

**INDICE GENERAL**

**2**

**TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**3**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**8**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**38**

## TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

3

- IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 4
- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS ..... 5
- IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES ..... 6
- PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: COMPROBACIÓN DE LOS VALORES DECLARADOS ..... 7



## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

8

### TEMAS FISCALES

- EL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES: SITUACIÓN ACTUAL Y DOCTRINA RECIENTE DE LA DGT  
 JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid* ..... 9

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 20
- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 26



## TRIBUTOS MUNICIPALES

38

### CIERRE REGISTRAL: IIVTNU

- TRANSMISIONES A TÍTULO GRATUITO ..... 39
- DOCUMENTOS NO SUJETOS ..... 41

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 45

## Tribunal Económico Administrativo Central

• <b>IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.</b>	
» Base imponible en las escrituras de agrupación de fincas. Suelo y vuelo .....	4
• <b>IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.</b>	
» Cálculo del valor de las concesiones de obra pública .....	5
• <b>IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.</b>	
» La competencia sobre puertos no determina la titularidad catastral .....	6
• <b>PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: COMPROBACIÓN DE LOS VALORES DECLARADOS.</b>	
» Discrecionalidad de la Administración .....	7

## TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

**BASE IMPONIBLE EN LAS ESCRITURAS DE AGRUPACIÓN DE FINCAS. SUELO Y VUELO.**

**RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 16 DE OCTUBRE DE 2014.**

**LA BASE IMPONIBLE ESTÁ CONSTITUIDA POR EL VALOR DE LAS FINCAS AGRUPADAS COMPRENDIENDO TANTO EL VALOR DEL SUELO COMO DE LO CONSTRUIDO EN EL MOMENTO DE LA AGRUPACIÓN AUNQUE LA OBRA NUEVA NO ESTUVIERA INSCRITA EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD. A EFECTOS DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO, EL TÉRMINO “FINCA” ENGLoba TANTO EL SUELO COMO EL VUELO.**

La entidad recurrente aduce que la base imponible sobre la que se ha calculado la liquidación impugnada es improcedente y contraria a Derecho. No tiene sentido incluir en la base imponible del Impuesto la construcción de la Central Térmica, la cual en el momento de realizarse la agrupación de fincas aún no había tenido acceso al Registro de la Propiedad, como se acredita con la nota registral que aporta. Por otra parte, la declaración de obra nueva ya ha tributado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por lo que la liquidación supone doble tributación por la misma construcción.

Por el contrario, el TEAC considera que la inclusión en la base imponible de la liquidación girada a la recurrente del valor de la Central Térmica existente sobre las fincas objeto de la agrupación, es ajustada a derecho, aunque no estuviera inscrita en el Registro en el momento del devengo del Impuesto. Y ello, por las siguientes razones:

- a. Porque la Central Térmica era un edificio ya existente al otorgarse la escritura de agrupación como se deduce de la lectura de los apartados IV, V y VI de dicho documento, así como de la “certificación catastral, descriptiva y gráfica, de bienes inmuebles de características especiales” protocolizada por el notario que autorizó la escritura, certificación en la que se consigna expresamente que dicha construcción data de seis años antes.
- b. Porque la comprobación de valores efectuada por la Administración, que contempla tanto el valor de las parcelas como el de la Central Térmica, se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 69.1 del Reglamento del Impuesto así como en la propia redacción de su artículo 70.3, que se refiere al “valor de las fincas agrupadas”, lo que hay que entender como valor “real” de las mismas que debe coincidir con el “valor normal de mercado”, según la línea jurisprudencial iniciada por sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1993.
- c. Porque la exigencia de que en la base imponible de la agrupación de fincas no se incluyan mas que las construcciones que estén inscritas registralmente no se deduce del artículo 70.3 del Reglamento, ni tiene cobertura jurídica en ninguna norma de rango legal o reglamentario. El concepto o término “finca” engloba tanto el suelo como el vuelo, como cabe deducir, en primer lugar, del contenido del artículo 8 de la Ley Hipotecaria, de 8 de febrero de 1946. Adicionalmente, cabe señalar que cuando el Reglamento se refiere sólo al suelo utiliza los términos “terreno” o “solar” y no el de “finca”. Así sucede en el artículo 70.2, en el que se habla del valor real del “terreno”, separándolo del coste de la “obra” nueva.

Por otra parte, la resolución del TEAC precisa que la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988, en la que se fundamenta la recurrente al alegar que la adición del valor del vuelo al del suelo no es procedente en las agrupaciones de fincas, no es aplicable al presente caso. Desde luego, se trataría de un simple criterio, que no doctrina jurisprudencial (artículo 1.8 del Código civil). Pero es que tampoco se advierte que pueda resultar de aplicación al caso aquí enjuiciado, por cuanto que en uno y otro supuestos (el de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988 y el presente) se trata no sólo de legislaciones distintas, sino también de tributos diferentes. Allí se trata del Reglamento General de Derechos Reales, de 15 de enero de 1959, y del tributo que grava las compras y demás transmisiones a título oneroso de solares (artículo 9-13); es decir, de la modalidad del

impuesto que hoy se conoce como “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”. En este caso se enjuicia, en cambio, un supuesto que cae bajo el Texto Refundido 1/1993, de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, y el gravamen recae, no sobre las transmisiones patrimoniales onerosas, sino sobre los “Actos Jurídicos Documentados” -documentos notariales-.

Por último, en lo que se refiere a la segunda alegación de la recurrente sobre existencia de doble tributación, una en la escritura de agrupación de fincas y otra en la propia escritura de declaración de obra nueva, también la desestima el TEAC reiterando lo dicho por el Tribunal Regional en la resolución impugnada en este recurso de alzada en la que afirmaba que: *«debe rechazarse que en el caso que nos ocupa se produzca doble imposición por la tributación a que se vio sometida la escritura de declaración de obra nueva, pues cada documento notarial que quede sujeto a “Actos Jurídicos Documentados” será objeto de gravamen de forma independiente, y en el caso de la declaración de obra nueva la base imponible estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare (coste de ejecución material) de conformidad con el art. 70.1 del Reglamento del Impuesto y en la agrupación la base imponible vendrá determinada por el valor real de las fincas agrupadas en los términos que acabamos de exponer».*

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

### CÁLCULO DEL VALOR DE LAS CONCESIONES DE OBRA PÚBLICA. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 16 DE OCTUBRE DE 2014.

#### **EN LAS CONCESIONES DE OBRA PÚBLICA EL CANON QUE PAGA EL ENTE PÚBLICO AL CONCESIONARIO HA DE TENERSE EN CUENTA EN EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO.**

Un ente público de una Comunidad Autónoma, de conformidad con la propuesta formulada por la Mesa de Contratación, acuerda adjudicar a una sociedad el contrato de concesión de obras públicas para la construcción, conservación y explotación de un hospital. En el contrato se especifica que la cantidad a percibir por la entidad concesionaria se compone de Canon Preestablecido y de Canon Variable, estableciendo que la Administración abonará al concesionario en concepto de canon preestablecido, el 80% del Presupuesto, entendiéndose por éste el valor actualizado del coste estimado por la Administración para la ejecución del nuevo hospital y su equipamiento. El canon Variable vendrá determinado por los gastos ocasionados por la explotación de servicios no clínicos.

Asimismo, se impone una obligación de reversión cuando se extinga la concesión (una vez finalizado en plazo máximo del contrato).

El contrato de concesión de obras públicas tributa en el ITP y AJD, modalidad transmisiones onerosas, como concesiones administrativas, en aplicación del artículo 7.1.B) Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP y AJD). Para calcular la Base Imponible en este supuesto, resulta aplicable la regla contenida en el apartado c) del artículo 13.3 del TRLITP, que establece: “c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de la reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas”.

Dado que lo esencial en el ITP y AJD que recae en la constitución de una concesión administrativa es la existencia de una “transmisión patrimonial onerosa”, con el subsiguiente acrecentamiento patrimonial en la persona del concesionario, parece evidente que la existencia de una contraprestación o canon a satisfacer por el organismo concedente (a la entidad concesionaria) ha de tener trascendencia a la hora de cuantificar dicha variación patrimonial derivada de la concesión que constituye el hecho imponible.

Conviene recordar que el hecho imponible de la concesión se basa en la cesión de derechos de la autoridad pública a un particular para el desempeño de funciones cuya titularidad originaria le corresponde a aquélla. A su vez la valoración del derecho que se cede -que constituye en definitiva la base del impuesto-, se cuantifica a efectos fiscales por la contraprestación que el particular satisface a la Administración (canon, reversión, etc) por dicha concesión.

En este caso, al existir reversión de bienes del particular a la Administración a la finalización del período concesional, en principio, el valor que tuvieran dichos bienes al finalizar el período, es el importe que se considera que el particular retribuye a la Administración. Ahora bien, no hay que olvidar que el valor real del “sacrificio patrimonial” que supone para el particular la reversión de bienes a la Administración, no es el total del coste de la obra, sino sólo el 20%, ya que la Administración soportó el 80% restante

a través del Canon Preestablecido. De ahí que la contraprestación que el particular realmente satisface a la Administración por la obtención de la concesión sea sólo el 20% del valor de los bienes revertidos, y tal ha de ser el importe de la base imponible objeto de liquidación. Por tanto, para calcular el valor de la concesión basándose, como quiere la ley, en el importe de la contraprestación, debe restarse el canon que recibe el concesionario.

## Impuesto sobre Bienes Inmuebles

**LA COMPETENCIA SOBRE PUERTOS NO DETERMINA LA TITULARIDAD CATASTRAL.**

**RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 18 DE SEPTIEMBRE DE 2014.**

### **LA ADSCRIPCIÓN DEL PUERTO AL ESTADO O A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA NO DETERMINA LA TITULARIDAD CATASTRAL DEL BIEN.**

La Gerencia Territorial del Catastro dictó sendos acuerdos por los que, a efectos del IBI, notifica valor catastral asignado a dos bienes inmuebles, cuya titularidad se atribuye a la Agencia Pública de Puertos de una Comunidad Autónoma como propietaria del cien por cien del primero de ellos y como concesionaria del segundo, en el que también figura como titular catastral la Junta de la Comunidad Autónoma como propietaria del mismo.

La Agencia Pública se opuso a los anteriores acuerdos manifestando que no ostenta la condición de titular catastral del Puerto en cuestión ya que la Comunidad Autónoma no ostenta ninguno de los derechos relacionados en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario sobre los bienes de dominio público marítimo terrestre que mantienen su titularidad estatal.

El Tribunal Regional desestimó la reclamación económico-administrativo presentada por la Agencia Pública al considerar que *“la reclamante Empresa Pública de Puertos tiene a su cargo la administración y gestión del Puerto confiriéndole la condición de sustituto del contribuyente en virtud de lo dispuesto en el citado artículo 63 del TRLHL, lo que le supone la imposibilidad de repercutir en el contribuyente el importe de la deuda tributaria satisfecha e imprimiéndole la cuestionada titularidad catastral del referido puerto.”*

La Agencia Pública presenta entonces recurso de alzada ante el Tribunal Central solicitando la anulación de los acuerdos “en base a la doctrina del Tribunal Supremo en relación a que el derecho de adscripción portuaria no constituye objeto del impuesto de bienes inmuebles”, invocando la sentencia del este Tribunal de 15 de diciembre de 2011, de la que según la reclamante se concluye que ni la Comunidad Autónoma ni la Agencia Pública de Puertos de esa Comunidad Autónoma ostentan la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en relación a los puertos adscritos a dicha Comunidad Autónoma.

En la sentencia del Tribunal Supremo citada por la recurrente, recaída en el recurso de casación en interés de Ley interpuesto por el Ayuntamiento de Rota, declara en su Fundamento Cuarto que *“el dominio público portuario forma parte del dominio público marítimo terrestre; considera con ello que todo el dominio portuario pertenece al dominio público marítimo-terrestre estatal y que los puertos de competencia de las Comunidades Autónoma siguen conservando titularidad estatal y se encuentran meramente adscritos a aquéllas, habiéndose producido simplemente una transferencia de las competencias sobre los puertos.”*, y en su Fundamento Quinto *“(…) que no debe confundirse la titularidad de la competencia portuaria por parte de las Comunidades Autónomas con la del dominio público portuario, subespecie del dominio público marítimo terrestre, que, en todo caso tiene titularidad estatal, indicando que la adscripción no es equiparable a ninguno de los derechos que constituyen el hecho imponible sobre los bienes inmuebles”*.

A la vista del pronunciamiento del Tribunal Supremo, así como de los que en el mismo sentido ha efectuado la Audiencia Nacional sobre el particular (SAN 24 de abril, 5 de julio y 25 de octubre de 2012, 13 de noviembre de 2013 y 7 de mayo de 2014), y coincidiendo los derechos que constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con los previstos para determinar la titularidad catastral, el TEAC declara procedente cambiar el criterio que había mantenido con anterioridad, y **concluir que la Agencia Pública de Puertos no es titular catastral del bien inmueble del que es propietaria pues ni la titularidad de la competencia portuaria, ni la adscripción demanial que el Estado para su ejercicio le realiza, constituyen un derecho susceptible de inscripción.**

## Procedimiento Tributario: Comprobación de los valores declarados

**DISCRECIONALIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 9 DE OCTUBRE DE 2014.**

**LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA TIENE PLENA DISCRECIONALIDAD A LA HORA DE ELEGIR CUALQUIERA DE LOS MEDIOS DE VALORACIÓN ENUMERADOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA SIEMPRE QUE EL MISMO SEA IDÓNEO AL FIN PERSEGUIDO.**

El artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece:

“1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) *Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*
- b) *Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*  
*Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.*
- c) *Precios medios en el mercado.*
- d) *Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
- e) *Dictamen de peritos de la Administración.*
- f) *Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*
- g) *Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.*
- h) *Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.*
- i) *Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo...”*

Como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 7 de diciembre de 2011, dictada en recurso de casación en interés de ley: “Una importante medida con la que cuenta la Administración para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes. Esta posibilidad se ha concretado en la facultad de comprobar el valor”.

Pues bien, en relación a una liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, la cuestión que se plantea en el recurso interpuesto es la de determinar si con ocasión de la comprobación del valor de los bienes adjudicados a los socios de una sociedad patrimonial que se disuelve, y que han sido transmitidos dentro del plazo de un año, procede tomar en consideración, en todo caso, el precio de esta transmisión.

La resolución del TEAC considera que el artículo 57 de la LGT (anteriormente transcrito) no establece la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás, a lo que debe añadirse que el carácter no obligatorio del método de “precio o valor declarado de transmisión del mismo bien” se deduce igualmente de lo dispuesto en el artículo 135 de la LGT en cuanto que, aun elegido este medio por la Administración, el interesado puede, en corrección del mismo, promover la tasación pericial contradictoria.

En consecuencia, estima correcta la liquidación practicada sobre el valor determinado por la Administración, distinto al declarado por el obligado tributario en la transmisión del inmueble, por cuanto al tiempo de notificar la propuesta de regularización comunicó la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Así, en el acto de liquidación se señala que: Efectivamente, el precio recogido en la escritura pública era de 9.768.217,00 euros mas IVA. Sin embargo, esta operación no ha sido comprobada por la Inspección, de modo que no hay ninguna certeza de que ese precio sea el efectivamente pagado por el comprador. Además, tampoco se ha comprobado que el comprador sea un tercero independiente. Así pues, la solución más justa resultaba de la valoración por dictamen de perito de la Administración.

