 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el impuesto.

#### **PRÉSTAMO HIPOTECARIO CONCEDIDO POR ENTIDAD BANCARIA EXTRANJERA A NO RESIDENTE**

**PROPIETARIO DE VIVIENDA EN ESPAÑA. (CONSULTA N° V0590, 26 DE FEBRERO DE 2013)**

No estamos ante supuestos de capitales invertidos en la adquisición de las viviendas - en cuyo caso la apreciación de esa justificación de la existencia de la deuda y de su afectación a la adquisición del inmueble sería competencia de la Oficina Gestora correspondiente- sino de préstamos hipotecarios solicitados con la garantía de la vivienda situada en España.

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la obligación real de contribuir significa que el impuesto se exige, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, de forma exclusiva “por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de 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”.

De acuerdo con dicho precepto, el capital de un préstamo hipotecario concedido fuera de España por una entidad bancaria a un no residente no estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### **INCLUSIÓN COMO DEDUCCIÓN EN EL ISD DEL PRÉSTAMO ENTRE PARTICULARES QUE LE CONCEDIERON**

**A LA CAUSANTE. (CONSULTA N° V0610, 27 DE FEBRERO DE 2013)**

El artículo 9 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de noviembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que la base imponible del impuesto está constituida, en las adquisiciones “mortis causa”, por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal “el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueran deducibles”.

Por su parte, el artículo 13.1 de la misma Ley determina que:

“en las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquella, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia.

La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor.”.

La Ley establece claramente que las deudas que dejase contraídas la causante a favor de los herederos no serán deducibles, sin que establezca ningún tipo de excepción.

Por lo tanto, los hijos no podrán deducirse dicha deuda en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE VIVIENDA HABITUAL.****(CONSULTA Nº V0612, 27 DE FEBRERO DE 2013)**

Sin perjuicio de la aplicación de la normativa autonómica andaluza, cuando así procediere, sí puede facilitarse información sobre el marco normativo estatal al respecto.

En ese sentido, el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

“c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones “mortis causa” de la vivienda habitual de la persona fallecida, 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.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición “mortis causa” del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado. En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora”.

Cabe señalar, respecto al concreto caso de adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual que, tal y como interpretó esta Dirección General, en 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, el mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento no exige el destino de la misma como vivienda habitual de los causahabientes y que para aplicar el porcentaje del 95 por 100 al valor de la vivienda deben deducirse las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidas sobre aquella disminuyendo su valor, así como la parte proporcional de deudas y gastos generales que formen parte del caudal relicto (epígrafes c) y d), respectivamente, del epígrafe 1.4 de la Resolución).

**PLAZO PARA LA SOLICITUD DE REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE VIVIENDA HABITUAL ESTABLECIDO POR LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA EXTREMEÑA.****(CONSULTA Nº V0651, 1 DE MARZO DE 2013)**

No existe en el ordenamiento estatal una norma similar a la establecida en el artículo 29.1 del Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos y que, en su redacción vigente –aunque, en esencia, el requisito viene establecido desde la aprobación del Decreto Legislativo– impone que la opción por el beneficio fiscal debe hacerse de forma expresa en el periodo reglamentario de presentación de la autoliquidación o declaración, salvo si el documento que la recoge se presenta antes de que finalice dicho periodo.



**ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE PARTICIPACIONES EN SOCIEDAD QUE SE ESCINDE.**

**(CONSULTA Nº V0723, 8 DE MARZO DE 2013)**

De acuerdo con lo que expone el escrito de consulta, las participaciones del contribuyente beneficiario en su día de la reducción en el impuesto sucesorio pasan a referirse a la Sociedad X, de la que se escinde la Sociedad Y, dividiéndose por mitades entre ambas entidades el valor del inmueble rústico que antes tenía la Sociedad X de forma exclusiva.

Salvo en el caso de que el valor del 50% de la finca mantenga en la actualidad el valor de la adquisición “mortis causa” del inmueble entero, la operación prevista comportará una minoración sustancial del valor de adquisición por el que se practicó la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con incumplimiento del requisito de permanencia a que se refiere el artículo 20.2.c) y, en consecuencia, con los efectos que establece el último párrafo de dicho artículo, apartado y letra.

**TRANSMISIÓN ONEROSA DE INMUEBLE ADQUIRIDO PREVIAMENTE “MORTIS CAUSA” COMO AFECTO A ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL CAUSANTE Y POR EL QUE SE PRACTICÓ LA REDUCCIÓN PREVISTA EN LA LEY DEL ISD. (CONSULTA Nº V0966, 26 DE MARZO DE 2013)**

En virtud de la remisión de aplicación que hace el artículo 20.6 de la misma Ley a los supuestos de adquisiciones “mortis causa”, los causahabientes no podrán “realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición”.

Por último, el epígrafe 1.2.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril) dictada por esta Dirección General, interpreta, para transmisiones “mortis causa”, que la Ley estatal establece, únicamente, la obligación de mantener la adquisición durante diez años “pero no exige la continuidad en el ejercicio de la misma actividad que viniera desarrollando el causante; por tanto, simplemente debe mantenerse la titularidad y no se exige al adquirente que siga con la actividad”.

A la vista de lo anterior ha de llegarse a la conclusión que, siempre que se mantenga el valor de adquisición por el que se practicó en su día la reducción sucesoria, no afectará al requisito de permanencia ni, por tanto, al mantenimiento del derecho a la reducción, la no afectación del importe resultante de la enajenación del inmueble a que se refiere el escrito de consulta ni, en consecuencia, tampoco existe un porcentaje del valor transmitido que haya de mantenerse afecto a la actividad ejercida por el causante.

## ALCANCE DE LAS COMPETENCIAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE VALORES DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS MISMAS POR EL ESTADO

**Ricardo Huesca Boadilla.** *Abogado del Estado. Doctor en Derecho.*

El Pleno del Tribunal Constitucional (TC) en Sentencia 161/2012, de 20 de septiembre (Suplemento del BOE nº 250 de 17 de octubre de 2012), resolviendo un recurso de inconstitucionalidad promovido por 68 Diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados en relación con diversos preceptos de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, ha tenido oportunidad de analizar, con referencia precisa, de ahí su interés, a la normativa vigente, los límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas (CCAA) en relación con diversas normas legales autonómicas que, entre otros aspectos y por lo que aquí importa, regulan el dictamen de peritos en los procedimientos de comprobación de valores del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

El recurso de inconstitucionalidad formulado hace casi más de diez años, concretamente el 24 de marzo de 2003, afectaba, entre otros, al artículo 23.4, último párrafo, inciso final, de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre (Ley 10/2002), por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras (Boletín Oficial de la Junta de Andalucía nº 151, de 24 de diciembre de 2002), que regulaba el dictamen de peritos en los procedimientos de comprobación de valores, como se ha indicado, y que se reputa inconstitucional por suponer una extralimitación de la competencia de la Comunidad Autónoma en contra de lo dispuesto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y en los artículos 40.2, 41.2 de la Ley 21/2001, que lo desarrollan, así como del artículo 47.1.a) de esta última Ley, en relación con el entonces vigente artículo 52.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/1963).

Sin perjuicio de profundizar más en las concretas razones jurídicas de la impugnación basada en la extralimitación competencial, es importante poner de manifiesto, como relata el Fundamento Jurídico 2 de la sentencia, que el precepto impugnado fue modificado mediante el artículo 7 de la Ley 3/2004, de 28 de diciembre, posteriormente derogado mediante el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, cuyo artículo 37 estableció una regulación similar, siendo la vigente en la actualidad.

Esta última circunstancia, es decir, la regulación similar de la cuestión discutida y la aplicación de su propia doctrina, que cita (STC 18/2011, de 3 de marzo, FJ 3 y las allí mencionadas, y la más reciente todavía STC 133/2012, de 19 de junio, FJ 2), hace que el TC no aprecie la pérdida de objeto del proceso pues, “...si la normativa en torno a la cual se trabó el conflicto resulta sustituida por otra que viene a plantear los mismos problemas competenciales, la consecuencia será la no desaparición del conflicto”, si bien, añade, “(....)....la eventual declaración de inconstitucionalidad de los preceptos impugnados, no podría llevar aparejada en ningún caso un pronunciamiento de nulidad de los mismos, en la medida en que dichos preceptos, como ya se dijo, fueron derogados y, en consecuencia, expulsados del ordenamiento jurídico, sin ultraactividad, por el citado Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre” (FJ 2.b) de la sentencia).

Admitiéndose, durante la pendencia procesal, que las normas objeto de impugnación habían sido objeto de diversas reformas, el pronunciamiento del TC se dicta, como se señala en ese FJ 2.c), a la luz de la delimitación de competencias que se deriva de las mismas en su redacción vigente, de ahí su plena actualidad ya que, aparte de tener en cuenta la reforma, por Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, del Estatuto de Autonomía de Andalucía, se van a tener presentes también, la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (Ley 22/2009) que derogó y sustituyó a la Ley 21/2001 y, finalmente, la Ley 18/2010, de 16 de julio, de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, que sustituye a la Ley 19/2002, de 1 de julio y que, al igual que ésta, establece la delegación de determinadas facultades normativas al amparo de lo establecido en el artículo 150.1 de la Constitución española (CE).

A pesar de esas modificaciones, como termina reconociendo el TC, es de destacar que el ámbito de la cesión de tributos no ha variado sustancialmente en lo que atañe a las cuestiones objeto del recurso pues los términos de la delegación de competencias y de gestión permanecen idénticos.

### El alcance general de las competencias de las CCAA en relación con los tributos cedidos.

Como es sabido, el artículo 157.1.a) de la CE considera uno de los recursos de las CCAA a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado. En iguales términos se manifiesta el artículo 4.1.a) de la LOFCA, que habla ya de “tributos” cedidos total o parcialmente por el Estado, precisando ya su artículo 11 que sólo pueden ser cedidos a las CCAA, en las condiciones que establece la citada Ley, entre otros, por lo que ahora importa, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otro lado, el TC se ha encargado de resaltar (en este sentido se puede traer a colación el FJ 3 de la sentencia que estamos comentando) que los impuestos cedidos son de titularidad estatal, dado lo establecido en los artículos 133.1 y 149.1.14 CE, de manera que la cesión del tributo no implica “la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo (SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; y 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7), como precisan además el artículo 10.1 de la LOFCA y 45 de la Ley 22/2009, del sistema de financiación”.

Pues bien, prácticamente, el rendimiento de esos impuestos en sus respectivos territorios, con el alcance y puntos de conexión establecidos en la Ley, se ha cedido a todas las CCAA de régimen común. Igualmente se ha cedido a las mismas, por delegación del Estado, la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de dichos impuestos, en los términos recogidos actualmente en los artículos 32, 33 y 54 y ss de la Ley 22/2009.

En función del tributo objeto de cesión de que se trate, adicionalmente, a partir de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las CCAA y de medidas fiscales complementarias, seguida por la Ley 21/2001 y, en la actualidad, por la Ley 22/2009 (artículos 45 y ss), las CCAA puedan asumir competencias normativas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la CE. En el caso del ITPAJD y del ISD, las Comunidades Autónomas han asumido tanto competencias normativas como competencias de gestión o, si se prefiere, en sentido amplio, de aplicación de los tributos, en los precisos términos recogidos en los artículos 48 y 49, por un lado, y 55, por otro, de la Ley 22/2009, dentro del marco establecido por la LOFCA (los artículos 10.3 y 19.2 de la misma se refieren a la posibilidad de que la cesión de tributos pueda contener facultades normativas) y que se concreta en la correspondiente ley de cesión que, como recuerda el TC en esta sentencia, siguiendo una pauta ya consolidada, actuaría a modo de “ley marco” del artículo 150.1 CE, citado. En este sentido y por lo que se refiere al caso resuelto en la sentencia comentada, el artículo 2.2 de la vigente Ley 18/2010, de 16 de julio, de cesión de tributos a la CCAA de Andalucía, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.1 CE y en el artículo 19.2 de la LOFCA, atribuye a la Comunidad Autónoma andaluza la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en la Ley 22/2009.

El TC, en este fallo, entiende (FJ 3) que, bajo esos parámetros, “una extralimitación en el ámbito de la cesión de tributos supondría la inconstitucionalidad de las normas autonómicas, por producirse automáticamente una invasión de la competencia estatal sobre estos tributos (artículos 149.1.14 en relación con los artículos 133.1 y 15.3 CE)”, dejando por último sentado que el marco de la delegación de competencias normativas está integrado también por las leyes estatales reguladoras de los tributos “(...) pues solo en contraste con ellas se puede comprender el concreto alcance de las potestades objeto de delegación”. En este sentido deben citarse especialmente, de nuevo, por lo que ahora interesa, los artículos 48.2, 49.2 y 55.1 a) de la Ley 22/2009.

### La comprobación de valores en el ITPAJD y en el ISD como competencia del Estado cedida a las CCAA.

En opinión de VILLARIN LAGOS<sup>1</sup>, la comprobación de valores, con carácter general, no es otra cosa que “la facultad que la Administración tributaria tiene en los procedimientos de gestión de los tributos en virtud de la cual comprueba la veracidad de los elementos integrantes del hecho imponible determinantes de la cuantía de la cuota tributaria – señaladamente de la base imponible - declarados por el obligado tributario y los corrige en el supuesto de que no se correspondan con la aplicación estricta al caso concreto de la base normativa”.

La comprobación de valores aparece imbricada en el seno de la comprobación aunque, como ha señalado la doctrina, dentro de la comprobación como actuación administrativa dirigida a la fijación definitiva de la existencia y características del hecho imponible se puede distinguir entre una comprobación dirigida a constatar la real y única existencia y estructura de los hechos imponibles declarados y otra dirigida a constatar la exactitud de las valoraciones de los diversos elementos del hecho imponible realizados por el sujeto pasivo. A esta segunda comprobación se la denomina comprobación de valores. Esa comprobación surge cuando en

1 En su trabajo “Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, en la obra “Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega”. Madrid. Lex Nova. 2005. Tomo 2. Pág. 1774.

la configuración normativa del tributo el legislador incluye como un elemento determinante de la base imponible el valor y no una cantidad numérica perfectamente determinada.

En esa línea es preciso igualmente tener clara la diferencia entre fijación de la base imponible y comprobación de valores. Como ya tuvimos oportunidad de señalar hace tiempo<sup>2</sup>, aunque con las dos se trata de averiguar el verdadero valor del bien o derecho, en la fijación de bases se busca ese valor mediante la aplicación de reglas o módulos tasados (éste es el caso de los supuestos recogidos, por ejemplo, en el artículo 10.2 y ss del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los que no existe actividad comprobadora) sin discrecionalidad administrativa alguna, mientras que, en la comprobación administrativa de valores, amén de partirse de un valor declarado por el interesado, aunque los medios de comprobación sean tasados, la Administración goza de libertad para escoger uno u otro, realizando, en todo caso, una auténtica actividad administrativa de comprobación.

En este sentido, el artículo 159.5 del actual Reglamento General de Gestión e Inspección, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, señala textualmente que, *“no se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulten directamente de una ley o de un reglamento”*.

Dada la importancia que el TC da en este fallo al actual artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003), cuyo antecedente más próximo es el artículo 52 de la LGT, mencionado expresamente en el precepto de la norma andaluza impugnada, conviene señalar que ambos preceptos se refieren a la “Comprobación de valores”. El precepto vigente se ubica dentro del capítulo III del título II de la misma dedicado a los “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta”, cerrando el mismo. En sentido propio la comprobación de valores no es un elemento de cuantificación de la obligación tributaria sino un método de comprobación y corrección de los valores declarados por los obligados respecto de aquellos elementos que la Ley de cada tributo considera determinantes de la cuota tributaria no formando parte del aspecto sustancial del tributo<sup>3</sup>.