## Tributos Oficinas Liquidadoras

### TEMAS FISCALES

#### • EL ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES: SITUACIÓN ACTUAL Y DOCTRINA Y RECIENTE DE LA DGT

- » José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid ..... 9

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

#### • IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- » Funciones directivas a efectos de la aplicación de reducciones en el ISD ..... 20
- » Enajenación de la vivienda adquirida "mortis causa" con aplicación de la reducción establecida en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ... 21
- » Mantenimiento del valor de la adquisición de las participaciones adquiridas mortis causa con reducción ..... 21
- » Mantenimiento del derecho a la reducción practicada en caso de venta de la farmacia y reinversión del importe obtenido en finca rústica para su explotación agrícola por parte de la heredera ..... 22
- » Alcance de la reducción aplicable a la donación de participaciones ..... 22
- » Donación de farmacia con reserva del local que es arrendado a la donataria ..... 22
- » Donación de participaciones al descendiente por afinidad ..... 23
- » Seguro de vida ..... 23
- » No sujeción: Confesión religiosa ..... 24
- » Acreditación de minusvalía posterior al devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 25

#### • IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Disolución de una comunidad de bienes precedida de la segregación de una de las fincas y adjudicación de los bienes inmuebles que la componen en proporción a su cuota en la comunidad ..... 26
- » Adquisición por una sociedad de sus propias participaciones para su posterior amortización ..... 26
- » Resolución del contrato de arrendamiento financiero inmobiliario con una opción de compra inherente al mismo ..... 27
- » Disolución de comunidades de bienes ..... 27
- » Escritura pública notarial de modificación del calendario de pagos de una finca adquirida con pago aplazado y que contiene una condición resolutoria explícita referente al impago de las cantidades pendientes ..... 27
- » Fusión sin ampliación de capital y dotando a la absorbente de una reserva por fusión ..... 27
- » Segregación y transmisión a una sociedad de la parte de su patrimonio empresarial que constituye la rama de actividad de arrendamiento de inmuebles manteniendo, en sede de la entidad escindida, la actividad de promoción inmobiliaria ..... 28
- » Aportación no dineraria de la totalidad de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica de arrendamiento en la constitución de una sociedad ..... 28
- » Reducción de capital mediante amortización de participaciones o disminución del valor nominal de las mismas ..... 29
- » Devolución a los socios de la prima de asunción aportada ..... 29
- » Disolución y liquidación de una entidad española con entrega a los dos socios del inmueble y asumiendo éstos la deuda de la sociedad ..... 29
- » Adquisición o aumento del control de una entidad cuyo activo está formado, en al menos el 50%, por inmuebles radicados en España que no están afectos a actividades empresariales o profesionales ..... 29
- » Novación modificativa de un contrato de arrendamiento financiero modificando el tipo de interés y ampliando el plazo del mismo; la suma de las cuotas que se va a pagar por la novación es inferior a la inicial ..... 29
- » Constitución de un derecho de superficie sobre una parcela de su propiedad sobre la que se va a construir una edificación ..... 30
- » Adquisición de una vivienda a la entidad Bankia, S.A. .... 31
- » Transmisión de viviendas de un edificio recién rehabilitado, recibidas por uno de los cónyuges, en la disolución de la sociedad de gananciales .... 31
- » Adquisición de una vivienda, con su trastero y plaza de garaje, que obtuvo del órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente la calificación definitiva de vivienda con protección pública ..... 32
- » Transmisión por parte de la Dirección General de Tráfico de un helicóptero usado a otra compañía como pago parcial en especie del contrato de suministro de helicópteros suscrito entre ambas entidades en el que dicha compañía va a vender varios helicópteros nuevos ..... 32
- » Escisión en la que los socios participarán en las nuevas sociedades recibiendo valores de éstas en la misma proporción que ostentan en la sociedad escindida ..... 32
- » Disolución del condominio y adjudicación a cada hermano de una de las fincas con su correspondiente carga hipotecaria ..... 33
- » Escritura de subsanación de un error involuntario ..... 33
- » Préstamo concedido por una persona física a sus hijos sin devengo de intereses ..... 33
- » Inmatriculación de fincas no inscritas en el Registro de la Propiedad y reanudación del tracto sucesivo interrumpido ..... 34
- » Donación de padre a hijo residente en Madrid del 100 por 100 de las participaciones sociales de una sociedad mercantil cuyo único activo es un inmueble sito en Andalucía ..... 34
- » Extinción del condominio al adquirir un hermano la totalidad de una de las viviendas dejando un inmueble en proindiviso ..... 34
- » Adquisición de unos derechos de cobro a un particular ..... 34
- » Aportación del inmueble junto con el préstamo con garantía hipotecaria sobre el mismo a una entidad alemana ..... 35
- » Adquisición de las acciones de una empresa que posee en su activo las acciones de las entidades B y C ..... 35
- » Cesión gratuita por un ayuntamiento de participaciones de aguas correspondientes a dos comunidades de aguas ..... 35
- » Novación modificativa del plazo o del tipo de interés de dos créditos hipotecarios con una entidad financiera ..... 36
- » Subrogación del contrato de financiación ..... 36
- » Elevación a pública de la escritura de adquisición de la plaza de aparcamiento y afectación del elemento privativo como elemento común ..... 36
- » Acta de inmatriculación ..... 37

## TEMAS FISCALES

### El artículo 108 de la ley del mercado de valores: Situación actual y doctrina reciente de la DGT

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid.*

En el presente artículo nos proponemos destacar los importantes cambios introducidos por la Ley 7/2012 en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, que sigue siendo una norma a tener en cuenta en el análisis fiscal de inversiones y transacciones con acciones y demás valores. Se hará especial referencia a la doctrina de la DGT recaída en relación con el mismo a partir de la entrada en vigor de la nueva redacción.

#### I. El capítulo 108 LMV: Una norma controvertida

El régimen de tributación de la transmisión de valores, que es el objeto del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (en adelante, artículo 108 LMV), constituye probablemente una de las materias más comentadas de nuestro ordenamiento tributario, a pesar de lo cual su cambiante redacción y las críticas que ha recibido tradicionalmente esta cláusula antifraude hacen que siga atrayendo la atención de la doctrina<sup>1</sup>.

Esto se explica por el importante coste fiscal que puede significar el pago de un impuesto indirecto que recae sobre las operaciones de adquisición de valores representativos del capital de sociedades, que es la forma más habitual de instrumentar las inversiones empresariales.

Una vez más, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, ha modificado la redacción del artículo 108 LMV, introduciendo el cambio más radical desde su origen, lo que de nuevo ha sido motivo para que la atención de la doctrina<sup>2</sup> volviera sobre este convulso precepto.

El origen de la norma contenida en el artículo 108 LMV es anterior a la aprobación de la Ley 24/1988, ya que al legislador siempre le ha preocupado que el distinto (y más favorable) régimen fiscal de la transmisión de valores se utilizara para evitar la tributación aplicable a la transmisión de inmuebles, por la sencilla vía de aportar los inmuebles a una sociedad y enajenar los valores representativos de su capital en lugar de los activos inmobiliarios.

Las normas que históricamente han regulado esta materia han sido las siguientes:

- ❖ Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 (artículo 5-XIX).
- ❖ Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados mantiene la regulación anterior (artículo 55.5).

1 Entre los trabajos que se pueden consultar para el estudio de la cláusula del artículo 108 LMV cabe citar, entre muchos otros, los siguientes: BONASTRE CAPELL, F.: "Comentarios a la redacción del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal", *Fiscal Mes* a Mes nº 125, Enero 2007, Ed. Francis LeFebvre, Madrid, págs. 39-46; FUSTER TOZER, R. y MARÍN BENÍTEZ, G.: "El artículo 108 de la LMV ¿norma antielusiva o nuevo hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas", *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 34, Septiembre 2006, págs. 69-103; LÓPEZ ALDEA, A., "Criterios de aplicación de la Ley del Mercado de Valores", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 217 (2001); MARTÍN MORENO, J.L.: *Transmisiones inmobiliarias sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Fraude Fiscal*, Ed. Estudios Financieros, 1999, págs. 295-373; PARRONDO AYMERICH, J., "Imposición indirecta y transmisión de valores", *Papeles de Economía Española*, nº 32/1990; PÉREZ-BUSTAMANTE, D.: "Nuevas aportaciones de ámbito europeo en relación con el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores", *Revista de Técnica Tributaria*, nº 88, Pág. 23 y ss.; POZUELO ANTONI, F.: "Modificación del artículo 108 de la LMV por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal", *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 286, Enero 2007, págs. 37-68 y "Modificaciones en la regulación general de los impuestos cedidos para 2010" *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 324, Marzo 2010, págs. 93-119; SANFRUTOS GAMBÍN, E.: "El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y las modificaciones proyectadas", *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 34, Septiembre 2006, págs. 105-143; UTANDE SAN JUAN, J.M.: "La nueva redacción del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: especial referencia a la toma de control indirecto", *Noticias de la Unión Europea CISS*, número 280, mayo 2008, pág. 74; VALIENTE CALVO, P. y SERRANO GALÁN, R., *Artículo 108 LMV*, Memento Experto, Francis LeFebvre, Madrid, 2011.

2 Sobre la nueva redacción del artículo 108 pueden citarse, entre otros, los siguientes trabajos: GRACIA ESPINAR, E.: "Las claves del nuevo artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores", *Papers AEDAF*, número 9, enero 2013; PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: "Primer análisis del nuevo artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores", *Carta Tributaria*, Monografías, Nº. 4, 2013, págs. 3-17; POZUELO ANTONI, F.: "Novedades estatales en los impuestos cedidos para 2013 con especial referencia al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 360 (marzo 2013), págs.189-224.

- ❖ Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal (artículo 40<sup>3</sup>)
- ❖ Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF (disposición adicional duodécima).
- ❖ Ley 36/2006, de 28 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (artículo 8).
- ❖ Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (disposición final sexta).

La evolución del artículo 108 LMV pone de manifiesto el difícil equilibrio en que debe moverse una cláusula antifraude específica como la recogida en este precepto. No han faltado opiniones favorables a suprimir la norma del artículo 108 LMV y que las operaciones a las que está dirigida se aborden mediante los instrumentos generales previstos en la LGT. Así, por ejemplo, la Asociación Española de Asesores Fiscales<sup>4</sup> propone aplicar la cláusula general de calificación del artículo 13, la cláusula sobre simulación del artículo 16 y el conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15, todos ellos de la LGT<sup>5</sup>.

Entre los motivos alegados para dicha supresión puede encontrarse la supuesta incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, hasta ahora ninguno de los procedimientos abiertos en relación con el mismo ha concluido en un pronunciamiento adverso. Nos referimos, en concreto, a los siguientes:

- ❖ La cuestión prejudicial planteada por Auto del Tribunal Supremo (TS) de 24 de septiembre de 2009, que fue resuelta por Auto de 6 de octubre de 2010 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el que este aprecia que el artículo 108 LMV no se opone a la Directiva 69/335/CEE (sobre impuestos aplicables a la concentración de capital)<sup>6</sup>.
- ❖ La cuestión prejudicial planteada por Auto del TS de 9 de febrero de 2012 por posible vulneración de la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva), resuelta por Sentencia de 20 de marzo de 2014, en la que el TJUE ha reiterado que la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento de otros impuestos siempre que no sean sobre el volumen de negocios.
- ❖ Procedimiento de infracción 2008/4760 incoado por la Comisión Europea (28 de enero de 2010) por posible vulneración de la Directiva 2008/7/UE y archivado con fecha 27 de septiembre de 2012, precisamente gracias a la modificación introducida por la Ley 7/2012, por la que se excluyen de gravamen, en todo caso, las operaciones de mercado primario.

Parece, por tanto, que los frentes abiertos desde el Derecho de la UE contra esta norma se encuentran a día de hoy cerrados, y sin duda la nueva redacción ha contribuido a ello, según se analiza en el apartado siguiente.

## II. Configuración del art. 108 LMV tras la ley 7/2012

La disposición final primera de la Ley 7/2012 introduce la modificación más importante que ha tenido este precepto desde su regulación inicial, puesto que deja de ser una norma objetiva<sup>7</sup>, en la que el ánimo de los intervinientes no tenía realmente trascendencia, y pasa a ser una norma basada en el ánimo de eludir, más coherente con su supuesta naturaleza de cláusula antifraude.

Con la nueva redacción, será la Administración la que deba demostrar el ánimo de elusión, si bien se prevén ciertas presunciones iuris tantum en las que la carga de la prueba se invierte y es el contribuyente quien habrá de probar que no existe dicha intención.

Junto a lo anterior, cuando por concurrir el ánimo de elusión se deba tributar, el impuesto aplicable será el IVA o Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), según cuál hubiera sido la fiscalidad de la transmisión directa de los inmuebles.

La tercera modificación a resaltar es que quedan excluidas de tributación las operaciones de mercado primario.

La modificación está en vigor desde el 31 de octubre de 2012, lo que implica que, en tributos instantáneos<sup>8</sup>, como los que nos ocupan, cualquier transmisión anterior a dicha fecha se registrará por la normativa previa. Por tanto, la redacción anterior no puede caer en el olvido hasta que prescriba el derecho de la Administración a regularizar la tributación de las operaciones sobre valores realizadas antes de la fecha indicada. Examinemos a renglón seguido la configuración actual del precepto.

### LA REGLA GENERAL: LA EXENCIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES

La exención de la transmisión de valores en la fiscalidad indirecta continúa siendo la norma general, tal y como señala el apartado 1 del artículo 108 LMV cuando dispone que “La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario

<sup>3</sup> Interpretado por Orden Ministerial de 14 de enero de 1978.

<sup>4</sup> AEDAF, Propuestas y recomendaciones en relación al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, abril 2010, número 2, págs. 26 y 27.

<sup>5</sup> Conviene advertir, sin embargo, que la alternativa se plantearía, en su caso, con el conflicto en la aplicación de la norma, ya que tanto la simulación como la calificación constituyen fórmulas legales para abordar problemas distintos al que aquí se suscita.

<sup>6</sup> Hoy sustituida por la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

<sup>7</sup> La exposición de motivos de la Ley 7/2012 señala en este punto expresamente que “se simplifica la redacción del artículo, pasando de ser una norma objetiva a una auténtica norma de lucha contra el fraude”.

<sup>8</sup> Aunque el IVA sea de declaración periódica, su hecho imponible es instantáneo.

oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

Por tanto, el artículo 108 LMV no regula tanto un supuesto de tributación como una exención para la “transmisión de valores” en relación con la que se establecen una serie de excepciones dirigidas a evitar la elusión del tributo.

La Ley 7/2012 no ha introducido ningún cambio en el apartado 1 del artículo 108 LMV, por lo que el ámbito objetivo sobre el que *a priori* se proyecta la exención no se modifica. Dicho ámbito objetivo comprende los “valores”, concepto en el que se incluyen las acciones de sociedades anónimas y de sociedades comanditarias por acciones, las participaciones en sociedades de responsabilidad limitada<sup>9</sup>, las participaciones en fondos de inversión<sup>10</sup> y, según la doctrina de la DGT, todas las participaciones en entidades que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades<sup>11</sup>. De acuerdo con lo anterior, no estará exenta y tributará en IVA o en TPO como entrega de los bienes correspondientes, la transmisión de participaciones en herencias yacentes, en comunidades de bienes, clubes sociales y otros entes sin personalidad jurídica propia<sup>12</sup>.

Es importante resaltar que la exención alcanza a la “transmisión” de los valores, sea por título de compraventa, permuta, dación en pago o cualquier otro de los títulos traslativos del dominio mencionados en el artículo 7.1.A) y B) del Texto Refundido del ITP y AJD<sup>13</sup> y que constituyen el hecho imponible de la modalidad TPO de dicho impuesto<sup>14</sup>. Por consiguiente, el artículo 108 LMV no se aplica a las aportaciones o adjudicaciones de valores que tengan lugar con ocasión de una operación societaria, dado que tales aportaciones no entran dentro del hecho imponible de la modalidad TPO.

### LAS EXCEPCIONES A LA EXENCIÓN

Con arreglo al apartado 2 del artículo 108 LMV:

*“Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior [el apartado 1 que establece la exención] las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones 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 legislador sí ha considerado necesario mantener una cláusula antielusión específica para la fiscalidad indirecta de los inmuebles, frente a quienes postulaban su eliminación y proponían abordar tales operaciones mediante la vía general del conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 LGT).

La segunda cuestión destacable es que, a pesar de lo anterior, la nueva redacción introduce un cambio fundamental, puesto que, por primera vez<sup>15</sup>, deja de configurarse de forma objetiva para depender de que *“se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles”*.

En tercer término, el hecho de que la tributación se vincule a la intención de eludir el tributo que habría gravado la transmisión hace que el impuesto aplicable sea el que se haya pretendido eludir, IVA o la modalidad TPO y no siempre TPO como acontecía con la redacción anterior. En este sentido, y para subsanar una cierta imprecisión de la vigente normativa en relación con el tratamiento de los valores a efectos de IVA, el Proyecto de Ley de modificación de la Ley del IVA actualmente en las Cortes (BOCG de 6 de agosto de 2014) incluye una modificación del artículo 8 de dicha Ley para calificar como entregas de bienes las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

9 La disposición adicional segunda del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, prevé que “El régimen de tributación de la transmisión de las participaciones sociales será el establecido para la transmisión de valores en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores”.

10 Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, cuyo artículo 7.1 atribuye expresamente a las participaciones en fondos de inversión la consideración de valores negociables.

11 Consultas de 27 de febrero y 1 de abril de 2001, 25 de mayo de 2001 (nº 999) y otras posteriores (CV 625-05, 916-05 y 1883-05).

12 Tampoco estará exenta la transmisión de las participaciones en algunos entes con personalidad, como la sociedad colectiva, comanditaria simple o la sociedad civil, por no tener tales participaciones la consideración de valores.

13 Aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

14 Tampoco se aplica lógicamente, a las donaciones, dado que estas tributan por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

15 A pesar de que la exposición de motivos de la Ley 7/2012 afirma que “se modifica el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) con el fin de conformarle, tal como se estableció originariamente, como una medida antielusión fiscal de las posibles transmisiones de valores que, solo, sean una cobertura de una transmisión de inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias”, lo cierto es que desde la Ley 50/1977 e incluso desde la normativa del Impuesto sobre Derechos Reales, esta cláusula siempre se configuró de forma objetiva, siendo por tanto con la actual redacción cuando, por primera vez, se hace depender de la intención de eludir.