El apartado 1 de ese artículo, reformado por la Ley 36/2006, contiene los medios de comprobación, existiendo una gran similitud con los medios recogidos en el apartado 1 del artículo 52 de la LGT, salvo la desaparición como medio extraordinario de comprobación de valores de la tasación pericial contradictoria, que ha pasado ser, como se encarga de recordar el propio artículo 57.2 de la LGT/2003, un medio de impugnación de una comprobación de valores acordada por la Administración por los medios recogidos en el apartado 1. Pues bien, uno de los medios de comprobación recogidos en el apartado 1 es, en efecto, el “Dictamen de peritos de la Administración” (letra e), que tiene especial incidencia en la cuestión resuelta por la sentencia objeto de comentario.

La comprobación de valores, por otro lado, con carácter general, ha pasado a ser también un procedimiento de gestión, regulado en los artículos 134 LGT/2003, relativo a la “Práctica de la comprobación de valores” y el 135, relativo a la “Tasación pericial contradictoria” cuando, hasta la entrada en vigor de la nueva LGT/2003, tal y como tuvimos oportunidad de señalar<sup>4</sup>, viniendo avalado por numerosas resoluciones del TEAC y del Tribunal Supremo (podemos citar a tal fin las Sentencias de 30-4-1999, 25-1 y 1-2-2003 y opiniones doctrinales), la comprobación de valores no era más que un trámite, todo lo importante que se quiera, pero un trámite del procedimiento de gestión tributaria y, en su caso, del procedimiento inspector, ya que, como es sabido, la comprobación de valores es una de las funciones que tiene atribuidas la Inspección de los Tributos por mor de lo establecido en el actual artículo 141.d) de la Ley, y en los artículos 9.c), 13 y 70 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 939/1986, vigentes, hasta la entrada en vigor el 1 de enero de 2008 del nuevo Reglamento de Gestión e Inspección, cuyo artículo 197.1 también se refiere a ella.

Pues bien, el apartado 4 de ese artículo 57 deja claro que la comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta Ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta Ley.

Por su parte, el artículo 141.d), citado, de la Ley, señala, como dijimos, como una de las funciones administrativas de la inspección tributaria, “la comprobación del valor de los derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley”.

Del artículo 57.4, citado, se deduce que la comprobación de valores puede ser el único objeto del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135, o sustanciarse en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III de la Ley, fundamentalmente

2 Nos referimos a nuestro trabajo “El alcance de las modificaciones introducidas por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, en los aspectos formales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. CISS Noticias CEE. Enero 1993. Pág. 62

3 En este sentido HERRERO DE EGAÑA en el libro colectivo “Comentarios a la nueva Ley General Tributaria”. Coordinador Ricardo Huesca Boadilla. Editorial Thompson Aranzadi. 2004. Pág. 369.

4 En nuestro trabajo “La comprobación de valores: Principio y fin”, publicado en el Volumen I de los “Estudios jurídicos en memoria de D. César Albiñana García-Quintana”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2008. Pág. 1077.

de inspección, como una actuación concreta del mismo, siendo aplicable, en todo caso, para este supuesto, se entiende, lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de la Ley.

A la vista de lo expuesto, pensamos, sobre todo en el primer supuesto, que nos encontramos realmente ante un trámite más en el seno de un procedimiento de gestión, tendente a la liquidación de un impuesto y no ante un procedimiento distinto del procedimiento propiamente de gestión del impuesto, con el que se solaparía pudiendo hablarse, en puridad de un procedimiento de gestión dentro de otro procedimiento de gestión. En el segundo supuesto, aunque se ha prescindido del término «procedimiento» tampoco resulta demasiado adecuado que, para la realización de la actuación concreta de comprobación, se haga una remisión casi en bloque a las normas reguladoras de un procedimiento de gestión.

Una vez hecha esta breve introducción acerca de la comprobación de valores y el procedimiento aplicable a la misma, ha llegado ya el momento de comenzar con el análisis preciso de la cuestión que ha dado lugar al pronunciamiento del TC.

### **El alcance concreto de las competencias normativas de las CCAA en relación con la comprobación de valores.**

Uno de los preceptos impugnados en el recurso de inconstitucionalidad que dio lugar a la STC161/2012, fue el artículo 23.4, párrafo último, inciso final de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, dictada por la Comunidad Autónoma andaluza haciendo uso de la competencia normativa reconocida a la misma por el artículo 19.2 de la LOFCA y por los artículos 40.2 y 41.2 de la Ley 21/2001 (hoy artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009). Dicho apartado regula el dictamen de Peritos de la Administración como medio de comprobación precisando los medios a emplear en el mismo. Aunque el artículo 23 regula la comprobación de valores a los efectos del ITPAJD y del ISD, comenzando su apartado 1 con una remisión general a los medios previstos en el artículo 52 de la LGT, posteriormente regula dichos medios refiriéndose su apartado 4 al dictamen de Peritos de la Administración, en los siguientes términos:

“4. El dictamen de Peritos de la Administración previsto en el artículo 52.1.d) de la Ley General Tributaria habrá de contener los datos objetivos utilizados para la identificación del bien o derecho cuyo valor se comprueba, obtenidos de documentación suficiente que permita su individualización.

(...)

Asimismo, el Perito de la Administración podrá aplicar los precios medios de mercado establecidos reglamentariamente conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente”

Pues bien, lo único que se impugna es el inciso final del último párrafo de este apartado, “(...) o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente”.

Según los recurrentes, en lo que coincide también la Abogada del Estado, el precepto en cuestión se reputa inconstitucional por suponer, como antes ya se indicó, una extralimitación de la competencia de la CCAA en contra de lo dispuesto en el artículo 19.2 de la LOFCA y los artículos 40.2 y 41.2 de la Ley 21/2001, que lo desarrollan (actualmente artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009), así como del artículo 47.1.a), hoy artículo 55.1.a) de la misma Ley 22/2009, en relación con el artículo 52.1 de la LGT, hoy 57.1 de la LGT/2003.

La representación del Parlamento de Andalucía consideró que no existía tal extralimitación pues ese precepto no incorpora un nuevo medio de comprobación de valores, siendo coherente con los medios del Estado, regulados en el artículo 52 LGT (artículo 57 de la vigente), aduciendo, por último, que la comprobación de valores no es un mecanismo que en sí mismo determine la base imponible, por lo que no excede el marco de delegación competencial. La Letrada de la Junta de Andalucía suscribe también ese parecer.

Así centrado el debate, el tema suscitado, que no es nuevo, no es otro que determinar el alcance de las competencias normativas en los aspectos de gestión y liquidación de los tributos cedidos que ejercen las CCAA por delegación del Estado, de acuerdo con lo dispuesto, actualmente, en los artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009, entendiendo la comprobación de valores como una materia relacionada con la gestión de esos tributos, especialmente del ITPAJ y del ISD y si, el ejercicio de la misma a través de la norma oportuna, está o no sometido a algún límite.

Dicho de otra forma, como ya tuvo oportunidad de señalar la profesora VILLARIN LAGOS<sup>5</sup>, “en la medida en que las actuaciones de comprobación de valores se efectúan normalmente en el ámbito de la gestión de los tributos y se desempeñan por órganos

5 Op. cit. Pág. 1784.

de gestión, podría interpretarse que el artículo 41.2 de la Ley 21 /01 (hoy 49.2 de la Ley 22/2009) ciertamente faculta a las CCAA para regular medios específicos de comprobación de valores aplicables en sus respectivos territorios. Sin embargo –añade– lo dispuesto en el artículo 47.1.a) (hoy 55.1.a) de la Ley 22/2009) parece desmentir esta interpretación, al exigir que en los expedientes de comprobación de valores se utilicen «...los mismos criterios que el Estado». Lo desmiente porque, teniendo en cuenta que la comprobación de valores siempre es una facultad y no un deber de la Administración, los criterios a los que se refiere la norma no pueden ser otros que los medios de comprobación de valores establecidos por el Estado y los requisitos que deben acompañar a cualquier comprobación de valores para que sea válida, como son la idoneidad del medio elegido y la motivación individualizada y suficiente. Así las cosas, –concluye– y sin entrar a valorar los problemas de igualdad y seguridad jurídica que podrían derivar de la regulación y aplicación de medios de valoración distintos en las diferentes CCAA, no tendría ningún sentido que una Comunidad Autónoma cesionaria regulara medios de comprobación de valores para los tributos cedidos distintos a los establecidos en el artículo 57 de la LGT para verse obligada a aplicar estrictamente las normas estatales sobre comprobación de valores en virtud de lo establecido en el artículo 47.1.a) de la Ley 21/2001 (artículo 55.1.a) de la Ley 22/2009). Estamos totalmente de acuerdo con ella.