La doctrina<sup>16</sup> ha puesto de manifiesto que la existencia o no de elusión y, en su caso, la elección del impuesto aplicable, se hace depender de la calificación tributaria de una operación hipotética, esto es, de los impuestos que hubieran gravado la transmisión de los inmuebles.

Efectivamente, la nueva consecuencia jurídica consistente en aplicar no necesariamente la modalidad TPO, como había sucedido hasta ahora en todas las redacciones del precepto, sino IVA o TPO según cual haya sido el impuesto que se haya tratado de eludir, plantea el problema, que la norma no resuelve satisfactoriamente, de cómo determinar el impuesto que se ha tratado de eludir.

Caben al menos dos criterios alternativos y de resultado no necesariamente coincidente para determinar el impuesto eludido:

- a. Atender a la sociedad propietaria de los inmuebles, de modo que la transmisión de valores representativos de su capital tribute como lo habría hecho la enajenación de los inmuebles que forman parte de su activo.
- b. Fijarse, en cambio, en la persona (física o jurídica) titular de los valores que se transmiten. En este caso, se atendería al impuesto al que está sujeta la transmisión de valores, de forma que, no aplicándose la exención por el ánimo elusivo subyacente, procedería aplicar el impuesto al que queda sujeta la operación.

Según POZUELO<sup>17</sup> la alternativa a) puede ser la más indicada cuando el ánimo fraudulento parta de la existencia de una entidad ya constituida y que cuenta con inmuebles en su activo; en cambio, la alternativa b) sería la procedente si el ánimo fraudulento incluye la constitución de la sociedad, con aportación del inmueble a la misma, para, con posterioridad, transmitir los valores representativos de su capital. Como se indicará al exponer la reciente doctrina de la DGT, parece que esta se decanta por la opción a).

Pero al margen de lo que pueda resultar más adecuado según el caso, lo cierto es que la nueva redacción no establece cuál de los dos criterios ha de seguirse. Además, cualquiera de ellos plantea ciertos problemas de encaje.

Aun pudiendo admitir la conveniencia de permitir la tributación de la transmisión de valores por IVA o por TPO, puede pensarse que no se debería haber dado tal paso sin precisar qué criterio entiende el legislador que se ha de seguir para identificar el impuesto eludido ya que con la redacción dada la seguridad jurídica puede quedar comprometida. Y no debe olvidarse que la reforma del artículo 108 se justificó en parte por la conveniencia de reforzar la seguridad jurídica en la determinación de la fiscalidad de las operaciones de este tipo<sup>18</sup>.

## EL ÁNIMO DE ELUDIR

La necesidad de que concorra ánimo de eludir es el cambio más trascendental que introduce la Ley 7/2012. La tributación por IVA o TPO (el impuesto eludido en cada caso) no es sino una consecuencia de dicho requisito.

Eran bastantes las voces favorables a exigir el requisito del ánimo de eludir<sup>19</sup> por entender que es lo propio en una auténtica cláusula antifraude. Sin embargo, tampoco falta quien destaca<sup>20</sup>, no sin razón, que el artículo 108 LMV constituía realmente no tanto una cláusula antiabuso como una equiparación legal en virtud de la cual el legislador disponía que, en ciertos casos, la transmisión de valores tributara en la modalidad TPO como transmisión de inmuebles.

La equiparación no dependía de la intención de las partes, sino de una decisión del legislador que definía un hecho imponible para gravar operaciones que a su juicio merecen un tratamiento similar, sin exigir ánimo elusivo alguno. Esta formulación aportaba mayor seguridad jurídica que la nueva redacción, puesto que la equiparación entre transmisión de valores y de inmuebles no se hacía depender de la labor interpretativa de la Administración.

Ahora bien, sin negar la virtud de la redacción anterior en términos de seguridad jurídica, también es cierto que debido a ella tributaban operaciones en las que el gravamen probablemente no estaba justificado.

Lo cierto es que el legislador de 2012 decidió modificar dicho enfoque y la nueva norma se construye sobre el "ánimo de eludir", cuya presencia, como regla general, corresponde probar a la Administración, siendo los contribuyentes los que deban justificar que no existe.

Junto a esta regla general se prevén una serie de presunciones de fraude, en las que la carga de la prueba se invierte, y que parece que serán en la práctica los casos más habituales de aplicación de este controvertido precepto.

Algunas dudas que deja planteadas el requisito del ánimo de eludir son las siguientes:

16 POZUELO ANTONI, F. "Novedades estatales en los impuestos cedidos para 2013 con especial referencia al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores", Revista de Contabilidad y Tributación, nº 360 (marzo 2013), pág. 198.

17 Op. cit. pág. 199.

18 Así, en la justificación de la enmienda por medio de la cual se incorporó la modificación del art. 108 LMV a la Ley 7/2012 se afirma: "parece claro que el texto actual de la disposición peca de farragosa y poco clara para su aplicación, por lo que no otorga a los posibles obligados tributarios la necesaria seguridad jurídica que toda norma debe otorgar".

19 Vid. AEDAF, op. cit. pág. 15 donde dicha Asociación sostiene que la no exigencia del ánimo de eludir lleva a dudar de la constitucionalidad del precepto.

20 POZUELO ANTONI, F. Op. cit. págs. 202-205.

- ❖ Si el ánimo de eludir se predica de toda la operación de transmisión o se puede aislar para alguno o alguno de los inmuebles de la sociedad.
- ❖ Si se exigen o no actos “*notoriamente artificiosos o impropios*” (como en el artículo 15 LGT) o es suficiente con que exista una ventaja fiscal.
- ❖ Cómo cuantificar la ventaja fiscal, particularmente en el caso del IVA, puesto que evitar la repercusión del impuesto instrumentando la operación como transmisión de valores no produce una ventaja fiscal (salvo el efecto financiero) cuando el adquirente tiene derecho pleno a la deducción del IVA soportado.
- ❖ Si el ánimo elusivo debe concurrir en el transmitente, el adquirente o en ambos.

En resumen, como ha analizado certeramente POZUELO<sup>21</sup> no son pocas las cuestiones que deja abiertas la exigencia del ánimo de eludir en la nueva configuración del artículo 108 LMV.

### LAS PRESUNCIONES DE ÁNIMO DE ELUDIR

La concurrencia del ánimo de eludir, cuya prueba incumbe a la Administración Tributaria, se completa con una serie de presunciones de existencia de dicha intención que son herederas de los supuestos objetivos de tributación recogidos en la normativa vigente hasta 31 de octubre de 2012.

Tales presunciones vienen a invertir la carga de la prueba, que pasa a recaer sobre el contribuyente en todos aquellos casos afectados por ellas. A la Administración le bastará probar que concurren sus presupuestos de hecho para que sean los contribuyentes quienes deban probar que no existe ánimo de eludir el tributo indirecto.

Las presunciones se recogen en el segundo párrafo del artículo 108.2 LMV, en los siguientes términos:

“*Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:*

- a. *Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.*
- b. *Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.*
- c. *Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.”*

Los supuestos de las letras a), b) y c) trascritas coinciden en lo sustancial con el tipo de operaciones que describían las letras a), b) y c) del artículo 108.2 LMV en su anterior redacción, aunque con dos diferencias esenciales:

- I. Una, ya expuesta, es la de que nos hallamos ante meras presunciones por lo que, a diferencia de la normativa anterior, los contribuyentes siempre podrán probar que no existe ánimo elusivo.
- II. Otra, la de que las presunciones solo juegan cuando los inmuebles a que se refieren no están afectos a actividades económicas.

Precisamente una de las críticas más reiteradas contra la anterior regulación del artículo 108 LMV era que afectaba a la transmisión de valores de entidades operativas que, por el objeto de su actividad (hoteleras, sanitarias, parques de atracciones, instalaciones de producción eléctrica, etc.), tenían una parte importante de su activo materializado en inmuebles, pero sin que el objeto principal de la transmisión fueran dichos inmuebles. Dado que estas operaciones se podían obstaculizar o, cuando menos, encarecer, como consecuencia del gravamen indirecto, la nueva redacción las excluye de tributación por las reglas específicas (las presunciones), aunque nada impide que tributen por la cláusula general si la Administración prueba la intención de eludir.

Como puso de manifiesto GRACIA<sup>22</sup> una de las primeras cuestiones que se hacía urgente aclarar es el concepto de actividad económica que debía tenerse en cuenta para apreciar el elemento de la afectación, a la vista de las diferencias existentes en la normativa de cada tributo, especialmente entre el IRPF y el IVA.

21 POZUELO ANTONI, F. Op. cit. págs. 205 ss.

22 GRACIA ESPINAR, E. “Las claves del nuevo artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores”, enero 2013, Papers AEDAF, número 9, pág. 14.

Pues bien, como se indicará en un apartado posterior, la DGT se ha inclinado por el concepto (más amplio) de afectación propio de la Ley del IVA. Al haber optado la doctrina administrativa por el concepto más amplio de afectación posible, parece que las presunciones no alcanzarán a la transmisión de valores en sociedades operativas, pues los inmuebles en poder de estas casi siempre estarán afectados a actividades económicas.

Las presunciones, por contra, procederán respecto a la transmisión de valores en sociedades de tenencia cuyo único fin es servir de instrumento jurídico para la titularidad de un inmueble, cuyo gravamen constituye realmente el objetivo de la norma.

Todo apunta a que cuando resulte aplicable alguna de las presunciones, el impuesto eludido, y por el que la transmisión de valores deberá tributar, será la modalidad TPO y no el IVA, ya que la transmisión directa de un inmueble no afecto a actividades económicas no tributaría nunca por el impuesto empresarial.

Antes de analizar los elementos que caracterizan cada una de las presunciones, conviene insistir en que, frente a la situación anterior a la Ley 7/2012, en que fuera de los supuestos objetivos de tributación tipificados las transmisiones de valores estaban siempre exentas, con la actual norma también tributarán todos aquellos casos en que se demuestre el ánimo elusivo, aunque no encajen en las letras a), b) o c) del artículo 108.2<sup>23</sup>.

### **TOMA DE CONTROL EN ENTIDADES DE ACTIVO MAYORITARIAMENTE INMOBILIARIO.**

Los apartados a) y b) del artículo 108.2 vienen referidos, al igual que en la normativa anterior (si bien ahora en forma de presunción), a la toma de control en entidades cuyo activo esté constituido en más de un 50% por inmuebles radicados en España.

En este sentido, el artículo 108.3 contiene las dos reglas siguientes para el cómputo del activo y de la toma de control:

*“1.ª Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.*

*2.ª Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por ciento. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.”*

Estas reglas ya estaban presentes en la normativa derogada. No obstante, se incluye algún matiz, como la precisión de que la sustitución de los valores contables por los reales procede solo respecto de los bienes “contabilizados”<sup>24</sup>.

Conviene destacar igualmente que se han mantenido en el 50% tanto el porcentaje del activo a partir del cual la entidad se considera “inmobiliaria” como el umbral a partir del cual se entiende obtenido el control, aunque había habido propuestas<sup>25</sup> de volver al porcentaje del 80% que era el considerado para ambos casos en la Ley 50/1977.

En consonancia con la limitación de la presunción a los supuestos de no afectación, se ha eliminado la referencia que anteriormente se contenía a las sociedades cuyo objeto social exclusivo sea la construcción o promoción inmobiliaria, que era el único supuesto de bienes afectos que se excluían del artículo 108 LMV<sup>26</sup>.

Se ha eliminado, asimismo, la regla antifraude según la que el activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

Las letras a) y b) responden al mismo tipo de operación, con la diferencia de que en el primer caso los valores transmitidos corresponden a la entidad que es directamente propietaria de los inmuebles, mientras que en la letra b) se transmiten acciones o participaciones de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles.

El caso de la letra b) alude, por tanto, a una toma de control indirecto de una sociedad de activo mayoritariamente inmobiliario, caso que viene exigido por la necesidad de evitar que la simple interposición de una sociedad permita escapar a la aplicación de la cláusula antielusión.

23 Por ejemplo, adquisiciones que no otorguen el control en una entidad de inmuebles.

24 Esto conecta con el pronunciamiento del Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 17 de octubre de 2011, por la que se declaró que el fondo de comercio generado internamente debe considerarse como activo, a efectos del cómputo previsto en el apartado 2 del Artículo 108 LMV, aunque no esté contabilizado. Pues bien, a la vista de dicho criterio jurisprudencial, el legislador ha querido aclarar que ni dicho fondo de comercio ni ningún otro bien no contabilizado debe tenerse en cuenta para el cómputo.

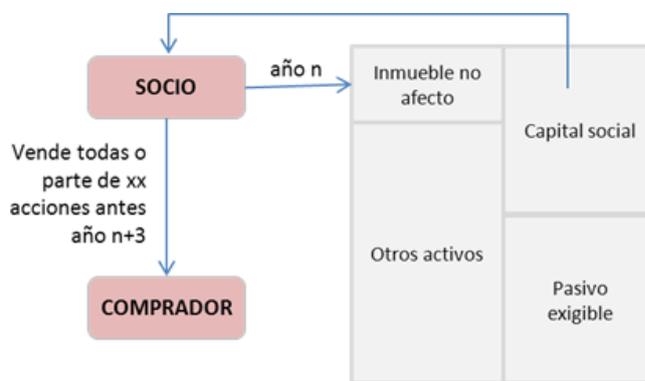
25 AEDAF, op. cit. pág. 28

26 Por el mismo motivo, se suprime la regla en virtud de la cual se excluían de la definición de bienes inmuebles a las concesiones administrativas y a los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que ahora quedarán excluidas, sean inmuebles o no, por razón de su afectación a la actividad.

Por último, se mantiene otra regla introducida por la Ley 36/2006 en relación con control indirecto, según la cual para valorar si se alcanza una participación superior al 50% “se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades”.

**TRANSMISIÓN DE ACCIONES RECIBIDAS A CAMBIO DE LA APORTACIÓN DE INMUEBLES A SOCIEDADES**

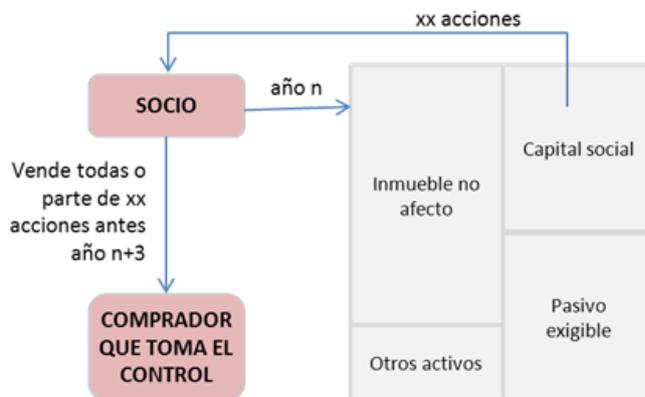
El supuesto de la letra c) del artículo 108.2 en la redacción dada por la Ley 7/2012 también coincide con la anterior regla objetiva de tributación prevista para la transmisión de valores recibidos a cambio de la aportación de inmuebles a sociedades, con la misma y fundamental restricción introducida en los supuestos a) y b) sobre la no afectación. Lo anterior se puede visualizar con el siguiente esquema:



El plazo durante el cual es de aplicación la presunción se mantiene en los 3 años que fijó la Ley 36/2006, debiendo tenerse en cuenta en relación con este supuesto c) que:

- ❖ No se exige que la sociedad cuyos valores se transmiten tenga activo mayoritariamente inmobiliario.
- ❖ No es preciso que el adquirente tome el control de la entidad.
- ❖ Solo será aplicable a la primera transmisión que se realice de los valores recibidos a cambio del inmueble, pues la segunda vez que se enajenen (aunque tenga lugar dentro del periodo de 3 años) ya no deben considerarse valores recibidos a cambio de la aportación de un inmueble (sino comprados a quien aportó el inmueble).

Puede darse el caso de que una determinada transmisión de valores encaje dentro de los supuestos de exención tanto de la letra a) como de la letra c) del artículo 108.2 sin que la Ley aclare cuál goza de preferencia. Así, por ejemplo, partiendo del esquema anterior podríamos tener esta otra situación:



En la situación representada el adquirente de las acciones, si compra todas o más del 50% de las acciones que recibió el socio por la aportación del inmueble, el comprador adquirirá el control de una sociedad de activo mayoritariamente inmobiliario. Pero las reglas de liquidación no conducen al mismo resultado según apliquemos la letra a) o la letra c) del artículo 108.2 lo que habría hecho conveniente que el legislador estableciera una prelación.

## REGLAS DE LIQUIDACIÓN QUE PROCEDEN EN CASO DE TRIBUTACIÓN

Cuando a una transmisión de valores le es aplicable una de las presunciones y se ha determinado el impuesto –IVA o TPO– que procede, es necesario calcular su importe, para lo cual el artículo 108.3 LMV contiene una serie de reglas. La norma ofrece, por un lado, unas reglas para el caso de que el impuesto eludido (y, por tanto, aplicable a la transmisión de valores) sea el IVA y otras para la hipótesis de que sea la modalidad TPO.

La auténtica novedad se encuentra en la regla prevista para el IVA, puesto que, como se viene reiterando, hasta la modificación por la Ley 7/2012 la tributación siempre se producía por TPO. Pues bien, de forma coherente con la base imponible del IVA, el legislador dispone que en los supuestos a) y b) se tenga en cuenta el valor de mercado de los bienes “*que deban computarse como inmuebles*”, mientras que en el caso c) tan solo se toma en cuenta el valor del inmueble aportado y a cambio del cual se recibieron los valores ahora transmitidos.

Mientras que en la regla prevista para TPO se alude al porcentaje de control que se toma o se aumenta, para la aplicación del IVA solo se tiene en cuenta el valor de mercado de los inmuebles, sin mayores precisiones sobre cómo llevar a cabo el cálculo, lo que puede plantear alguna duda operativa. Cuando sea de aplicación el IVA, el transmitente deberá repercutir este impuesto sobre el adquirente de los valores, al tipo de gravamen que proceda según los inmuebles de que se trate.

Frente a la lacónica fijación de la regla en IVA, para la tributación en TPO la Ley es más explícita, reproduciendo en lo básico la normativa anterior, pero adaptada a la necesidad de solo computar los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles “no afectos”.

En los casos a) y b), la base imponible será el porcentaje final de control que se adquiere o la proporción en que se aumenta si ya se tuviere en la sociedad de activo mayoritariamente inmobiliario. Dicho porcentaje, aplicado al valor real de los inmuebles de la entidad, arroja la base sobre la que se aplicará el tipo de gravamen correspondiente a inmuebles, según la Comunidad Autónoma competente<sup>27</sup>. En el caso de la letra c), la base está constituida por el valor del inmueble aportado, o la parte proporcional si no se enajenan todas las acciones sino solo una parte.

## EXCLUSIONES

Quedan excluidas de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 108.2, es decir, estarán exentas en todo caso las siguientes transmisiones de valores:

- ❖ La de valores admitidos a negociación en un mercado secundario de carácter oficial. Hasta la modificación por la Ley 7/2012 la exclusión se condicionaba al transcurso de un plazo de un año desde la admisión a cotización.
- ❖ Las propias del mercado primario, es decir, las que tienen por objeto valores de nueva emisión que la entidad emisora entrega a los socios. El gravamen de estas operaciones, que había sido muy controvertido e incluso había motivado un expediente de infracción abierto por la Comisión Europea, arrancaba de la Ley 18/1991, donde quedaba limitado a adquisiciones por ejercicio de derechos de suscripción preferente o conversión de obligaciones en acciones, para ampliarse con la Ley 36/2006 a “cualquier otra forma” de adquisición en los mercados primarios. Como puso de manifiesto la DGT en numerosos pronunciamientos<sup>28</sup> esto incluía cualquier forma de toma de control en operaciones de ampliación de capital e incluso en operaciones de reestructuración.
- ❖ La necesidad de evitar la tributación de estas operaciones, que podía suponer un verdadero obstáculo a reorganizaciones e inversiones de carácter netamente empresarial y carente de cualquier propósito de fraude, ha constituido sin duda uno de los motivos de la reforma introducida en 2012.
- ❖ Aquellos que se produzcan en el ámbito de la modalidad operaciones societarias, es decir, las transmisiones de valores por aportación a una sociedad que se constituye o amplía capital (operaciones que, recordemos, están sujetas a dicha modalidad pero gozan de exención<sup>29</sup>) o bien por reducción de capital o disolución<sup>30</sup>. Esta exclusión parece clara cuando el impuesto eludido es TPO, aunque no lo es tanto cuando es el IVA, ya que este es compatible con la modalidad operaciones societarias.

27 Cabe destacar que el art. 33.2.2º.C)1ª de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA, dispone que la competencia sobre el rendimiento y el tipo de gravamen aplicable en los supuestos previstos en el art. 108 LMV corresponde a la Comunidad Autónoma en la que radiquen los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten. Por tanto, si hubiera inmuebles en varias CCAA, a cada una corresponderá la parte de rendimiento que derive de aplicar a la base respectiva el tipo de gravamen vigente en dicha Comunidad.

28 Consultas V0318-08, V0569-08, V0584-08, V1501-08, V1735-08, V1453-10, V2436-10, V0832-12, entre otras muchas, según las cuales en las ampliaciones de capital, incluso las incardinadas en las operaciones de reestructuración, cabía aplicar la tributación del art. 108 LMV si se tomaba el control de una sociedad de activo mayoritariamente inmobiliario.

29 Según 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, que introduce una exención para estos casos en el art. 45.I.B.11º del texto refundido del ITPyAJD.

30 Vid. p.ej. consulta V1868-12.

### III. DOCTRINA DE LA DGT SOBRE LA NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 108 LMV

La trascendencia que tiene la posible tributación de la transmisión de valores de cara al coste de una operación de inversión o reorganización empresarial hace que habitualmente estas operaciones sean objeto de consulta a la DGT. Con frecuencia, se consulta tanto la tributación en la imposición directa como en la indirecta, destacando, en esta última, la que puede corresponder por el artículo 108 LMV.

A continuación se expondrán algunas contestaciones relevantes que ha evacuado el indicado centro directivo desde la modificación legal y que pueden servir para orientar a los operadores jurídicos en la aplicación de este precepto en su nueva redacción. Además, dado el relativamente corto periodo de tiempo transcurrido desde la nueva redacción, todavía no se cuenta con jurisprudencia aplicable ni tampoco con doctrina del TEAC, por lo que las contestaciones de la DGT y las opiniones de los autores son el único parámetro interpretativo de la letra de la Ley.

En primer lugar, se puede destacar la contestación V2282-12, de 30 de noviembre, que es una de las primeras evacuadas tras la modificación legal. De ella parece deducirse<sup>31</sup> que lo relevante para determinar el impuesto eludido es el que habría recaído considerando que la transmitente hubiera sido la sociedad tenedora de los inmuebles (frente a la alternativa de tener en cuenta a la persona titular de las acciones).

Un aspecto que no ofrece duda, pero que la DGT confirma (contestación V0306-13, de 4 de febrero, entre otras) es que la Administración puede probar el ánimo elusorio aun fuera de los supuestos de presunción tasados en la norma. En este sentido, la redacción dada por la Ley 7/2012 da cabida a más supuestos que la anterior y, desde este punto de vista, puede ser más difícil prever los casos de tributación.

Tampoco suscita duda, ni con la actual redacción ni con las anteriores, que para ser aplicable el artículo 108 LMV los inmuebles de la sociedad cuyos valores se transmiten deben estar situados en España, como recuerda la contestación V1621-14, de 26 de junio. Asimismo, confirmando doctrina anterior, la contestación V0197-14, de 28 de enero, reitera que las participaciones en fondos de inversión tienen la consideración de valores con base en lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

En cuanto a lo que debe computarse como inmueble o no, destaca la contestación V3633-13, de 19 de diciembre, en la que la DGT mantiene su tesis tradicional (Vid., por ejemplo, contestación V2735-11, de 17 de noviembre) de que los bienes objeto de arrendamiento son propiedad de la entidad de arrendamiento financiero hasta el ejercicio de la opción de compra, sin que, hasta que esta se produzca, la arrendataria deba computar como propios los mismos. Por tanto, para determinar la aplicación del artículo 108 de la LMV no han de tenerse en cuenta los inmuebles que posea la arrendataria.

Conviene llamar la atención, en relación con la calificación de estos inmuebles, que una posible interpretación alternativa sería que sea el arrendatario quien compute los inmuebles a efectos del artículo 108 LMV. Esto se apoyaría en el artículo 334 del Código Civil (al que se remite el artículo 3 del Reglamento del ITPyAJD), según el cual se califican como inmuebles los derechos reales sobre inmuebles.

En este sentido, la Dirección General de Registros y Notariado (por ejemplo en Resolución de 26 de octubre de 1998) señala que “el derecho condicionado que adquiere, desde luego, el denominado arrendatario financiero, no puede ser calificado, sino de real, en cuanto recae directamente sobre la cosa, resulta oponible «erga omnes», y reúne los requisitos estructurales configuradores de este tipo de derechos...” ya que “... la denominada «renta o canon mensual» no es, en realidad, la contraprestación por el simple uso, sino una fracción de la total contraprestación por el definitivo traspaso dominical pretendido...”.

En la misma línea se ha pronunciado la Resolución de 18 de marzo de 2014 de la citada Dirección General en la que puede leerse que en el arrendamiento financiero “No sólo se trata de una cesión de uso de los bienes a cambio de una contraprestación de cuotas, añadiéndose la opción de compra por el valor residual, sino que su finalidad práctica es la de producir una transmisión gradual y fraccionada de las facultades y obligaciones inherentes al dominio”, añadiendo la DGRN que “debe sostenerse que el contrato de arrendamiento financiero no es verdadero arrendamiento, ni el derecho de opción ligado a él verdadera opción, sino que el todo es un contrato unitario que faculta para usar el bien y en el cual va ínsito una facultad potestativa de adquisición”.

Un aspecto crucial, cual es la normativa a considerar para valorar la afectación, fue aclarado ya con la contestación V3136-13,

31 La citada consulta afirma que “(...) 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)”.

de 22 de octubre, en la que la DGT32 ha considerado que el concepto de afectación de inmuebles a considerar es el contenido en la Ley del IVA y no el más restrictivo de la Ley del IRPF (artículo 25 LIRPF).

En conexión con lo anterior, son bastantes las contestaciones (por ejemplo, la V0823-14, de 25 de marzo y V1620-14, de 23 de junio) en las que, tras exponer la necesidad de que exista ánimo de eludir, las presunciones de que concurre dicho ánimo y las exclusiones, el Centro Directivo aprecia que no son aplicables las presunciones por tratarse de bienes afectos.

Sin embargo, llama la atención la siguiente afirmación de la DGT: "(...) 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)", que puede leerse, entre otras, en las contestaciones V1469-14, de 4 de junio, y V1621-14, de 23 de junio. Si interpretamos dicha afirmación como que las presunciones de elusión no son tasadas sino un *numerus apertus* no se haría sino aumentar el grado de inseguridad jurídica en la aplicación del precepto, puesto que a priori parecería que los casos en que se invierte la carga de la prueba (y es, por tanto, el contribuyente el que debe probar que no existe el ánimo de eludir) deberían ser únicamente los previstos taxativamente en la norma.

Ahora bien, también podría considerarse que la DGT estima que son enunciativos los casos en que la transmisión de valores debe tributar, no las presunciones en sí, de forma que la exención no se aplicará o bien por que concorra alguna de las presunciones (tasadas) y el contribuyente no las destruya, o bien porque, sin concurrir, la Administración pruebe el ánimo elusorio.

La DGT insiste (por ejemplo, contestación V0127-14, de 22 de enero) en que aun tratándose de inmuebles afectos (en los que no caben las presunciones), siempre cabrá que la Administración competente demuestre el posible ánimo de eludir por lo que la DGT no puede pronunciarse a priori sobre si concurre o no. Como es fácil deducir, esto puede incrementar la indeterminación acerca de los caos que deben tributar y los que no.

Entre los pocos casos en que la DGT llega a mantener que, a la vista de los datos suministrados, parece que la transmisión de valores debe tributar, se encuentran las contestaciones V307-13, de 4 de febrero, y V3200-13, de 29 de octubre.

En la primera de ellas el consultante se plantea adquirir a título oneroso el 50% de las participaciones de una entidad mercantil cuyo activo está constituido en más del 50% por una vivienda unifamiliar y la DGT contesta que, a pesar de no concurrir ninguna de las presunciones, "de los datos objetivos contenidos en la consulta sí pudiera deducirse que la transmisión de valores incurre en lo previsto en el apartado 1 de dicho precepto, cuestión que no compete concretar a este Centro Directivo, por ser competencia del órgano gestor". Por su parte, en la contestación V3200-13, de 29 de octubre nos hallamos ante la transmisión del 50% de las participaciones de una sociedad limitada al socio titular del otro 50%, siendo la actividad principal de la entidad la consultoría informática y poseyendo como principal activo de la empresa una vivienda arrendada a un tercero, incluida en la contabilidad desde su adquisición en el año 2011.

Sin embargo, el inmueble ha dejado de estar arrendado desde 2012, habiéndose procedido a ofertar nuevamente el arrendamiento a través de anuncios e inmobiliarias. Pues bien, para el centro directivo no parece suficiente que esté ofrecida en arrendamiento pues considera que el activo no está afecto a actividades económicas al no encontrarse efectivamente arrendado en el momento de la transmisión de los valores.

Por último, son múltiples las contestaciones (a título de ejemplo, la V1228-14, de 7 de mayo, la V0642-14, de 10 de marzo, la V0234-14, de 31 de enero, y la V0329-14, de 11 de enero, entre muchas otras) en las que se confirma que la tributación por el artículo 108 LMV no será aplicable a operaciones calificadas como de reestructuración empresarial, es decir, fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

## CONCLUSIÓN

La nueva redacción del artículo 108 LMV dada por la Ley 7/2012 significa un profundo cambio de enfoque en este controvertido precepto al hacer depender el gravamen del ánimo de elusión y al prever la posible tributación por IVA cuando este haya sido el impuesto eludido.

32 En la que se afirma que "no cabe duda de que la normativa que debe prevalecer a estos efectos, tanto si resulta aplicable el IVA o el ITPAJD, es la del IVA y no la del IRPF; y ello, porque el artículo 108 de la LMV regula el tratamiento de la transmisión de valores en la imposición indirecta y no en la directa. Es decir, regula la tributación en el IVA o en el ITPAJD –según qué impuesto resulte aplicable a la transmisión de valores en concreto– de la transmisión de valores. Por tanto, la interpretación de lo dispuesto en el precepto debe realizarse en el marco de la de los impuestos implicados –IVA e ITPAJD–. En este sentido, si existe ya una definición de la afectación de bienes en la normativa del IVA, ésta resultará aplicable directamente a la interpretación del concepto de afectación de bienes a efectos de lo dispuesto en el artículo 108 de la LMV. Y ello, tanto si la transmisión de valores en concreto queda sujeta al IVA como si lo es a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD; primero, por similitud entre ambos impuestos –ambos son impuestos indirectos–, pero, sobre todo por coherencia, pues no sería admisible utilizar una definición de bienes afectos a efectos del IVA y otra distinta a efectos del ITPAJD, cuando el requisito de afectación se encuentra en un único precepto, el artículo 108 de la LMV".

Es previsible una notable reducción de la incidencia de esta norma en las operaciones empresariales con acciones de entidades inmobiliarias, lo que puede valorarse positivamente en la medida en que su propósito no debe ser gravar operaciones de inversión y reorganización empresarial, sino tan solo aquellas transmisiones de valores que pretenden evitar el impuesto indirecto que recae sobre la transmisión de inmuebles. Merece asimismo un juicio positivo la exclusión de las operaciones de mercado primario, lo que sirve para evitar además un más que probable pronunciamiento adverso de las instituciones europeas.

Entre los aspectos más discutibles se encuentra la imprecisión y, en cierta forma, posible inseguridad derivada de la exigencia de ánimo de elusión así como de la posible tributación por IVA.

Ante las dudas que se plantean para determinar los casos en que el impuesto eludido haría sido el IVA –que parece que serían residuales– y la determinación del gravamen aplicable en tales casos, podría haberse optado mantener la tributación por el impuesto de TPO en todo caso. Aunque ello hubiera significado debilitar la configuración de la cláusula como una norma antifraude, probablemente habría mejorado el grado de seguridad jurídica en su aplicación.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### **FUNCIONES DIRECTIVAS A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE REDUCCIONES EN EL ISD.**

**(CONSULTA Nº V1187-14 DE 29 DE ABRIL DE 2014)**

El desarrollo reglamentario de la Ley 19/1991 – Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre- establece, en su artículo 5.1.d), que se “considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.”.

Se trata de una enumeración a título de ejemplo, sin carácter exhaustivo, con la que se pretende vincular el concepto de “funciones directivas” con la dirección de la empresa, no tanto con las grandes decisiones a largo plazo y de política general de la entidad, sino con el día a día gerencial de la misma.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 se hizo eco de una amplia jurisprudencia del propio Tribunal respecto de esta cuestión que, de forma extractada, puede expresarse en los siguientes términos: los órganos de administración de las compañías mercantiles tienen como función esencial y característica “las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad”, las personas que los forman o integran están unidos a la compañía por medio de un vínculo de naturaleza societaria mercantil y no de carácter laboral, por lo que no todo aquel que realiza tales funciones “es necesaria y únicamente un trabajador de la misma, sometido a Derecho laboral”.