El TC, como vamos a ver, sigue en esencia ese planteamiento, entendiendo que el ejercicio por las CCAA de la competencia normativa en aspectos relacionados con la gestión y liquidación en el ITPAJD y en el ISD, más en concreto en lo que se refiere a la comprobación de valores, se encuentra mediatizado totalmente por la gestión tributaria propiamente dicha de los impuestos mencionados, que exige la incoación de un expediente, “utilizando (y aquí está la clave) los mismos criterios que el Estado”.

En efecto, como afirma el Tribunal en su FJ 6:

*“Por un lado, los arts. 48.2 y 49.2, que atribuyen a las Comunidades Autónomas la facultad de regular, respectivamente, «los aspectos de gestión y liquidación» en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.*

*Por otro lado, junto a esta delegación de facultades normativas, que permite a las Comunidades Autónomas dictar normas en materia de gestión y liquidación, la Ley 22/2009 establece en su art. 54.1 una delegación de competencias administrativas en estos dos tributos, que entre otros aspectos se extiende a «la aplicación de los tributos así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma». El art. 55.1 precisa el alcance de dicha «delegación de competencias en relación con la gestión tributaria» en el caso de los ante citados tributos, estableciendo que «[e]n la gestión tributaria de los Impuestos... sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados... corresponderá a las Comunidades Autónomas... a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado».*

*De lo anterior se deriva que las Comunidades Autónomas podrán regular aspectos de gestión y liquidación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Adicionalmente, la Administración autonómica podrá ejercer, por delegación, las potestades administrativas relativas a la gestión tributaria de estos tributos, y en particular y por lo que aquí interesa, podrá incoar expedientes de valoración, si bien «utilizando los mismos criterios que el Estado».*

*En la actualidad, dichos criterios del Estado se encuentran regulados, con carácter general, en el art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que regula la comprobación de valores y que debe emplearse por tanto como norma de contraste para interpretar este límite. Entre los medios de valoración, el precepto se refiere, en el apartado 1, inciso e), al «dictamen de peritos de la Administración», que aparece junto a otros medios, entre ellos los valores de tasación (letra g)”.*

Como se observa, tanto la doctrina tributarista como el propio TC, en este fallo, identifican la locución “criterios” con medios de comprobación del artículo 57 de la LGT, norma de contraste para interpretar el límite contenido en el artículo 55.1.a) de la Ley 22/2009, entre los que se encuentra “el dictamen de peritos de la Administración” (apartado 1.e) del precepto).

El artículo 57.3 de la misma LGT/2003, como sigue diciendo el Tribunal, se remite a su vez a la legislación propia de cada tributo para la regulación concreta de los medios de comprobación. Pues bien, ni el artículo 18.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD, ni el artículo 46.2 del Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, contienen criterios de valoración distintos a los establecidos en la LGT remitiéndose íntegramente a la misma sobre este particular.

En consecuencia queda claro para el TC que las CCAA no pueden regular medios específicos de comprobación de valores en sus respectivas normas distintos de los empleados por el Estado, medios que están recogidos en el artículo 57.1 LGT pues, en el ejercicio de sus competencias normativas en materia de gestión tributaria en los impuestos cedidos, en donde se integraría la comprobación de valores, reconocida actualmente por los artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009, se ven limitados por el artículo 55.1.a), que precisa el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria y que las obliga, en la incoación de los oportunos expedientes de comprobación de valores, a utilizar los mismos criterios que el Estado.

Ahora bien, como vamos a ver, no queda aquí la cosa, sino que, de acuerdo con ese planteamiento, aun admitiendo la aplicación en su ámbito territorial del medio de comprobación estatal recogido en el artículo 57 de la LGT, tampoco la norma autonómica pueden mediatizar o matizar de algún modo la aplicación de ese medio de comprobación pues, en caso contrario, lo cual es muy importante, estaría, según señala textualmente el TC, introduciendo “de facto un medio de valoración distinto a los del Estado, al modificar sustancialmente un medio existente” (FJ. 7).

En efecto, el inciso final del artículo 24.3 impugnado, especifica uno de los “criterios” que podrá utilizar el perito de la Administración en la emisión de su dictamen en el procedimiento de comprobación de valores, que no es otro que la valoración del bien realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario. Ese “criterio” en sí mismo considerado se encuentra recogido ya como medio de comprobación (criterio para el Tribunal, por lo que, tras identificar los criterios del artículo 55.1.a) de la Ley 22/2009 con los medios, existe una cierta confusión entre uno y otro) en el actual artículo 57.1.g) de la LGT/2003.

Pues bien, mientras que en la norma estatal ese medio de valoración aparece como uno más junto al dictamen de peritos sin incidir en el mismo, en la norma autonómica aparece vinculado a dicho dictamen y como contenido posible del mismo, lo que no es admisible para el TC entendiendo, como hemos dicho, que está introduciendo de facto un medio de valoración distinto a los del Estado.

Lo que, en esencia, entiende el Tribunal Constitucional es que, la limitación contenida en el artículo 55.1.a) de la Ley 22/2009, que afectaría a los expedientes de comprobación de valores en el sentido de tener que utilizar en su incoación “los mismos criterios que el Estado” es de tal índole que no permite, ni siquiera como posibilidad (el precepto impugnado utiliza el término “podrá” refiriéndose a la actuación del perito de la Administración) que, aun admitiendo su aplicación, se altere el contenido y sentido del medio existente y regulado por el Estado como es el dictamen de peritos.

La regulación autonómica – añade – “desnaturaliza la finalidad de este medio, que está contemplado en la Ley general tributaria (artículo 57 en relación con el artículo 135) como un mecanismo objetivo, basado en la autonomía e independencia del perito, al que por tanto no cabe imponer un medio o varios medios para llevar a cabo su valoración”. Aparte de que no es cierto que se “imponga” al perito un determinado medio para llevar a cabo su valoración pues, como se ha expuesto, el inciso impugnado habla únicamente de que el perito “podrá” aplicar el valor consignado en la declaración presentada por el sujeto pasivo para liquidar el ITP y AJD correspondiente al préstamo hipotecario, esa misma conclusión serviría también para los restantes incisos del artículo 23.4 (hoy números del artículo 37.4 del Decreto Legislativo autonómico 1/2009), no impugnados, que permiten al Perito de la Administración para la emisión de su dictamen utilizar también ( artículo 37.4.b), “los precios medios de mercado establecidos reglamentariamente conforme a lo previsto en el apartado 3 del presente artículo” (1º), “el precio de venta que aparezca en anteriores enajenaciones de los mismos bienes o de otros de análogas características situados en la misma manzana o polígono”(2º), “el valor asignado en las escrituras de constitución de hipotecas para la subastas de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”(3º) y “el valor catastral conforme a lo previsto en el apartado 2 del presente artículo” (5º), medios todos ellos de comprobación de valores recogidos, con más o menos literalidad, en el artículo 57.1 de la LGT/2003.

Ante una afirmación tan categórica poco cabe añadir. Queda bastante clara la voluntad del TC de poner de manifiesto el claro anclaje en la norma estatal de la competencia normativa de las CCAA en materia de gestión respecto a los tributos cedidos, competencia normativa que, dada la condición de tributos estatales de los mismos y el ejercicio de competencias delegadas por las CCAA, no permite a estas apartarse, lo más mínimo, en lo que se refiere al establecimiento y a la forma de aplicación, de los medios de comprobación contenidos en materia de comprobación de valores en la LGT/2003, primando la necesidad de preservar en todo el territorio nacional los principios de igualdad y seguridad jurídica.

Los contribuyentes, en definitiva, deben saber que, las CCAA, en ejercicio de la delegación de competencias en materia de gestión tributaria (más en concreto en materia de comprobación de valores) respecto a los tributos cedidos por el Estado a las mismas, plasmada en una normativa propia, van a respetar íntegramente el elenco de medios de comprobación contenidos en el artículo 57 de la LGT/2003 sin que puedan introducir alteraciones en dichos medios, como ocurre en el caso suscitado, donde, aunque sea como posibilidad, se indica que el perito de la Administración, en su dictamen, medio de comprobación del artículo 57.1.e) LGT/2006, puede aplicar otro medio de comprobación, en este caso, “el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria” (artículo 57.1.g), medio que, curiosamente, fue incorporado a la LGT vigente por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en fecha muy posterior a la Ley 10/2002, del Parlamento de Andalucía, que contiene el precepto impugnado. Dicho artículo, como se ha visto, sin referencia a la futura Ley General Tributaria y su modificación, extremo que ha pasado desapercibido para el TC, hablaba del “valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del ITP y AJD por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente”, que no es exactamente lo que dice el actual artículo 57.1.g) LGT/2003, lo cual le resulta indiferente al Tribunal, que trata, en todo caso, de preservar al máximo la pureza de los medios de comprobación recogidos en el ese artículo 57.1 de la actual Ley.

El Tribunal, sobre esa base, trata ya, por último, de precisar si ha existido la extralimitación competencial denunciada y la respuesta, como es obvia, no puede ser otra que la afirmativa, ya que, a la posibilidad, en abstracto, de que la norma autonómica pueda regular, en principio, la comprobación de valores, a la vista exclusiva de las previsiones generales de los artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009, se superpone el mandato contenido en el artículo 55.1.a), relativo al alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria, que, de una forma un tanto singular pues se está refiriendo ya a la fase de aplicación de los tributos y no al ejercicio de la competencia normativa, viene a indicar que en la incoación de los expedientes de comprobación de valores utilizará los mismos criterios (equivalente a medios, como hemos dicho) que el Estado, y que no son otros que los del artículo 57.

Esa limitación en el ejercicio de la competencia normativa, deducida de una previsión legal en la fase de aplicación del tributo, como hemos dicho, no puede verse desvirtuada en modo alguno por la indicación, siquiera potestativa, de que el perito de la Administración podrá aplicar en su tarea otros medios o criterios pues, según el Tribunal, desproveería a su dictamen del carácter independiente que le atribuye la LGT que, - continúa diciendo - , es una “verdadera norma de unificación de criterios a cuyo través se garantiza el mínimo de uniformidad imprescindible en los aspectos básicos del régimen tributario (STC 66/1998, de 18 de marzo FJ 14), fundamental también “para garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones Públicas” (STC 14/1986, FJ 14), tratamiento de la expresada índole que, como termina diciendo, “(...) quedaría conculcado en el supuesto de prevalecer el criterio que refleja el precepto de la Ley andaluza a que nos venimos refiriendo”.

El Tribunal termina reconociendo la existencia de una extralimitación competencial en base a la interpretación sistemática de los artículos 48.2, 49.2 y 55.1.a) de la Ley 22/2009, que solo pueden conducir a esa conclusión pues, la interpretación conforme a la Constitución no carece de límites ya que, en ningún caso, se podrá “ignorar o desfigurar el sentido de los enunciados legales meridianos (por todas STC 222/1992, de 11 de diciembre FJ 2) , de manera que “la interpretación conforme no puede ser una interpretación contra legem (STC 247/2012, de 12 de diciembre FJ 4)”. En consecuencia, y como ya había puesto de manifiesto la profesora VILLARIN LAGOS<sup>6</sup>, “deberán ser rechazadas las interpretaciones normativas que conduzcan a resultados ilógicos o absurdos, como lo sería el que una Comunidad Autónoma pudiera regular medios de comprobación de valores distintos a los del Estado, mientras que los órganos de la administración tributaria de la misma Comunidad, no pudieran aplicar esos medios por ser distintos de los del Estado”.

No obstante, en nuestra opinión, una cosa es que, en efecto, a nivel normativo, no pueda imponerse o condicionarse la utilización por el perito de la Administración en su dictamen - ex artículo 57.1.e) LGT/2003 - de un determinado criterio o medio de comprobación al incidir ello en su libertad valorativa y otra que el propio perito, en uso de esa misma libertad, en la emisión de su dictamen no pueda tener presente la valoración del bien realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario, otorgado al comprador del inmueble transmitido, los precios medios de mercado o cualquier otro de los medios mencionados en ese artículo 57.1, todo ello con la suficiente motivación.

Salvo el caso de Andalucía y Galicia, las CCAA de régimen común, en ejercicio de sus competencias normativas en materia de gestión del ISD y del ITPAJD (artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009), han guardado silencio sobre este particular, lo que ha permitido, sin especiales problemas, la aplicación por sus órganos de gestión de las previsiones contenidas en el artículo 57 de la LGT. La Comunidad Autónoma andaluza, en virtud de la disposición derogatoria 2.a) de la Ley 7/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de Andalucía, derogó únicamente, con efectos de 1 de enero de 2013, ejecutando, en sus estrictos términos, la sentencia del TC, el apartado 4º del artículo 37.4.b) (antiguo artículo 23.4. de la Ley 10/2002) del vigente Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de los tributos cedidos, relativo, como hemos visto, a la posible utilización por el perito en su dictamen del valor asignado en los certificados de tasación hipotecaria por las sociedades de tasación para la constitución de hipotecas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria cuando, en puridad, de acuerdo con lo señalado anteriormente, la derogación debería haber alcanzado a los demás números de ese apartado 4.b), en los que se habla de que el perito puede utilizar en su dictamen otros medios de comprobación recogidos esencialmente en el artículo 57.1 de la LGT/2003.

En el caso de Galicia, el artículo 27.Cuatro del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, de la Xunta de Galicia, incurre en la misma infracción del artículo 23.4 de la Ley andaluza 10/2002, y luego del artículo 37.4 del Decreto Legislativo 1/2009, de la Junta de Andalucía, citados, pues bajo la rúbrica “Dictamen de peritos de la Administración”, viene a indicar que los mismos podrán tomar como referencia los valores contenidos en los registros oficiales de carácter fiscal, los valores básicos y precios medios de mercado que, aunque matizado (“a los efectos de motivación suficiente”) plantea el mismo problema de inconstitucionalidad. Dicho precepto sigue teniendo en la actualidad la misma redacción.

Las demás Comunidades Autónomas, como hemos dicho, han guardado silencio sobre este extremo limitándose a desarrollar, en sus normas legislativas, cuestiones concretas relacionadas con la comprobación de valores, como la tasación pericial con-

6 Op. cit. Pág. 1785



tradictoria, los acuerdos previos de valoración, la información sobre valores o la aplicación concreta de los medios objetivos de valoración de los apartados 1.b) y 1.c) del artículo 57 de la LGT/2003, es decir de los valores publicados por la Administración que figuren en los registros fiscales o de los precios medios en el mercado<sup>7</sup>. Este es el caso, por ejemplo, de la Comunidad Autónoma de Extremadura que, recientemente, ha aprobado un Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado, el Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, cuyos artículos 71 y 72, se refieren a la aplicación concreta de los valores publicados y de los precios medios en el mercado.

7 La doctrina tributaria en particular ha criticado que, en estos casos, no puede hablarse de comprobación de valores sino de un método de determinación objetiva de la base imponible. En este sentido NAVARRO FAURE, A. "Facultades de la Administración Autonómica en materia de comprobación de valores". Palau 14, nº 28 Valencia. 1997. Pág. 218, VILLARIN LAGOS. Op. cit. Pág. 1785, AGUAS ALCALDE, E. "Valoración de inmuebles a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y comprobación de valores". Nueva Fiscalidad. Nº 7, noviembre 2002, Pág. 94, y MARCOS CARDONA, M. "La comprobación de valores de inmuebles. Soluciones adoptadas por las Comunidades Autónomas". Dijusa. madrid. 2002. Pág. 117.