Señala el Tribunal, asimismo, que en la relación laboral de personal de alta dirección concurre de forma plena y clara la “ajenidad” (el entrecomillado es nuestro), nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, que no aparece en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración.

En definitiva, establece la imposibilidad de que los miembros del consejo de administración o el consejero-delegado “puedan acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal, con la única finalidad de poder ser retribuido de forma extraordinaria y anómala...”. La Sentencia referida reitera la abundante jurisprudencia sobre la incompatibilidad entre la condición de directivo con contrato laboral de alta dirección con la de miembro del Consejo de Administración de la entidad.

Ahora bien, ni de la incompatibilidad anterior –cuestión de índole exclusivamente laboral- ni del precepto reglamentario del R.D. 1704/1999 –que alude tanto a la posibilidad de contratos o nombramientos como a otros “órganos de administración equivalentes”- se deriva obstáculo alguno para que las funciones directivas, tal y como se entienden desde la perspectiva del impuesto patrimonial, puedan ser desempeñadas tanto por miembros del Consejo de la entidad de que se trate como por personal directivo de alta dirección. Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso, el ejercicio de funciones gerenciales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas.

De acuerdo con lo expuesto y a juicio de esta Dirección General, se cumplirá el requisito del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991 cuando las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad, si bien esa “efectiva intervención en las decisiones de la empresa” a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda.

Acreditada tal circunstancia y a la vista del cumplimiento de los restantes requisitos establecidos en la norma de la Ley 19/1991 y en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, procedería la aplicación de la reducción de este último precepto.

**ENAJENACIÓN DE LA VIVIENDA ADQUIRIDA “MORTIS CAUSA” CON APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN ESTABLECIDA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.**

**(CONSULTA N° V1204-14 DE 30 DE ABRIL DE 2014)**

De acuerdo con el epígrafe 1.4.c) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, así como de la doctrina reiterada de este Centro Directivo, el requisito de permanencia establecido en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los casos de transmisión “mortis causa” de vivienda habitual, ha de entenderse en el sentido de que el valor de adquisición ha de mantenerse durante la década siguiente al fallecimiento del causante (salvo que el causahabiente falleciese dentro de ese plazo) y en la necesidad de su materialización en una vivienda, sin que sea preciso que esta tenga el carácter de habitual para el adquirente, según el concepto que de la misma establece el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Ahora bien, la Ley exige el mantenimiento del valor “durante” los diez años y no, por ejemplo, al término inicial y final de ese plazo, por lo que ha de entenderse que la reinversión del valor en una nueva vivienda ha de llevarse a cabo de forma inmediata a la transmisión de la heredada, inmediatez que deriva de que el beneficio fiscal está condicionado tanto al mantenimiento del valor como de la existencia permanente de una vivienda, que es lo que justifica precisamente la procedencia de la reducción en el impuesto. No obstaría al mantenimiento del requisito de permanencia el hecho de que dicho valor se reinvierta en otra vivienda adquirida con anterioridad a la transmisión de la adquirida “mortis causa” y ello con independencia del plazo de antelación, siempre que como consecuencia de dicha reinversión no disminuya el patrimonio del interesado.

La enajenación de la vivienda, como es obvio, habrá de hacerse por sus titulares, sean o no la totalidad de los coherederos que aplicaron la reducción sucesoria. Ahora bien, si se incumplieren los requisitos de mantenimiento del valor y existencia de vivienda, habitual o no, afectaría a todos los coherederos que aplicaron en su día la reducción, con la consiguiente obligación para cada uno de ingresar la parte del impuesto no satisfecha y los correspondientes intereses de demora.

**MANTENIMIENTO DEL VALOR DE LA ADQUISICIÓN DE LAS PARTICIPACIONES ADQUIRIDAS MORTIS CAUSA CON REDUCCIÓN. (CONSULTA N° V0690-14 DE 12 DE MARZO DE 2014)**

Tal y como se indica en el epígrafe 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril de 1999), el requisito de mantenimiento de la adquisición se refiere a su valor, de forma que se prohíbe la realización de actos de disposición u operaciones societarias que lo minoren de forma sustancial.

Por ello y de acuerdo con reiterada doctrina administrativa de este Centro Directivo, siempre que se mantenga el valor de adquisición por el que se practicó en su día la reducción, se mantendrá igualmente el requisito de permanencia exigido por la Ley y, por ende, el derecho a la reducción.

Tal sería el caso de la disolución de la entidad mercantil con adjudicación a cada heredero-consultante de su parte proporcional en las fincas afectas y continuación individual de la actividad (cuestión 1), venta societaria de algún activo aislado (cuestión 3) o aumento del capital social con aportaciones no dinerarias y posterior enajenación de los bienes aportados (cuestión 4) siempre que, como se ha expuesto, se mantenga el valor de adquisición respecto del cual se aplicó la reducción de la Ley 29/1987.

Por último, como cuestión 2 se suscita la posibilidad de que, una vez disuelta la entidad y adjudicada a cada heredero su parte proporcional en los inmuebles con continuación individual de la actividad, uno de los herederos vendiera su parte adjudicada antes de que transcurriera el plazo legal.

En un supuesto de adquisición “mortis causa” de participaciones como el que describe el escrito de consulta no existe una atribución de participaciones a determinados coherederos aunque todos tengan derecho a la reducción o, lo que es lo mismo, no se forma un “grupo de herederos” que les vincule entre sí con el efecto de la pérdida conjunta de la reducción practicada como consecuencia del eventual incumplimiento del requisito de permanencia.

Por consiguiente, la enajenación por un heredero de la parte que le hubiera correspondido en la disolución de la entidad no está sujeta a limitación alguna en cuanto a la identidad del adquirente ni tendrá efectos sobre los otros herederos, sino que afectará de forma exclusiva al vendedor en tanto en cuanto incumpla el requisito de permanencia por falta de mantenimiento del valor, según se ha expuesto con anterioridad.

**MANTENIMIENTO DEL DERECHO A LA REDUCCIÓN PRACTICADA EN CASO DE VENTA DE LA FARMACIA Y REINVERSIÓN DEL IMPORTE OBTENIDO EN FINCA RÚSTICA PARA SU EXPLOTACIÓN AGRÍCOLA POR PARTE DE LA HEREDERA. (CONSULTA N° V0866-14 DE 28 DE MARZO DE 2014)**

En aplicación de ambas normas, los epígrafes 1.2.d) y 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General y 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) interpretan, respectivamente, que no es preciso el mantenimiento de la actividad que viniera desarrollando el causante y que lo que la Ley exige es que se mantenga el valor por el que se practicó en su momento la reducción sucesoria.

De ahí la prohibición de actos dispositivos que lo minoren de forma sustancial.

De acuerdo con lo anterior, no afectaría al requisito de permanencia la enajenación de la Oficina de farmacia con reinversión inmediata del importe en la adquisición de una finca rústica, siempre que, según se ha expuesto, se mantenga el valor de adquisición por el que, en su día, se practicó la reducción sucesoria.

**ALCANCE DE LA REDUCCIÓN APLICABLE A LA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES. (CONSULTA N° V0606-14 DE 06 DE MARZO DE 2014)**

(...) para un supuesto de transmisión de participaciones en una entidad mercantil como se plantea, la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que, entre otros requisitos, exige la previa exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de tales participaciones, procede con el mismo alcance objetivo de esta.

En ese sentido, el último párrafo del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, establece que “la exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora”.

Lógica consecuencia de ello es que cuando la exención en el impuesto patrimonial alcance solo a una parte del valor de las participaciones la reducción en el impuesto sucesorio proceda sobre esa parte.

De lo contrario, podría darse el supuesto absurdo de que con una participación mínima en dicho valor se tuviese derecho a una reducción sobre el importe total del mismo.

**DONACIÓN DE FARMACIA CON RESERVA DEL LOCAL QUE ES ARRENDADO A LA DONATARIA. (CONSULTA N° V0607-14 DE 6 DE MARZO DE 2014)**

En el concepto comúnmente admitido en el ámbito tributario y en particular en el de la imposición personal, la actividad empresarial significa una organización unitaria en la que, con utilización del trabajo personal y del capital de forma conjunta o separada, el contribuyente ordena por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Consecuentemente, la actividad económica subsiste, como tal, aunque el inmueble donde se desarrolla -en este caso, el local donde se ejerce la actividad de farmacia- pueda ser de titularidad distinta del empresario o profesional, máxime si, como resulta del escrito de consulta, no existirá solución de continuidad sino un arrendamiento inmediato a la donataria del negocio.

En la hipótesis que describe el escrito de consulta, de donación en la que se cumplen los requisitos del artículo 20.6 y se arrienda a la donataria el local de la actividad, que continúa en propiedad de la donante, la reducción se aplicará exclusivamente, de acuerdo con lo expuesto, sobre el valor de adquisición que corresponda a la donataria.

Consecuentemente, se estimará que la consultante no ha obtenido ganancias o pérdidas patrimoniales como consecuencia de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica de farmacia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES AL DESCENDIENTE POR AFINIDAD.****(CONSULTA N° V0817-14 DE 24 DE MARZO DE 2014)**

La letra c) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), literalmente establece:

“3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: (...)

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.”

El apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una reducción en la base imponible de dicho Impuesto por la transmisión de participaciones “ínter 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 (BOE de 7 de junio) y que cumplan determinados requisitos.

De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones “...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987...”; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987. Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante de las participaciones como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que, siendo la afinidad el vínculo que surge como consecuencia del matrimonio entre un cónyuge y los consanguíneos del otro, el hijo del cónyuge del eventual donante es descendiente por afinidad del mismo y, en consecuencia, está incluido en el ámbito subjetivo de los “descendientes” a que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**SEGURO DE VIDA. (CONSULTA N° V0868-14 DE 28 DE MARZO DE 2014)**

La consultante contrató en octubre de 1997 un seguro de vida con vencimiento en agosto de 2014. El tomador de la póliza es la consultante, siendo su hijo el asegurado de la referida póliza.

El artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que constituye el hecho imponible del 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, «intervivos».
- 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 expresamente regulados en el artículo 16.2 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.”

Además, el artículo 12.e) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), determina que, entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos”, a los efectos de dicho impuesto, además de la donación:

“e) El contrato de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado, y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante”.

Por su parte, el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), establece:

“4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

De los preceptos transcritos se deduce que cuando contratante y beneficiario sean personas distintas, las cantidades derivadas del contrato de seguro estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 1 de la Ley 29/1987 establece que el objeto del impuesto está constituido por “los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.” Asimismo, la letra b) del artículo 3.1 de la Ley 29/1987 establece como hecho imponible la adquisición “intervivos” de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito.

De conformidad con lo anterior, como consecuencia de la percepción de la prestación de dicho contrato de seguro por parte del hijo de la consultante, se produciría una adquisición de derechos a título gratuito e “intervivos”, que estará sujeta a tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 9.b) de la Ley 29/1987 dispone que constituye la base imponible del impuesto:

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

Por consiguiente, a efectos de determinación de la base imponible, el valor neto del derecho que se adquiere es el importe de la prestación percibida.

### **NO SUJECCIÓN: CONFESIÓN RELIGIOSA. (CONSULTA Nº V0717-14 DE 14 DE MARZO DE 2014)**

La cuestión es determinar si la confesión religiosa consultante está obligada a presentar autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes recibidos por herencia y donación.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece en su artículo 1 que “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.”

Asimismo el artículo 3.2 del mismo texto legal dispone que “Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.”

En análogos términos el artículo 1.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 16 de noviembre), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que

“La obtención por las personas jurídicas de los incrementos de patrimonio a que se refiere este impuesto no quedará sujeta al mismo y se someterá al Impuesto sobre Sociedades.”

A su vez, el artículo 31 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece que:

“1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

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

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”

Por otra parte el artículo 45.I.A del mismo texto legal, en sus apartados b) y d), establece que estarán exentas del impuesto:

“b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.”

Según lo establecido en el artículo 45.I.A. del TRLITPAJD están exentas las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. La entidad consultante nunca podrá quedar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al ser una persona jurídica, y el incremento de patrimonio obtenido tributará por el Impuesto sobre Sociedades, pero si entre los bienes que recibe hubiera bienes inmuebles, dicha escritura estaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de actos jurídicos documentados al reunir la escritura todos los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD; ahora bien, si la entidad consultante se hubiera acogido a la Ley 49/2002, tendría derecho a la exención del artículo 45.I.A.b), que se aplicaría por el propio sujeto pasivo al presentar la autoliquidación correspondiente, y la citada exención deberá ser reconocida, en su caso, por la oficina gestora competente.

Respecto a si estará obligado a presentar el modelo de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991 (BOE de 16 de noviembre), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece en su artículo 64 que:

“Los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración Tributaria los documentos a los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos o, a falta de incorporación, una declaración escrita sustitutiva en la que consten

las circunstancias relevantes para la liquidación, para que por aquéllos se proceda a su examen, calificación, comprobación y a la práctica de las liquidaciones que procedan, en los términos y en los plazos que se señalan en los artículos siguientes.”

Los sujetos pasivos podrán optar por presentar una declaración-liquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.”.

Por lo tanto, si no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no deberán presentar ningún tipo de liquidación referente a dicho impuesto.

#### **ACREDITACIÓN DE MINUSVALÍA POSTERIOR AL DEVENGO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.**

**(CONSULTA Nº V1143-14 DE 25 DE ABRIL DE 2014)**

El supuesto de hecho descrito en el escrito consiste en una adquisición “mortis causa” en la que el heredero obtiene el reconocimiento de su minusvalía con posterioridad al fallecimiento del causante y del consiguiente devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien se afirma que la discapacidad concurría ya en dicho momento. Se plantea, entonces, la cuestión de la aplicación retroactiva del grado de minusvalía reconocido, a efectos de aplicar la reducción establecida en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para personas con minusvalía igual o superior al 65%

En el Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución de fecha 5 de diciembre de 2002 en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, el Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.) afirmaba lo siguiente para una cuestión, que si bien se suscitaba en el ámbito del IRPF, era análoga a la que ahora se suscita:

“De los preceptos transcritos se desprende el principio general de que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá no sólo “hacer valer” su presunto derecho, sino “probar”, también, la procedencia del beneficio que se pretende (S.:T.S. de 30-9-1988.RJ 7371); aplicado dicho beneficio al supuesto que nos ocupa, resulta que el sujeto pasivo que pretenda aplicar, en determinado ejercicio, la deducción por minusvalía contemplada en el art. 78.1.d) de la Ley 18/1991, deberá acreditar, en los términos y por los medios establecidos en los preceptos más arriba transcritos, la concurrencia en tal ejercicio de la minusvalía origen de la deducción, y los términos establecidos por la normativa vigente, siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea ésta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente”.

De acuerdo con dicho criterio y salvo que la Resolución de la Comunidad de Madrid determine el momento inicial de la condición de minusválido, cabe admitir otros medios de acreditación de la preexistencia de los supuestos de hecho a la fecha del fallecimiento del causante –como podrían ser los informes médicos a que se hace referencia en el escrito–, cuestión fáctica que debe ser objeto de valoración por parte de la Administración autonómica a los efectos pretendidos cuando se presenten ante la misma las oportunas liquidaciones por el impuesto sucesorio.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### **DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES PRECEDIDA DE LA SEGREGACIÓN DE UNA DE LAS FINCAS Y ADJUDICACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES QUE LA COMPONEN EN PROPORCIÓN A SU CUOTA EN LA COMUNIDAD. (CONSULTA N° V0609-14 DE 6 DE MARZO DE 2014)**

En la disolución de una comunidad de bienes precedida de la segregación de una de las fincas que la compone, se darán dos hechos imponible diferentes sujetos a actos jurídicos documentados, la segregación de la finca y la disolución del condominio, con independencia de que se efectúe en la misma escritura o en otra diferente.

Mediante la segregación de los inmuebles se divide la finca en dos inmuebles independientes con una porción de terreno cada una, asignando a cada comunero un coeficiente de participación en los elementos comunes de toda la finca, necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos inmuebles independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del inmueble, con el que forma una unidad aun cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance.

Pero lo que no modifica la segregación de la finca es la titularidad de la finca, ya que los inmuebles surgidos de la segregación siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones.

Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de la finca, sino la propiedad exclusiva de uno o más inmuebles, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores, la disolución del condominio existente, adjudicando a cada uno la propiedad de los inmuebles en proporción a su participación en la propiedad de la totalidad de la finca.

Por lo tanto, la disolución del condominio constituirá un nuevo hecho imponible sujeto a tributación, y eso con independencia en que se realice o no en la misma escritura pública.