## Tributos Municipales

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

- » Incidencia de la comprobación de valores realizada a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en caso de venta de los inmuebles ..... 35
- » Constitución de un derecho de vuelo a favor de un tercero, por el que va a percibir 78.000 euros de forma fraccionada, en pagos anuales de 6.000 euros ..... 35
- » Expropiación forzosa ..... 36
- » Operaciones de reestructuración ..... 37

- **FISCALIDAD LOCAL**

- **LA DESMEMBRACIÓN DEL DOMINIO POR ACTOS INTERVIVOS EN EL IIVTNU Y SU CASUÍSTICA**

- Inmaculada Domínguez Calomarde. Inspectora de Tributos de la Generalitat* ..... 38

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

#### **INCIDENCIA DE LA COMPROBACIÓN DE VALOR REALIZADA A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA, EN CASO DE VENTA DE LOS INMUEBLES. (CONSULTA N° V0315, 4 DE FEBRERO DE 2013)**

El artículo 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, regula la naturaleza y el hecho imponible del impuesto y los supuestos de no sujeción, estableciendo que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

A continuación, el artículo 107 del citado texto legal define la base imponible en los términos siguientes:

“1. La base imponible de este impuesto estará constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

- a. En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.  
(...)”

De acuerdo con lo expuesto, el aumento de valor de los inmuebles adquiridos por el consultante resultante de la comprobación de valores efectuada por la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Generalitat Valenciana, no tiene incidencia alguna en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

#### **CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE VUELO A FAVOR DE UN TERCERO, POR EL QUE VA A PERCIBIR 78.000 EUROS DE FORMA FRACCIONADA, EN PAGOS ANUALES DE 6.000 EUROS. (CONSULTA N° V0636, 1 DE MARZO DE 2013)**

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- ❖ Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- ❖ Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Por tanto, la operación descrita por la consultante en su escrito, consistente en la constitución de un derecho real limitativo del dominio sobre un terreno urbano, estará sujeta al IIVTNU.

El sujeto pasivo del Impuesto será la consultante, de acuerdo con lo establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 106 del TRLRHL, el cual dispone que:

“En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.”

Y por último, la determinación de la base imponible se efectuará de acuerdo con la regulación contenida en la letra c) del apartado 2 del artículo 107 del TRLRHL, la cual establece lo siguiente:

“En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.”

## **EXPROPIACIÓN FORZOSA. (CONSULTA Nº V0925, 22 DE MARZO DE 2013)**

La entidad consultante posee como único activo una finca en suelo urbano consolidado. En el año 1993 el correspondiente Ayuntamiento ocupó una parte de la finca por la vía de hecho, incorporando el terreno al vial público. El citado espacio para vial atravesó la finca dividiéndola en tres zonas con distinto régimen urbanístico: una zona edificable, otra ocupada por el vial y una tercera destinada a espacio libre exterior.

La consultante reclamó del Ayuntamiento que procediera a la expropiación de la totalidad de la finca, elevándose el expediente a la Comisión Territorial de Valoraciones competente, la cual determinó excluir de la expropiación la parte de la finca que constituía terreno edificable.

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”.

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del Impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- ❖ Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- ❖ Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

El devengo del Impuesto se produce, según el artículo 109.1.a) del TRLRHL:

“Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.”.

Por su parte, la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, establece en su artículo 49 lo siguiente:

“El pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos al Estado.”.

No obstante, el apartado 1 de la disposición adicional 9ª, de la derogada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, establecía que:

“A partir del 31 de Diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de régimen local, sin que su

actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley; lo anterior se entiende sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 de la disposición transitoria segunda, en el apartado 2 de la disposición transitoria tercera y en el párrafo tercero de la disposición transitoria cuarta.”

De acuerdo con lo anterior se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, pudiendo citar entre otras sentencias la del 10 de diciembre de 1998 (STS 8100/1998) que señala en su Fundamento de Derecho primero que:

*“Como quiera que la cuestión a que se refiere el presente recurso de casación en interés de Ley y la doctrina legal cuya declaración se pretende es la misma que ha quedado ya sentada, de una manera general, en las Sentencias de esta misma Sección y Sala -entre otras- de 8 y 29 de abril de 1994 y 12 de junio de 1997 (que vienen a establecer, en síntesis, que: “A) Hasta el 1 de enero de 1979, el artículo 49 de la LEF de 1954, sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas, determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios, y, en otro sentido, las transmisiones derivadas de la expropiación -transmisiones generadas al extenderse el Acta de Ocupación-, estuvieron exentas del Impuesto aquí examinado; B) Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, las expropiaciones normales continuaban sometidas al régimen de exención comentado, mientras que las expropiaciones urbanísticas daban lugar a la aplicación del Impuesto, siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado en la Ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico; y, C) A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, sin las distinciones vistas, se regulan por lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que sujeta, sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte de justiprecio que en el citado precepto se concreta”, no ha lugar a dictar nuevo pronunciamiento al respecto, que en cualquier caso sería meramente reiterativo del criterio ya fijado previamente en las sentencias citadas, debiendo estarse, por tanto, a lo en ellas resuelto.”*

Por tanto, a partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, quedaban sujetas a lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que sujetaba, sin exención aparente alguna al IIVTNU, tanto la transmisión como la parte de justiprecio que en el citado precepto se concreta (actual artículo 107.2.d) del TRLRHL). De lo que se concluye que, la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana como consecuencia de la expropiación forzosa de los mismos, origina el devengo del IIVTNU.

Por último, la regulación de la determinación de la base imponible del Impuesto se establece en el artículo 107 del TRLRHL, resultando de aplicación al supuesto concreto planteado la citada letra d) del apartado 2, la cual dispone lo siguiente:

*“En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.”*

## **OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN. (CONSULTA Nº V1001, 27 DE MARZO DE 2013)**

El apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS, establece, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU):

*“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.*

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS.

En el supuesto concreto planteado, en la medida en que a las operaciones de reestructuración planteadas (aportación no dineraria de rama de actividad y fusión) les resultará de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, no se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión, en su caso, de terrenos de naturaleza urbana, derivada de tales operaciones.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

## LA DESMEMBRACIÓN DEL DOMINIO POR ACTOS INTERVIVOS EN EL IIVTNU Y SU CASUÍSTICA

**Inmaculada Dominguez Calomarde.** *Inspectora de Tributos de la Generalitat.*

El impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana, en adelante IIVTNU, es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre ellos, tal como recoge el artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL).

Siendo, por tanto, los tres requisitos que deben concurrir para que nazca el hecho imponible:

1. La obtención de un incremento de valor.
2. La obtención de dicho incremento en un terreno de naturaleza urbana.
3. La manifestación del incremento con ocasión de:
  - ❖ La transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o
  - ❖ La constitución o transmisión de derechos reales de goce, limitativos del dominio, sobre los citados terrenos.

Centraremos el estudio en la tributación por el IIVTNU de la constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio y, más concretamente, en la constitución por actos intervivos del derecho de usufructo.

El usufructo -regulado en los artículo 467 y siguientes del Código Civil- es un derecho real, limitativo del dominio, que da derecho a una persona (usufructuario) a usar y disfrutar los bienes y derechos de otra (nudo propietario), con la obligación de conservar su forma y sustancia. Se dice que es un derecho limitativo del dominio por cuanto supone el desmembramiento del mismo en dos haces de facultades que son atribuidas al nudo propietario y al usufructuario, si bien las de este último retornarán más tarde al núcleo de donde salieron, cuando se extinga el usufructo, produciéndose así la consolidación del dominio.

La constitución del usufructo por actos intervivos, sea de forma onerosa o gratuita, puede hacerse:

- ❖ Por vía de enajenación, si el propietario se reserva la propiedad y enajena el usufructo.
- ❖ Por vía de retención, si el propietario enajena la propiedad y se reserva el usufructo.
- ❖ Por vía de doble enajenación, si el propietario enajena la propiedad a una persona y el usufructo a otra.