Partiendo de la base que la comunidad de bienes no realiza actividades empresariales, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación o produciéndose excesos estos son inevitables y se compensan con dinero, la disolución de la comunidad de bienes sólo tributarán por actos jurídicos documentados en cuanto reúne todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del texto refundido en su párrafo primero.

#### **ADQUISICIÓN POR UNA SOCIEDAD DE SUS PROPIAS PARTICIPACIONES PARA SU POSTERIOR AMORTIZACIÓN. (CONSULTA N° V0752-14; 18 DE MARZO DE 2014)**

Cuando tenga lugar dicha amortización se producirá igualmente una operación societaria sujeta, conforme al citado artículo 19.21, pero, de conformidad con el artículo 25.4, dicha operación carecería de base imponible al no producirse ninguna entrega de bienes o derechos a los socios, que, además, tras la adquisición por la sociedad de las participaciones sociales, ya no son titulares de las mismas.

Así resulta del artículo 75.4 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo:

*“4. La [escritura] de disminución de capital que, por no dar lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios, no motive liquidación por la modalidad de «operaciones societarias», tampoco tributará por la modalidad gradual de «actos jurídicos documentados».”*

**RESOLUCIÓN DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO INMOBILIARIO CON UNA OPCIÓN DE COMPRA INHERENTE AL MISMO. (CONSULTA N° V0974-14 DE 7 DE ABRIL DE 2014).**

La escritura de cancelación del contrato de arrendamiento financiero conlleva la cancelación de la inscripción de la opción de compra que figura inscrita en el Registro. Dicha escritura cumple todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por tanto, la escritura de cancelación del contrato de arrendamiento financiero tributará por el concepto de actos jurídicos documentados del ITPAJD por la cancelación de la opción de compra que se constituyó cuando se realizó el contrato; será sujeto pasivo del impuesto la persona que instó la realización de la escritura de cancelación del contrato de arrendamiento financiero, es decir la entidad consultante.

**DISOLUCIÓN DE COMUNIDADES DE BIENES. (CONSULTA N° V0978-14 DE 7 DE ABRIL DE 2014).**

En la disolución de cada comunidad de bienes deberán formarse lotes y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables –por imposibilidad de formar cuatro lotes– y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor de los comuneros que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben respecto a su cuota de participación en cada comunidad, dado que las comunidades de bienes no realizaban actividades empresariales, por lo menos nada dicen de ello en el escrito de la consulta, la disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD y la base imponible será el valor de los inmuebles que constituyen dicha comunidad de bienes.

Por el contrario, si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumple los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

**ESCRITURA PÚBLICA NOTARIAL DE MODIFICACIÓN DEL CALENDARIO DE PAGOS DE UNA FINCA ADQUIRIDA CON PAGO APLAZADO Y QUE CONTIENE UNA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA REFERENTE AL IMPAGO DE LAS CANTIDADES PENDIENTES. (CONSULTA N° V1044-14 DE 14 DE ABRIL DE 2014).**

La escritura pública que documente la novación modificativa del calendario de pagos de una finca adquirida con pago aplazado y que incluye una condición resolutoria referente al impago de las cantidades pendientes de pago estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, por concurrir en ella los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

**FUSIÓN SIN AMPLIACIÓN DE CAPITAL Y DOTANDO A LA ABSORBENTE DE UNA RESERVA POR FUSIÓN. (CONSULTA DGT V0612-14; 06/03/2014).**

**Consideración como operación de reestructuración:**

Las operaciones que, conforme a lo dispuesto en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tengan la calificación de operaciones de reestructuración, no quedarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto en los términos del artículo 19.2 del TRLITPAJD, lo que podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, circunstancia 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, en los términos que resultan del artículo 45.I.B). 10 del Texto Refundido, anteriormente transcrito.

**Aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores:**

Por otro lado, procede examinar si la operación planteada pudiera estar incluida en alguno de los supuestos del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores–en adelante, LMV– en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de

octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que ha modificado sustancialmente su contenido.

Conforme al nuevo artículo 108 de la LMV, las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, IVA e ITPAJD):

- ❖ 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 de la 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 de la LMV).

En el supuesto planteado, resulta de aplicación lo dispuesto en apartado 3.2º del artículo 108, según el cual, a efectos de determinar la obtención de control de una sociedad mercantil, “se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades” y en este caso las tres sociedades que intervienen en la fusión pertenecían al grupo de sociedades al 100%.

Por otro lado, al menos en las dos entidades destinadas al comercio al por menor de perfumería, se trataría de bienes afectos a la actividad empresarial.

Por tanto, no concurren los requisitos exigidos para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos -a), b) c)- del apartado 2 del artículo 108 de la LMV, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al que está sujeta.

**SEGREGACIÓN Y TRANSMISIÓN A UNA SOCIEDAD DE LA PARTE DE SU PATRIMONIO EMPRESARIAL QUE CONSTITUYE LA RAMA DE ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES MANTENIENDO, EN SEDE DE LA ENTIDAD ESCINDIDA, LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA.  
(CONSULTA Nº V0647-14 DE 10 DE MARZO DE 2014).**

Pueden darse dos posibilidades:

- ❖ Si la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración conforme a lo dispuesto en el TRLIS, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD (art. 19.2) y exenta de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B).10 del texto refundido.
- ❖ Si la operación planteada no tuviera la consideración de operación de reestructuración, constituiría una ampliación de capital sujeta a la modalidad de operaciones societarias en virtud del apartado 1 del artículo 19 y exenta en aplicación de lo previsto en el apartado 11 del artículo 45.I.B).

**APORTACIÓN NO DINERARIA DE LA TOTALIDAD DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES AFECTOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO EN LA CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD.  
(CONSULTA Nº V0652-14 DE 10 DE MARZO DE 2014).**

La aportación no dineraria de la totalidad de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica de arrendamiento en la constitución de una sociedad estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD por el concepto de constitución de sociedad.

Asimismo, la sujeción de la operación a esta modalidad del impuesto impide que simultáneamente esté sujeta la aportación no dineraria de los elementos patrimoniales a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto, por incompatibilidad entre ambas modalidades, con prevalencia de la de operaciones societarias frente a la de transmisiones patrimoniales onerosas.

Finalmente, la transmisión de bienes arrendados tendrá la consideración de transmisión de unidad económica autónoma cuando se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos. En caso contrario, tendrá la consideración de mera cesión de bienes.

**REDUCCIÓN DE CAPITAL MEDIANTE AMORTIZACIÓN DE PARTICIPACIONES O DISMINUCIÓN DEL VALOR NOMINAL DE LAS MISMAS (CONSULTA N° V0752-14 DE 18 DE MARZO DE 2014).**

Constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, conforme al artículo 19.1 del Texto refundido. La base imponible coincide, en ambos casos, con el importe dinerario del capital reducido que corresponde a los socios titulares de dichas participaciones, con independencia de que, en cuanto al socio deudor, el importe a devolver se compense con parte de la deuda debida a la sociedad.

**DEVOLUCIÓN A LOS SOCIOS DE LA PRIMA DE ASUNCIÓN APORTADA. (CONSULTA N° V0752-14 DE 18 DE MARZO DE 2014).**

Este supuesto no constituye hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, al no estar contemplado en el artículo 19.1 del Texto refundido.

**DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE UNA ENTIDAD ESPAÑOLA CON ENTREGA A LOS DOS SOCIOS DEL INMUEBLE Y ASUMIENDO ÉSTOS LA DEUDA DE LA SOCIEDAD. (CONSULTA N° V0960-14 DE 3 DE ABRIL DE 2014)**

La disolución de una sociedad española, adjudicando a los socios bienes del patrimonio social en pago de su haber de liquidación, es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, cuyo sujeto pasivo serán los socios, en este caso los dos consultantes, por los bienes y derechos recibidos.

La base imponible de cada sujeto pasivo será el valor real de la parte adjudicada (50 por 100 del inmueble), sin deducción de la deuda hipotecaria, valor real que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y al que se aplicará el tipo de gravamen del 1 por 100. Por otra parte, conforme a la normativa comunitaria (Directiva 2008/07/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales), se someterán al impuesto sobre las aportaciones, (lo que en nuestro derecho se denomina la modalidad de Operaciones Societarias), las aportaciones de capital realizadas en un determinado Estado miembro, cuando la sede de dirección efectiva de la sociedad de capital esté situada en dicho Estado miembro en el momento en que se realice la aportación de capital, o encontrándose la sede de dirección efectiva de la sociedad en un tercer país, su domicilio se encuentra en un Estado miembro (Art. 10, "Operaciones sujetas al impuesto sobre las aportaciones y reparto de la potestad tributaria").

**ADQUISICIÓN O AUMENTO DEL CONTROL DE UNA ENTIDAD CUYO ACTIVO ESTÁ FORMADO, EN AL MENOS EL 50%, POR INMUEBLES RADICADOS EN ESPAÑA QUE NO ESTÁN AFECTOS A ACTIVIDADES EMPRESARIALES O PROFESIONALES. (CONSULTA N° V0639-14 DE 10 DE MARZO DE 2014)**

No es más que un presupuesto de hecho que determina la presunción de la pretensión de elusión que establece el segundo párrafo del artículo 108.2, sin que ello signifique que la no concurrencia de tales circunstancias determine la aplicación automática de la exención prevista en el primer párrafo del artículo 108, sino tan solo la exclusión de la referida presunción de elusión y la consiguiente inversión de la carga de la prueba en favor de la Administración Tributaria, que, por tanto, al no jugar la presunción a su favor, deberá probar suficientemente la pretensión de eludir los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles de la entidad cuyos valores se hayan transmitido.

Respecto de la determinación de si un bien está o no afecto a una actividad empresarial o profesional debe hacerse de conformidad con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, esa cuestión ya ha sido resuelta por esta Dirección General en la Consulta Vinculante V3136-13, de 22 de octubre de 2013.

**NOVACIÓN MODIFICATIVA DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO MODIFICANDO EL TIPO DE INTERÉS Y AMPLIANDO EL PLAZO DEL MISMO; LA SUMA DE LAS CUOTAS QUE SE VA A PAGAR POR LA NOVACIÓN ES INFERIOR A LA INICIAL. (CONSULTA N° V0689-14 DE 12 DE MARZO DE 2014)**

Al tratarse los contratos de "leasing" de operaciones empresariales, realizadas por empresas para personas o entidades que realicen actividades económicas, tanto las cuotas periódicas como el ejercicio de la opción de compra se encuentran sujetas al

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que no pueden estar sujetas, en ningún caso a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Cuando los contratos de arrendamiento financiero tienen por objeto inmuebles, tanto la constitución de los contratos como el ejercicio de la opción de compra, se documentan en escritura pública para su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria, lo que determina que al tratarse de escrituras públicas que tienen por objeto cantidades, que cumplen con los demás requisitos previstos en el artículo 31 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados queden sujetas a la cuota proporcional de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este impuesto. En el presente caso, la escritura de novación del contrato de leasing a que se refiere la consulta es inscribible en el Registro de la Propiedad en los términos del artículo 2 de la Ley Hipotecaria (Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946), al establecer que:

“En los Registros expresados en el artículo anterior se inscribirán: (...)

5. Los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles, y los subarrendos, cesiones y subrogaciones de los mismos. ...”

Por otro lado, el acto contenido en la escritura, modificación de un contrato de arrendamiento financiero anterior estableciendo una ampliación del plazo, no supone un hecho imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD, ni del Impuesto de Sucesiones o Donaciones.

Por tanto solo queda por determinar si dicha escritura tiene por objeto cantidad o cosa valuable, debiendo concluirse que si la suma de las cuotas que se van a pagar por la novación del contrato es la misma que la suma de las cuotas anteriores, lo valuable, el contrato de arrendamiento financiero, ya tributó, no produciéndose ahora más que una modificación relativa a la forma de pago de dicho contrato, que no supone una ampliación de su contenido por la que se deba tributar.

Ahora bien, si la suma de las nuevas cuotas es superior a la suma de las cuotas anteriores, circunstancia que parece no ser el caso consultado, sí que habrá contenido valuable y deberá tributar por actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido de OI ITPAJD, y será la base imponible la diferencia que exista entre la suma de las cuotas que surjan con la novación del contrato y la suma de las cuotas por las que se pagó en su momento.

#### **CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE SOBRE UNA PARCELA DE SU PROPIEDAD SOBRE LA QUE SE VA A CONSTRUIR UNA EDIFICACIÓN. (CONSULTA N° V0758-14 DE 19 DE MARZO DE 2014)**

La constitución de un derecho de superficie es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, no estará sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como preceptúa el artículo 4.cuarto de la ley del impuesto.

Asimismo, el Impuesto se devengará, por lo que respecta a la constitución del derecho de superficie:

- ❖ cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, esto es, cuando resulten exigibles los cánones mensuales que debe satisfacer el superficiario durante el periodo de vigencia del contrato.
- ❖ en el momento de la entrega del local de la nueva edificación.
- ❖ a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional del valor de las edificaciones que habrán de revertir en el futuro.

En el presente supuesto, para determinar este último elemento debe aclararse que habrá de computarse un plazo inicial de 25 años, dado que esta es la duración del derecho de superficie para el superficiario, el cual tiene la potestad, no obstante, de poner término al mismo al cabo de 10 años poniendo a disposición de la consultante en ese momento la edificación construida mediante la reversión de la misma.

Si así ocurriera, se producirá en el momento de la reversión el devengo por la cantidad pendiente en ese momento, ya que sólo cuando el superficiario decida no prorrogar los 15 años adicionales, su derecho resulta exigible, la reversión de la edificación, que en principio sólo resultaba obligatoria transcurrido el plazo total de 25 años.

Por tanto, a 31 de diciembre de cada año se devengará por este concepto el impuesto en una vigésima quinta parte por cada año natural completo y si transcurridos los diez primeros se obligara el superficiario a revertir la edificación, en ese momento se devengará el impuesto por el importe remanente

De forma paralela a la constitución del derecho de superficie, como se ha señalado previamente, una vez construido se va a proceder a la entrega del local; por otra parte una vez extinguido el derecho de superficie se procederá a la reversión de los activos construidos por la entidad superficiaria. Estas operaciones tendrán la naturaleza de una entrega de bienes.

Por otro lado, dado que en el curso normal de ejecución del contrato objeto de consulta la reversión de las construcciones en el momento de la extinción del derecho de superficiario dará lugar, previsiblemente, a una segunda entrega de edificaciones, tal entrega efectuada por el superficiario estará sujeta pero exenta del Impuesto, todo ello, sin perjuicio de la facultad de renuncia a dicha exención con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992; por lo que tampoco se producirá el devengo de este Impuesto como consecuencia de la existencia de pagos anticipados.

Por consiguiente, en relación con la transmisión de los inmuebles que efectúe el cesionario, se van a dar dos casos diferentes, cuando se produzca la reversión del inmueble, la transmisión del mismo estará sujeta y exenta al IVA y, por lo tanto, en virtud del artículo 7.5 del TRLITPAJD sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas, ahora bien, si la entidad consultante renunciara a la exención al IVA, la escritura en que se recoja dicha transmisión del inmueble estará sujeta a actos jurídicos documentados, al reunir todos los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD:

Respecto al local que entregará la cesionaria nada más terminar su construcción, la transmisión del mismo estará sujeta al IVA, y la escritura donde se documente a actos jurídicos documentados.

#### **ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA A LA ENTIDAD BANKIA, S.A. (CONSULTA Nº V0787-14 DE 21 DE MARZO DE 2014)**

La transmisión onerosa de una vivienda no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o sujeta pero exenta –como parece ser que ocurre en el supuesto planteado– estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

En tal caso, la base imponible será el valor real de la vivienda transmitida, valor que deberá consignar el sujeto pasivo en su autoliquidación del impuesto y que podrá ser objeto de comprobación por la Administración gestora del impuesto.

Si de la comprobación resulta un valor superior al declarado, este nuevo valor sería la base imponible del impuesto.

Ahora bien, esta potestad comprobadora de la Administración no deja indefenso al contribuyente, pues, además de la facultad de impugnar el nuevo valor si considera que el procedimiento administrativo adoleció de algún defecto que invalide el resultado, el artículo 47 le faculta para discutir el valor comprobado por la Administración mediante la promoción de la llamada tasación pericial contradictoria, procedimiento que tiene por finalidad la fijación del valor real de la operación gravada y en la que intervienen las dos partes de la relación tributaria (el sujeto activo o Administración y el sujeto pasivo o contribuyente) y, en caso de discrepancia, un tercero independiente en funciones de arbitraje.

En cuanto al concepto de valor real y a la posibilidad de su comprobación por la Administración tributaria, este Centro Directivo estima que el hecho de que el precio de una operación haya sido fijado por una entidad controlada indirectamente por una Administración pública (en este caso, por Bankia, S.A., controlada por el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB), a través de su control del Banco Financiero y de Ahorros (BFA), del que Bankia es filial) no es óbice para que la Administración tributaria pueda efectuar la comprobación de valores de dicha operación.

A este respecto, debe tenerse en cuenta la distinción entre precio y valor real, pues mientras que aquél es subjetivo y depende del acuerdo al que lleguen las partes en cada transacción (en función de los intereses y necesidades de transmitente y adquirente en el momento de la transmisión), este último tiene un carácter objetivo en el sentido de que es independiente de la voluntad de las partes

El precio fijado por las partes en la compraventa de un bien inmueble no tiene necesariamente que coincidir con su valor real, ni siquiera en el caso de la inexistencia de vinculación entre aquellas, pues en su fijación pueden entrar distintos motivos (por ejemplo, motivos de oportunidad, de política social, económica o de otro tipo) que influyan en la fijación del precio, especialmente si se trata de una Administración pública o de una sociedad controlada por ella, pues pueden entrar en juego motivos de política social, económica o de otro tipo, teniendo en cuenta que una Administración pública no es una empresa mercantil y que su finalidad principal no es la obtención de lucro, sino el bien común.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado, concepto que podría definirse del siguiente modo: «Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación».

#### **TRANSMISIÓN DE VIVIENDAS DE UN EDIFICIO RECIÉN REHABILITADO, RECIBIDAS POR UNO DE LOS CÓNYUGES, EN LA DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES.**

**(CONSULTA Nº V0863-14 DE 28 DE MARZO DE 2014)**

Constituye una primera entrega de tales inmuebles y está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, la venta que de estas viviendas efectúe el cónyuge adjudicatario será ya una segunda entrega, sujeta al IVA pero exenta y, por ende, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

**ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA, CON SU TRASTERO Y PLAZA DE GARAJE, QUE OBTUVO DEL ÓRGANO COMPETENTE DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA CORRESPONDIENTE LA CALIFICACIÓN DEFINITIVA DE VIVIENDA CON PROTECCIÓN PÚBLICA. (CONSULTA Nº V0973-14 DE 17 DE ABRIL DE 2014)**

Tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 4 por ciento la entrega de la vivienda que, realizada por su promotor, se encuadre en alguna de las siguientes categorías:

- ❖ Que se trate de una vivienda calificada de protección oficial de régimen especial.
- ❖ Que se trate de una vivienda calificada de protección oficial de promoción pública.
- ❖ Que se trate de una vivienda con protección pública según la legislación propia de la Comunidad Autónoma en que esté enclavada siempre que, además, los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios no excedan de los establecidos para las viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.

En otro caso distinto de los anteriores, la entrega de la vivienda tributará por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10 por ciento.

A efectos de determinar el encuadre de la concreta vivienda en una de las categorías anteriormente referidas se estará a la legislación estatal y, en su caso, autonómica vigente en el momento de la concesión de la calificación definitiva.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la descalificación que pueda tener lugar posteriormente. Igualmente, en caso de recalificación habrá de estarse a las condiciones establecidas en el momento de ésta.

Por otro lado, si la vivienda se adquiere de persona distinta del promotor, su entrega estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin que pueda renunciarse a dicha exención.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la tributación que proceda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**TRANSMISIÓN POR PARTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRÁFICO DE UN HELICÓPTERO USADO A OTRA COMPAÑÍA COMO PAGO PARCIAL EN ESPECIE DEL CONTRATO DE SUMINISTRO DE HELICÓPTEROS SUSCRITO ENTRE AMBAS ENTIDADES EN EL QUE DICHA COMPAÑÍA VA A VENDER VARIOS HELICÓPTEROS NUEVOS. (CONSULTA Nº V1024-14 DE 10 DE ABRIL DE 2014).**

La transmisión de un helicóptero usado estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, salvo que sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituya una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que no parece ser el caso de acuerdo con los datos aportados por el consultante, ya que el transmitente será la Dirección General de Tráfico la cual, según indica la consultante, ha utilizado siempre el helicóptero en el ejercicio de las funciones públicas que le son propias.

En principio, estará sujeta a la citada modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sin exención alguna, ya que la normativa del impuesto no contiene ninguna exención específica para la transmisión de helicópteros de segunda mano. En concreto, no resultará aplicable la exención regulada en el número 17 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, ya que esta exención requiere que el vehículo transmitido sea un vehículo usado con motor mecánico para circular por carretera, circunstancia que no resulta aplicable a los helicópteros, cuya función es la navegación aérea y no la circulación por carretera.

**ESCISIÓN EN LA QUE LOS SOCIOS PARTICIPARÁN EN LAS NUEVAS SOCIEDADES RECIBIENDO VALORES DE ESTAS EN LA MISMA PROPORCIÓN QUE OSTENTAN EN LA SOCIEDAD ESCINDIDA. (CONSULTA Nº V0642-14 DE 10 DE MARZO DE 2014)**

La cuestión planteada se reduce a determinar si la operación planteada pudiera estar incluida en alguno de los supuestos del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Al tratarse de una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, la referida operación no quedará sujeta al artículo 108 de la LMV, sin perjuicio de que pudiera proceder su aplicación si, conforme al apartado c) del segundo párrafo del artículo 108.2, se procediese a la transmisión de los valores que hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles antes de que hubiera transcurrido el plazo de tres años entre la fecha de aportación y la de transmisión.

**DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO Y ADJUDICACIÓN A CADA HERMANO DE UNA DE LAS FINCAS CON SU CORRESPONDIENTE CARGA HIPOTECARIA. (CONSULTA Nº V0710-14 DE 14 DE MARZO DE 2014)**

La disolución de una comunidad de bienes que no ha realizado actividad empresarial estará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados, si además se produce un desequilibrio patrimonial en la adjudicación de los bienes a los comuneros, se producirá un exceso de adjudicación que, si es oneroso (con compensación) estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y, si es lucrativo (sin contraprestación de ningún tipo), al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar unos lotes equivalentes, debido a la existencia de un bien –mueble o inmueble – no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP.

**ESCRITURA DE SUBSANACIÓN DE UN ERROR INVOLUNTARIO. (CONSULTA Nº V0716-14 DE 14 DE MARZO DE 2014)**

El artículo 45.I.B.13 del TRLITPAJD establece una exención para ciertos supuestos de subsanación de escrituras; así el citado precepto establece la exención para ciertas operaciones, transmisiones y demás actos y contratos, cuando concurren ciertos requisitos: tener por objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.

Solamente en el caso que las escrituras por las que se adjudicaron los inmuebles, estuvieran afectadas de vicio que implique inexistencia o nulidad, la escritura estará exenta del impuesto, en caso contrario, nos encontraremos ante una nueva transmisión que consistirá en una permuta que deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por el concepto de transmisión de bienes inmuebles, en la que cada permutante deberá tributar por el inmueble adquirido.

**PRÉSTAMO CONCEDIDO POR UNA PERSONA FÍSICA A SUS HIJOS SIN DEVENGO DE INTERESES. (CONSULTA Nº V0743-14 DE 17 DE MARZO DE 2014).**

El artículo 45.I.B).15 del citado Texto Refundido, recoge que:

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1º de la presente Ley serán los siguientes: I.B) Estarán exentas: (...)

15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos.

La exención se extenderá a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como el gravamen sobre actos jurídicos documentados que recaen sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocio.”

De acuerdo con los preceptos anteriores, cabe indicar que la concesión de un préstamo entre particulares constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concepto de constitución de préstamo, según el artículo 7.1.B) transcrito; ahora bien, dicha constitución de préstamo está exenta del Impuesto, según lo previsto en el número 15 del artículo 45.I.B) del Texto Refundido.

No obstante lo anterior, esta exención no exime de la presentación de la declaración del Impuesto, ya que el artículo 51.1 del citado Texto Refundido establece dicha obligación en general para todos los hechos imponibles, con independencia de que estén o no exentos del Impuesto.

Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 98 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo apartado 2 recoge diversas excepciones a la obligación de presentación de la declaración, sin que ninguna de ellas sea aplicable al supuesto planteado.

**INMATRICULACIÓN DE FINCAS NO INSCRITAS EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD Y REANUDACIÓN DEL TRACTO SUCESIVO INTERRUMPIDO. (CONSULTA N° V0755-14 DE 19 DE MARZO DE 2014)**

La operación requiere la tramitación de un expediente de dominio o un acta de notoriedad (artículo 200 de la Ley Hipotecaria).

En cualquier caso, tanto las actas de notoriedad como los expedientes de dominio tienen, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la consideración de transmisión patrimonial onerosa (a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), hecho imponible cuyo devengo se produce por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda. Es decir, solamente en el caso que los padres del consultante no hubieran tributado por la adquisición de la vivienda sobre la que se va a realizar el expediente de dominio, los hijos tendrá que tributar por el expediente de dominio como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que corresponda a la transmisión de bienes inmuebles, ya que el título que suple el expediente de dominio es la adquisición que realizaron los padres.

**DONACIÓN DE PADRE A HIJO RESIDENTE EN MADRID DEL 100 POR 100 DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL CUYO ÚNICO ACTIVO ES UN INMUEBLE SITO EN ANDALUCÍA. (CONSULTA N° V0756-14 DE 19 DE MARZO DE 2014).**

En principio, la donación de participaciones sociales, que son bienes muebles, deberá tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de adquisición lucrativa de bienes inter vivos, en la Comunidad Autónoma donde tenga el donatario su residencia habitual a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante lo anterior, si las participaciones sociales a donar son valores a los que se refiere el artículo 108.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tendrán la consideración de bienes inmuebles y resultará competente la Comunidad Autónoma en cuyo territorio radiquen los inmuebles de la sociedad cuyas participaciones se transmitan.

**EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO AL ADQUIRIR UN HERMANO LA TOTALIDAD DE UNA DE LAS VIVIENDAS DEJANDO UN INMUEBLE EN PROINDIVISO. (CONSULTA N° V0822-14 DE 25 DE MARZO DE 2014)**

Dado que se va a dejar un inmueble en proindiviso, la operación no supone la disolución de la comunidad de bienes - que claramente se mantiene en el inmueble que va a continuar en común- produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina "disolución parcial", pero que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En realidad, nos encontraríamos ante la redistribución de las participaciones entre los comuneros, mediante la cual uno de los comuneros transmitiría su cuota de participación en el inmueble al otro comunero, que pasaría a ostentar el 100% de la propiedad de uno de los inmuebles, y esa operación debe calificarse jurídicamente como transmisión onerosa; será sujeto pasivo del impuesto el comunero que adquiere dicha cuota y la base imponible el valor del 50 por 100 del inmueble, el tipo impositivo a aplicar será el que corresponde a la transmisión de los bienes inmuebles.

En el caso que no quedara ningún inmueble en proindiviso, sí que se produciría la disolución de la comunidad de bienes, y dicha disolución únicamente tributaría por el concepto de actos jurídicos documentados, siempre que cada hermano recibiera uno de los inmuebles y que el hermano que obtuviera el inmueble de mayor valor compensase al otro hermano en dinero por la diferencia. Si no fuera así, el exceso de adjudicación tributaría por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

**ADQUISICIÓN DE UNOS DERECHOS DE COBRO A UN PARTICULAR. (CONSULTA N° V0922-14 DE 2 DE ABRIL DE 2014)**

Estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión de derechos; la base imponible estará constituida por el valor real del derecho que se transmite, valor que deberá consignar el sujeto pasivo en su autoliquidación del impuesto y que podrá ser objeto de comprobación por la Administración gestora del impuesto, y el tipo de gravamen será el 1 por 100.

**APORTACIÓN DEL INMUEBLE JUNTO CON EL PRÉSTAMO CON GARANTÍA HIPOTECARIA SOBRE EL MISMO  
A UNA ENTIDAD ALEMANA. (CONSULTA N° V0960-14 DE 3 DE ABRIL DE 2014)**

No procederá la exigencia del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el Estado Español, por la modalidad de operaciones societarias, por producirse el hecho imponible de dicha modalidad fuera del ámbito de aplicación territorial del Impuesto; ahora bien, ha de tenerse en cuenta que en la operación planteada toda la aportación no dineraria no corresponde al capital que se va a suscribir en la ampliación de capital de la sociedad alemana, ya que parte de dicha aportación tiene otra contraprestación que deberá tributar conforme a la verdadera naturaleza jurídica de la operación que se realiza.

En este sentido, en las operaciones en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, sólo la diferencia entre aquéllos y éstas –es decir, el importe neto de la aportación– quedará cubierto por la ampliación de la sociedad, pues es ese importe neto el que deberá coincidir con el importe del capital social que se suscribe.

Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituirá una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, pues la sociedad asumirá expresamente el pago de la deuda pendiente de pago, y como tal tendrá la consideración de transmisión patrimonial onerosa, conforme a lo dispuesto en el apartado 2.A) del artículo 7 del TRLITPAJD, en cuyo caso, al estar el inmueble situado en España, quedará dentro del ámbito de aplicación del impuesto, conforme al apartado A) del artículo 6 del TRLITPAJD.

Al tener la escritura que recoge dicha aportación dos convenciones diferentes, una sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y otra fuera del ámbito de aplicación de la modalidad de operaciones societarias; con independencia de que la escritura se formalice en España o en el extranjero, al tratarse de una operación que recae sobre un bien inmueble situado en España, inscribible por tanto en un registro público español, y por la convención que no quede sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al no estar dicha convención sujeta al concepto de operaciones societarias, resultará de aplicación la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable del Documento Notarial, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 6.C) y 31.2 del TRLITPAJD.

**ADQUISICIÓN DE LA ACCIONES DE UNA EMPRESA QUE POSEE EN SU ACTIVO LAS ACCIONES DE LAS  
ENTIDADES B Y C. (CONSULTA N° V1038-14 DE 11 DE ABRIL DE 2014)**

Parece que no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, ya que los inmuebles que poseen las entidades B y C están afectos a una actividad empresarial.

Por tanto, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del impuesto al que está sujeta, que en este caso sería el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), si los valores a transmitir forman parte del patrimonio empresarial de la entidad transmitente o, si no es así, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago del IGIC o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que habría gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a la que representan dichos valores, cuestión que, como se ha indicado anteriormente, constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, para que resulte de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 1 del artículo 108.

**CESIÓN GRATUITA POR UN AYUNTAMIENTO DE PARTICIPACIONES DE AGUAS CORRESPONDIENTES A DOS  
COMUNIDADES DE AGUAS. (CONSULTA N° V1077-14 DE 14 DE ABRIL DE 2014)**

La operación descrita en el escrito de la consulta estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias como aportación de socio que no supone aumento de capital y exenta del mismo en virtud del artículo 45.I.B.11 del TRLITPAJD.

**NOVACIÓN MODIFICATIVA DEL PLAZO O DEL TIPO DE INTERÉS DE DOS CRÉDITOS HIPOTECARIOS CON UNA ENTIDAD FINANCIERA. (CONSULTA Nº V1108-14 DE 15 DE ABRIL DE 2014)**

El Tribunal Económico Administrativo Central señala que debe tenerse en cuenta “que la distinción entre ambas figuras jurídicas (el préstamo con origen en la figura del mutuo o préstamo civil y la cuenta de crédito como figura mercantil típicamente bancaria) no se mantiene nítidamente en parte de los productos crediticios modernamente ofertados por la banca a particulares y empresas” y que por otro lado tal distinción no tiene sentido a la vista de la finalidad perseguida por la Ley 2/1994, como se refleja en su propia Exposición de Motivos y en la posterior evolución de la normativa.

Asimismo, considera que aun coincidiendo en las diferencias existentes entre ambas figuras y que en la redacción original de la Ley 2/1994 no existía referencia explícita a los créditos hipotecarios, no detecta razón alguna que justifique, a la hora de interpretar la norma, la discriminación de éstos por el simple hecho de que el prestatario hubiera podido disponer al tiempo de concertarse el contrato de todo o parte del capital o que la flexibilidad del contrato permita disponer nuevamente de financiación, por lo que considera que la exención contenida en el art 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

Por otro lado, debe entenderse que la conclusión alcanzada no supone una extensión analógica de la norma, sino una interpretación interpretativa de la misma en base a lo dispuesto en el art 3,1 del Código Civil, el cual incluye como criterio de interpretación el de “la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”.

Por tanto, la exención contenida en el art 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse a la financiación hipotecaria en general, cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

**SUBROGACIÓN DEL CONTRATO DE FINANCIACIÓN. (CONSULTA Nº V1002-14 DE 8 DE ABRIL DE 2014)**

El Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 16 de mayo de 2013 ha equiparado la tributación entre créditos y préstamos; dicha equiparación es a todos los efectos tributarios, por lo que ambas figuras jurídicas, préstamos y créditos, tendrán derecho a las mismas exenciones. En consecuencia, es asimismo aplicable a los créditos hipotecarios la exención contenida en el artículo 7 de la Ley 2/1994 para los préstamos hipotecarios, por lo que la subrogación del acreedor de un crédito hipotecario estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de actos jurídicos documentados, siempre y cuando dicha subrogación cumpla los requisitos exigidos en la Ley 2/1994.