A continuación se analizará la tributación en el IIVTNU de toda esta casuística en la desmembración del dominio por actos intervivos, para lo cual, en primer lugar, se hará un breve repaso de los principales elementos configuradores de este tributo.

Comenzando por el sujeto pasivo, el artículo 106 TRLRHL distingue según el hecho imponible se haya producido a título lucrativo u oneroso. En el primer caso, es sujeto pasivo el adquirente del terreno o aquél a cuyo favor se constituye o transmite el derecho real de que se trate; en el segundo caso, el transmitente del terreno o el transmitente o constituyente del derecho real en cuestión.

Respecto a la base imponible, el artículo 107 TRLRHL dispone, en su apartado primero, que:

<< 1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4>>.

En su apartado segundo señala una serie de reglas para calcular el valor del terreno en el momento del devengo, entre las que cabe destacar:

<< a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (...).

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquél, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados>>.

Esta remisión al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) nos lleva directa y exclusivamente a los artículos 10.2.a del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido

de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), y al 41 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto (RITPAJD), que contienen las reglas para determinar el valor del usufructo y de la nuda propiedad. En este punto resulta importante aclarar que el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se limita sólo a traer a su cuerpo normativo las reglas del ITPAJD que fijan el valor del usufructo -artículos 10.2.a. TRLITPAJD y 41 RITPAJD-, sin efectuar mención alguna a las relativas a la consolidación del dominio. Y es que, como tendremos ocasión de analizar más adelante, la consolidación del dominio no constituye hecho imponible del IIVTNU, por lo que ni las normas del ITPAJD relativas a la consolidación del dominio -artículos 14.1 TRLITPAJD y 42 RITPAJD-, ni las del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las que llama el artículo 42.8 RITPAJD cuando se refiere a la consolidación del dominio desmembrado a título lucrativo, en absoluto resultan aplicables al IIVTNU<sup>1</sup>.

Por último, el artículo 109 TRLRHL regula el devengo del impuesto en función del hecho imponible, según se trate de la transmisión de la propiedad del terreno, en cuyo caso el devengo se produce en la fecha de la transmisión, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, en cuyo caso se devenga en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

Dicho lo cual, procederemos a analizar la tributación de cada uno de los supuestos de constitución de usufructo por actos intervivos descritos anteriormente.

## I. La constitución del usufructo por vía de doble enajenación:

Se refiere al supuesto en el que el propietario desmembra el dominio transmitiendo la propiedad a una persona y el usufructo a otra diferente, ya sea a título oneroso o lucrativo.

En este caso se producirán dos hechos imponibles. Uno por la constitución del derecho de usufructo y otro por la transmisión de la nuda propiedad.

### i. Constitución del derecho de usufructo:

#### *Sujeto pasivo:*

Si el usufructo se constituye a título oneroso, el sujeto pasivo será el constituyente del usufructo, y si se constituye a título lucrativo, lo será aquél a cuyo favor se constituye el usufructo (usufructuario-donatario)<sup>2</sup>.

#### *Base imponible:*

Se determinará aplicando al valor catastral del suelo, en el momento del devengo, que corresponda a efectos del IBI, el porcentaje que represente el usufructo, según sea temporal o vitalicio, de acuerdo con las reglas de valoración fijadas a efectos del ITPAJD, independientemente del título por el que se desmembre el dominio. Sobre dicho valor se aplicará la reducción que, en su caso, haya aprobado el Ayuntamiento correspondiente y el porcentaje total que corresponda según el período de generación de la plusvalía.

#### *Devengo:*

Fecha de la constitución del derecho de usufructo.

### ii. Transmisión de la nuda propiedad:

#### *Sujeto pasivo:*

Igualmente, si la nuda propiedad se transmite a título oneroso, el sujeto pasivo es el transmitente, y si se transmite a título lucrativo, el adquirente (nudo propietario-donatario).

#### *Base imponible:*

Se determina aplicando al valor de la nuda propiedad del terreno (esto es, a la diferencia entre el valor total de los bienes y el valor del usufructo) la reducción que, en su caso, haya aprobado el Ayuntamiento y el porcentaje total que corresponda según el período de generación de la plusvalía.

#### *Devengo:*

Fecha de la transmisión.

Vemos como la base imponible en ambos casos se determina aplicando las reglas del ITPAJD, independientemente del título por el que se haya desmembrado el dominio; de hecho, en lo único que afecta el título por el que se desmembra el dominio es en la determinación del sujeto pasivo.

<sup>1</sup> Véase resolución de 21 de abril de 2008 del Ayuntamiento de Barcelona (expediente 57/7) y Sentencia 171/1999 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

<sup>2</sup> Nótese que estamos analizando sólo la constitución del usufructo por actos intervivos.

Posteriormente, cuando por extinción del usufructo<sup>3</sup> se consolide el dominio en el nudo propietario, no se producirá hecho imponible alguno en el IIVTNU, ni por la extinción del usufructo ni por la consolidación del dominio. Así resulta de la mera lectura del artículo 104 TRLRHL, que fija como hecho imponible la constitución y transmisión de derechos reales de goce, no su extinción. A pesar de la claridad del artículo, los tribunales han tenido que recordarlo, siendo los pronunciamientos jurisprudenciales en esta materia unánimes (Sentencias del TSJ de Cataluña de 27/04/2001 y de 30/01/2002, entre otras) y alineados con la doctrina del Tribunal Supremo que, en su sentencia de 16 de enero de 1999, dictada en recurso de casación en interés de ley, estableció la siguiente doctrina:

*“Como bien razona la sentencia recurrida, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto”.*

El hecho de que la consolidación del dominio por la previa extinción del usufructo esté sujeta al ITPAJD o al ISD (porque así lo prevén expresamente sus normas reguladoras) no significa que deba estarlo al IIVTNU. La consolidación del dominio en aquellos impuestos se liquida en función del título por el que se desmembró el dominio -oneroso o gratuito-, para, en función de ello, aplicar la normativa de uno u otro impuesto. En el IIVTNU, sin embargo, no devenga el impuesto, lo cual, sea dicho de paso, simplifica sobremedida la tributación en la plusvalía de las eventuales vicisitudes que puedan atravesar tanto el usufructo como la nuda propiedad, desde que se produce la desmembración del dominio hasta su consolidación, en comparación con el ITPAJD e ISD, en los que, como mientras subsiste el usufructo se encuentra pendiente la liquidación a girar a cargo del nudo propietario cuando consolide el dominio, la normativa fiscal prevé una serie de reglas específicas, que, por lo dicho, no resultan aplicables al IIVTNU.

## II. La constitución del usufructo por vía de enajenación:

Se refiere al supuesto de desmembración del dominio por constitución de un usufructo a favor de un tercero, reservándose el propietario la nuda propiedad. En este caso se devenga un solo hecho imponible, cual es la constitución del derecho de usufructo, cuyo régimen fiscal es el mismo que el señalado en el apartado I.i) anterior.

La posterior extinción del usufructo y consolidación del dominio, como ya se apuntara, no constituye hecho imponible en el IIVTNU.

## III. La constitución del usufructo por vía de retención:

Se refiere a aquellos supuestos en los que el propietario transmite -onerosa o gratuitamente- la nuda propiedad, reservándose el derecho de usufructo.

En estos casos se devenga un solo hecho imponible por la transmisión de la propiedad desprovista del derecho de usufructo, esto es de la nuda propiedad, cuyo régimen tributario es el mismo que el señalado en el caso I.ii) anterior, sin que pueda considerarse que la retención que del usufructo hace quien venía siendo el propietario sea una “constitución” del derecho de usufructo sujeta al IIVTNU.

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 2 de octubre de 2001, dictada en casación en interés de ley, relativa a un supuesto de donación de unos terrenos con reserva del usufructo a favor de la propia donante, estableció:

*<< B) El derecho de usufructo -que en el caso que se analiza conserva o retiene la persona donante- no se desplaza, es decir, no es objeto de transmisión o de enajenación, con cambio de titular, por lo que no se pone, ni se puede poner, de manifiesto, en relación con el mismo, ningún incremento de valor.*

*Cuando el derecho de usufructo, como derecho real de goce limitativo del dominio, es objeto de transmisión a un tercero o de constitución en pro de éste (reteniendo el transmitente la nuda propiedad), genera una efectiva traslación del haz de facultades que lo conforman y, por tanto, un incremento de patrimonio o de valor en beneficio del adquirente (incremento que sí es susceptible de ser sometido al IMIVTNU).*

*Pero cuando tiene lugar la transmisión de la nuda propiedad, conservando el transmitente el derecho de usufructo, éste, entonces, como derecho limitado de goce que es, no nace o no se constituye, propiamente, como tal, sino que, simplemente, permanece en la persona titular originaria (que se desprende de una serie -mínima- de facultades dominicales pero que retiene y se reserva las propias del goce o disfrute).*

<sup>3</sup> Las causas de extinción del usufructo se enumeran en el artículo 513 CC, si bien tanto la doctrina como la jurisprudencia del TS admiten la posibilidad de que las partes puedan establecer en el título constitutivo alguna otra causa diferente.



C) En realidad, como ha venido declarando la doctrina científica tradicional, por vía de alienación se produce la constitución propiamente dicha del derecho de usufructo y, por vía de reserva, se genera su desglose de la propiedad cuando su titular enajena, sea por donación o venta, la nuda propiedad.

Esto último confirma que se trata de un solo negocio jurídico y que, en consecuencia, la retención o deducción del usufructo no es una verdadera forma constitutiva de un derecho real de goce en favor de quien se lo ha reservado: y, para quien recibe la propiedad hay, pura y simplemente, un acto de adquisición, si bien con efectos restringidos, ya que no se le ha conferido el dominio pleno.

Y es que, en la alienación de la nuda propiedad con reserva del usufructo del bien cedido, el objeto del negocio es sólo la nuda propiedad, pues el usufructo queda reservado (“deductio usufructu”); éste resulta, en verdad, excluído de la operación, en virtud de la voluntad expresa a la que el cedente somete su voluntad de alienar, de modo y manera que no son dos negocios jurídicos diferentes los que se celebran (uno, de transmisión de la propiedad y, otro, de constitución del derecho real), sino uno solo (por el que se transmite la propiedad aunque con deducción del usufructo).

La reserva del usufructo es, por tanto, formalmente, aquello que su nombre indica: simple reserva o deducción y no verdadera forma constitutiva: por eso, quien sigue manteniendo el uso y disfrute sobre el bien, nada ha adquirido, porque no puede adquirir lo que ya se tiene (en virtud del tradicional aforismo de que “es mío lo que subsiste de una cosa mía”).

Todo lo acabado de exponer hay que ponerlo en relación, a efectos del Impuesto que examinamos, con la necesidad de la “traslatio”: y es de destacar que, cuando se efectúa la donación de la nuda propiedad, no se ha producido ningún tipo de traslación, cesión o transferencia del usufructo y, como la existencia de dicha “traslatio” es requisito esencial para la constitución de dicho derecho real de goce, ésta no se ha producido.

D) En conclusión, como lo que se pretende gravar con el IMIVTNU no es exactamente la constitución del derecho real de goce o disfrute sino los actos que producen los efectos traslativos de las facultades que lo conforman, debe entenderse que, a los efectos del Impuesto que examinamos, no es lo mismo que el usufructo se constituya por el propietario de los bienes en favor de un tercero o que, a la inversa, el propietario del terreno se reserve el usufructo del bien cediendo su nuda propiedad a un tercero, pues, en el primer caso, es cuando se tributa por constitución del derecho real de usufructo y se grava la plus valía que corresponde a la proporción que representa el usufructo respecto al valor total del bien, y, en el segundo, es cuando se grava la transmisión de la nuda propiedad, exigiéndose el Impuesto por la parte de plus valía correspondiente al valor de dicha nuda propiedad>>.

También puede ocurrir que el transmitente se reserve no sólo el usufructo sino también la facultad de disponer, en virtud de lo establecido en el artículo 639 del Código Civil, según el cual:

“Podrá reservarse el donante la facultad de disponer de algunos de los bienes donados, o de alguna cantidad con cargo a ellos; pero, si muriere sin haber hecho uso de este derecho, pertenecerán al donatario los bienes o la cantidad que se hubiese reservado”.

En la donación con reserva de la facultad de disponer, el donatario adquiere desde luego la propiedad de lo afectado por la reserva, pero todos los negocios que haga dependen, en su eficacia definitiva, de que el donante haga uso o no de esta facultad. Mientras no la ejerza, el donatario es el verdadero titular de los bienes, con todas las facultades inherentes al dominio, incluida la facultad de disponer, aunque su poder de disposición es compartido con el del donante que se reservó la facultad de disponer y de intensidad inferior al de éste (lo que el profesor Federico de Castro denominó titularidades débiles o de eficacia claudicante), de suerte que el donatario podrá transmitir el bien en cuestión, pero esa transmisión quedará resuelta si el donante ejercita el “ius disponendi” que se reservó, lo que en la práctica opera como una verdadera condición resolutoria de la donación efectuada.

Fiscalmente, las condiciones se califican atendiendo a lo dispuesto en el Código Civil. En el IIVTNU, es el artículo 109.4 TRLRHL el que se refiere a los actos o contratos sometidos a condición, disponiendo:

<<En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior>>.

La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administración Pública considera la reserva de la facultad de disponer como condición resolutoria, acontecimiento futuro e incierto del que depende la extinción del derecho, por lo que el derecho nace pero se resuelve si se cumple la condición, en los términos que resultan del artículo 1.113 del Código Civil.

Pues bien, en el caso concreto en el que el donante se reserva el usufructo además de la facultad de disponer, la solución es la misma, con la única salvedad que el donatario, además, carece de la facultad de aprovechamiento, pues el donante se reservó el usufructo. Como tuvimos ocasión de analizar anteriormente, por la reserva del usufructo que efectúa quien venía siendo propietario no se devenga hecho imponible alguno por el IIVTNU, por lo que procedería una sola liquidación, por la transmisión lucrativa de

la nuda propiedad, pero con la particularidad, en este caso, de que estaría sujeta a condición resolutoria, por lo que se exigirá el impuesto desde luego, sin perjuicio del derecho a la devolución, si llega a cumplirse la condición. En este punto debemos aclarar que no compartimos el criterio manifestado por la DGT en su consulta de 10 de abril de 2012, en la que para determinar el valor de la nuda propiedad donada aplica la regla contenida en el artículo 26.d LISD (en virtud de la cual, el usufructo con reserva de la facultad de disponer se considera como adquisición del pleno dominio), pues como ya dijimos al IIVTNU –y a cualquier otro impuesto distinto del ISD- no le resultan de aplicación los preceptos contenidos en la normativa reguladora del ISD, a menos, claro está, que su normativa específica haga una remisión expresa a la misma, lo cual no ocurre en el caso de la plusvalía cuya única remisión la hace su artículo 107.2 a la normativa reguladora del ITPAJD para determinar el valor del usufructo.

Será sujeto pasivo el adquirente (nudo propietario-donatario), por tratarse de una transmisión lucrativa; la base imponible se determina aplicando al valor de la nuda propiedad del terreno (determinado por la diferencia entre el valor total de los bienes y el valor del usufructo -calculado por aplicación de las reglas del ITPAJD- en el momento del devengo) la reducción que, en su caso, haya aprobado el Ayuntamiento y el porcentaje total que corresponda según el período de generación de la plusvalía; y el devengo, la fecha de la donación, exigiéndose entonces el impuesto, por estar sujeta la transmisión a condición resolutoria.

En caso de que el donante que se reservó la facultad de disponer, la ejerza, se dará cumplimiento a la condición, resolviéndose la donación, en cuyo caso el donatario tendrá derecho a solicitar la devolución; por el contrario, en caso de que fallezca el donante sin haber ejercitado la facultad de disposición reservada, desaparecerá la condición y se consolidará el pleno dominio en el nudo propietario quien adquirirá el dominio irrevocablemente, sin que proceda liquidación alguna.