La exención contenida en los artículos 7 y 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse a la financiación hipotecaria en general, cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

**ELEVACIÓN A PÚBLICA DE LA ESCRITURA DE ADQUISICIÓN DE LA PLAZA DE APARCAMIENTO Y AFECTACIÓN DEL ELEMENTO PRIVATIVO COMO ELEMENTO COMÚN. (CONSULTA Nº V1130-14 DE 22 DE ABRIL DE 2014).**

La conversión de una determinada finca, elemento privativo propiedad de un comunero, en elemento común propiedad de los titulares de las viviendas, constituye una transmisión de bien inmueble que deberá tributar por el ITPAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si es que antes no hubiera tributado ya por dicho concepto, o se encontrara prescrita dicha transmisión.

Por otro lado, el acuerdo por el que la plaza de aparcamiento vendida a la comunidad de propietarios deja de ser elemento privativo, para convertirse en elemento común, estará sujeto a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD, siendo la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 de la misma norma, “el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”.

La consecuente variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

**ACTA DE INMATRICULACIÓN. (CONSULTA N° V1203-14 DE 30 DE ABRIL DE 2014)**

El acta de inmatriculación tiene por objeto otorgar un título apto para la inscripción en el registro de la propiedad de la adquisición por los causantes del solar y de la construcción edificada en el mismo.

De no justificarse el pago del impuesto por las referidas operaciones, deberá satisfacerse el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas por el valor del bien en su totalidad, comprendiendo tanto el valor del suelo como la edificación.

## Tributos Municipales

- **DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS Y NOTARIADO**

- CIERRE REGISTRAL: IIVTNU

» Transmisiones a título gratuito .....	39
» Documentos no sujetos .....	41

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

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

» Período de Generación .....	45
» Aportación de inmuebles a una sociedad .....	45
» Exceso de adjudicación .....	46

## CIERRE REGISTRAL: IIVTNU

**TRANSMISIONES A TÍTULO GRATUITO.**

**RESOLUCIÓN DE LA DGRN DE 10 DE OCTUBRE DE 2014**

### FUNDAMENTOS DEL DERECHO

Vistos los artículos 254 de la Ley Hipotecaria; 7 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario; 12, 13 y 14 de la Ley General Tributaria; 106 a 110 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; y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 28 de agosto, 15 de noviembre y 7 de diciembre de 2013 y 30 de enero y 11 de junio de 2014.

1. Presentada telemáticamente copia de escritura de donación junto con diligencia en la que se inserta justificante de la comunicación realizada telemáticamente por el Notario autorizante a la Agencia Tributaria de las Illes Balears relativa a haberse otorgado la escritura para dar cumplimiento en el artículo 110.6 letra b) del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales en el marco del convenio suscrito entre el Consejo General del Notariado y la Federación Española de Municipios y Provincias, la registradora extiende nota suspendiendo la calificación del documento por tres razones, a saber: tratándose de una transmisión a título lucrativo debe acreditarse la autoliquidación o la liquidación del impuesto, sin que sea suficiente la comunicación realizada por el Notario, según redacción literal del artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria en relación con el artículo 110.6.b) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales; aun en el hipotético caso de que fuera admisible la comunicación para levantar el cierre registral en las transmisiones lucrativas, en el presente caso la comunicación realizada por el Notario lo ha sido a la Agencia Tributaria de las Illes Balears y no al ayuntamiento correspondiente, sin que exista constancia por parte de la registradora de ningún convenio por el que el referido ayuntamiento haya cedido la gestión de este impuesto a aquélla, y la comunicación debe constar de forma fehaciente, no siendo suficiente la simple constancia notarial de que se ha remitido comunicación por cuanto el propio ayuntamiento (beneficiario de la norma) no ha comunicado al Registro que dé por válida este tipo de comunicación telemática notarial, ya sea con carácter general o particular, sin que el justificante electrónico constatado por el Notario pueda hacer las veces en la medida en que ni lo emite el ayuntamiento ni permite conocer su contenido por el registrador.

El Notario autorizante y presentante del documento cuya calificación ha sido suspendida recurre la nota alegando que la finca objeto de donación que afecta al Registro en el que se ha realizado la suspensión de la calificación es rústica según queda acreditado mediante certificación catastral, no habiéndose producido el hecho imponible, y porque, además, existe convenio de colaboración entre el Ayuntamiento de Binissalem -donde radica la finca donada- y la Agencia Tributaria de las Illes Balears en materia de gestión tributaria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobado por resolución del director de la Agencia Tributaria de las Illes Balears publicada en el «Boletín Oficial de las Illes Balears».

2. De acuerdo con lo expuesto, las cuestiones que deben resolverse en el presente recurso son las siguientes, a saber: Primera.-Si procede o no suspender la calificación hasta que se le acredite la realización de las actuaciones previstas por la legislación de haciendas locales en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana; Segunda.-Si en las transmisiones a título gratuito intervivos, a efecto de levantar el cierre registral y proceder a la calificación propiamente dicha del documento, es suficiente con justificar que se ha verificado la comunicación de realización del hecho imponible o por el contrario se requiere acreditar la liquidación, o en su caso la autoliquidación por parte del sujeto pasivo; Tercera.-En caso de que fuera admisible la simple comunicación para levantar el cierre registral, si se puede dejar sin efecto dicho cierre probando la comunicación a la Agencia Tributaria de las Illes Balears y no al ayuntamiento competente, al existir un convenio de gestión entre ambas instituciones publicado en el boletín oficial autonómico pero desconocido por la registradora, y Cuarta.-Si se puede acreditar la realización de la comunicación mediante diligencia notarial de haberse llevado a cabo ésta telemáticamente a la referida Agencia en el marco del convenio suscrito entre el Consejo General del Notariado y la Federación Española de Municipios y Provincias a requerimiento del adquirente sin que el Ayuntamiento haya comunicado al Registro que dé por válida este tipo de comunicación y sin que de la diligencia extendida resulte el contenido de la misma.

3. En cuanto a la primera cuestión planteada, relativa a si en el presente caso procede la suspensión de la calificación conforme a lo dispuesto en el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria por no concurrencia del hecho imponible, la doctrina de este Centro Directivo (vid. a modo de ejemplo, la Resolución de 5 de mayo de 1994) sostiene que el registrador, ante cualquier operación jurídica cuya registración se solicite, no sólo ha de calificar su validez y licitud, sino decidir también si se halla sujeto o no a impuestos que gravan la transmisión. La valoración que haga de este último aspecto no será definitiva en el plano fiscal, pues no le corresponde la competencia liquidadora respecto de los diversos tributos; no obstante, será suficiente bien para acceder, en caso afirmativo, a la inscripción sin necesidad de que la administración fiscal ratifique la no sujeción, bien para suspenderla en caso negativo, en tanto no se acredite adecuadamente el pago, exención, prescripción o incluso la no sujeción respecto del impuesto que aquél consideró aplicable.

Así el registrador, al solo efecto de decidir la inscripción, puede apreciar por sí la no sujeción fiscal del acto inscribible, evitando una multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registral.

Ahora bien, no concurriendo circunstancias de realización de especial tarea de cooperación con la Administración de Justicia (Resolución de 21 de diciembre de 1987) ni resultando supuestos de expresa no sujeción al Impuesto (apartados 2. a 4. del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) o de clara causa legal de exención fiscal –como ocurre en la aceptación de una hipoteca unilateral efectuada por la Tesorería General de la Seguridad Social (Resolución de 23 de abril de 2007)–, imponer al registrador la calificación de la sujeción o no al Impuesto de ciertos actos contenidos en la escritura supondría obligarle a realizar inevitablemente declaraciones tributarias que (aunque sea con los limitados efectos de facilitar el acceso al Registro de la Propiedad) quedan fuera del ámbito de la competencia reconocida a este Centro Directivo, de modo que, aunque es posible que el registrador aprecie la no sujeción de determinado acto a las obligaciones fiscales, ha de tenerse en cuenta que si para salvar su responsabilidad exigiere la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción, habrán de ser los órganos tributarios competentes –en este caso, municipales– los que podrán manifestarse al respecto al recibir la comunicación impuesta por ley, sin que corresponda a esta Dirección General el pronunciarse, a no existir razones superiores para ello (por ejemplo, cfr. artículo 118 de la Constitución) o tratarse de un supuesto en el que se esté incurriendo en la exigencia de un trámite desproporcionado que pueda producir una dilación indebida.

4. En el presente expediente si bien es cierto, como señala el recurrente, que la finca objeto de donación tiene condición de rústica en el Registro y que quedan incorporadas a la escritura certificaciones catastrales que refieren también a la misma naturaleza rústica del bien donado, no es menos cierto que tanto en la parte dedicada a la intervención de la donante en la escritura como en la relativa a la situación arrendaticia del bien donado se hace constar que la finca donada constituye la vivienda habitual de la transmitente, aludiéndose también en la descripción que consta en el Registro a la existencia de una casa dentro de la finca.

De este modo, aunque el artículo 104.2 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales establece que «no está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», deberá tenerse en consideración el artículo 61.3 del mismo cuerpo legal en cuanto determina que «a los efectos de este impuesto –Impuesto de Bienes Inmuebles–, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario» y el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro que, al definir a los efectos de esta ley los bienes inmuebles rústicos y urbanos, considera como suelo de naturaleza urbana en su apartado 2.d) «el ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones».

En consecuencia, de todo lo anterior se desprende que no concurriendo aquí un supuesto de expresa y patente no sujeción al impuesto de la denominada Plusvalía por no existir certeza a efectos de la legislación catastral en cuanto a la naturaleza rústica o urbana de la totalidad de la finca transmitida, no cabe imponer a la registradora que proceda a calificar el documento presentado sin aplicar lo dispuesto en el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, teniendo plena vigencia en consecuencia el denominado cierre registral previsto en dicha norma.

5. La siguiente cuestión a tratar es la relativa a si, siempre en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Bienes de Naturaleza Urbana, en las transmisiones a título lucrativo entre vivos, a efecto de levantar el cierre registral y proceder a la calificación material del documento, es suficiente justificar que se ha verificado la comunicación de realización del hecho imponible por parte del transmitente o es imprescindible acreditar la liquidación, o en su caso la autoliquidación por parte del sujeto pasivo conforme a lo dispuesto en el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria en relación con el artículo 110 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales.

El artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, introducido por la disposición final cuarta de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, establece literalmente que «el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos

de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo».

A la vista de este precepto ha de considerarse –tal y como realiza la registradora en su nota– que, toda vez que la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales refiere concretamente –por remisión al artículo 106.1.b)–, a las transmisiones a título oneroso, las transmisiones a título lucrativo entre vivos, descritas en el artículo 106.1.a) y relacionadas en el artículo 110.6.a) –todos ellos del mismo cuerpo legal– no pueden liberarse del cierre mediante la comunicación al Ayuntamiento, siendo imprescindible para ello acreditar la liquidación o autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Bienes de Naturaleza Urbana, puesto que el alzamiento del cierre mediante acreditación de la comunicación constituye una medida excepcional concedida al adquirente en las transmisiones onerosas el cual, al no ser sujeto pasivo del impuesto podría verse perjudicado en su derecho a la registración de su adquisición en el caso de que el transmitente, sujeto pasivo legal del impuesto, decidiera no proceder a la liquidación o autoliquidación del mismo con el consiguiente cierre registral.

6. De este modo, en la medida que no es suficiente la comunicación de realización del hecho imponible para proceder al levantamiento del cierre registral conforme a lo dispuesto en el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, deviene irrelevante entrar a resolver sobre el resto de cuestiones –tercera y cuarta– que el presente expediente plantea en relación con la comunicación notarialmente realizada.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

## DOCUMENTOS NO SUJETOS: RESOLUCIÓN DE LA DGRN DE 3 DE OCTUBRE DE 2014

### FUNDAMENTOS DEL DERECHO

Vistos los artículos 401 del Código Civil; 17, 18, 20 y 254 de la Ley Hipotecaria; 10.3.a) de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal; 17 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de suelo; 53 y 78 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio; 104 y 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo; y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 5 de mayo de 1994, 23 de abril y 15 de octubre de 2012 y 21 y 30 de enero de 2014.

1. Una vez realizada la calificación del título presentado queda sin efecto la nota extendida previamente por la que se suspendía la calificación, no pudiendo ésta ya ser objeto de recurso pues carecería el recurso de contenido. Por lo que procede entrar en el fondo del asunto.

En el presente expediente se presenta a inscripción una escritura de declaración de obra nueva en construcción, división horizontal y adjudicación de elementos resultantes a los copropietarios en función a su participación en la operación.

El registrador despacha la obra nueva en construcción y extiende nota de calificación negativa respecto de la división horizontal y la posterior adjudicación suspendiendo la inscripción por los siguientes defectos –junto a otros no recurridos–: primero, tal y como aparece redactada la licencia de obras que autoriza la construcción de la edificación no se aprecia que el número y características de los elementos privativos de la división horizontal constituida sean los que resultan de dicha licencia, siendo necesario bien complemento aclaratorio suficiente de la licencia bien la correspondiente autorización administrativa exigida por el artículo 10.3.a) de la Ley sobre propiedad horizontal; segundo, respecto de la adjudicación en propiedad de elementos privativos no se acredita haber presentado la correspondiente autoliquidación, declaración o comunicación relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y tercero, hallándose presentada previamente una escritura por la que el titular de la finca vende unas cuotas indivisas de la misma a los otros declarantes de la obra nueva y adjudicatarios de los elementos privativos junto con un derecho de construcción anejo a las participaciones en comunidad vendidas, y habiendo sido despachada esa escritura en cuanto a la venta de las participaciones pero suspendida la inscripción respecto del derecho de construcción anejo, falta la previa inscripción del derecho de construcción anejo el cual constituye precisamente la causa de las adjudicaciones de los elementos privativos.

El notario autorizante de la escritura recurre alegando, respecto del primer defecto, que la exigencia impuesta por Ley alude exclusivamente a los complejos inmobiliarios y no a las propiedades horizontales comunes en un solo edificio, siendo ésta la

interpretación que ha dado al precepto la Dirección General de los Registros y del Notariado; en relación con la comunicación imputada en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el recurrente sostiene que ésta viene exigida cuando la naturaleza de lo transmitido sea capaz de producir el hecho imponible del impuesto, no habiendo en el presente caso transmisión alguna de la propiedad de los terrenos puesto que al adjudicarse los que ya tenían el terreno en copropiedad los diferentes elementos de la propiedad horizontal continúan teniendo exactamente la misma cuota de copropiedad sobre el terreno que antes del negocio jurídico formalizado, y en cuanto al tercer defecto, relativo a la falta de la causa de adjudicación, el notario estima que en la escritura que ha sido objeto de la nota de calificación recurrida concurren todos los requisitos necesarios para su inscripción, puesto que se trata de un negocio jurídico consistente en que varios comuneros en régimen de copropiedad ordinaria constituyen el régimen de propiedad horizontal con adjudicación de elementos a cada uno, con consentimiento unánime de todos los copropietarios, no siendo el acto contrario a las leyes ni habiendo obstáculo del Registro.

2. El primer defecto señalado por el registrador en su nota es el relativo a que no se acredita que el número de elementos de la división horizontal se ajusta a la licencia de obra nueva obtenida. Según el registrador la propiedad horizontal ha de ajustarse en lo concerniente al número y características de los elementos independientes creados, a lo que al respecto señale la licencia que autoriza la construcción de la edificación, siendo en el presente caso precisa bien una aclaración de la licencia especificando el número de elementos a crear que se corresponda con el número efectivamente creado o bien, en su defecto, la autorización administrativa exigida por el artículo 10.3.a) de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal, en relación con el artículo 17.6 del texto refundido de la Ley de suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, o el testimonio notarial de la misma. Tiene razón el recurrente que no existe una previsión legal expresa para la propiedad horizontal ordinaria similar a la que el artículo 17.6 del texto refundido de la Ley de Suelo, contempla en relación a los complejos inmobiliarios, cuando se refiere a la necesidad de contar con autorización administrativa para su constitución siempre que el número y características de los elementos privativos resultantes no sean los que resulten de la licencia de obras.

El artículo 10.3 de la Ley sobre propiedad horizontal, en la redacción dada por la Ley 8/2013, de 26 de junio, establece que «requerirá autorización administrativa, en todo caso: a) la constitución y modificación del complejo inmobiliario a que se refiere el artículo 17.6 del texto refundido de la Ley de Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, en sus mismos términos».

Impone dicho artículo 17.6 del texto refundido de la Ley de suelo terminantemente que «la constitución y modificación del complejo inmobiliario –no del previamente diferenciado régimen de propiedad horizontal– deberá ser autorizada por la Administración competente donde se ubique la finca o fincas sobre las que se constituya tal régimen, siendo requisito indispensable para su inscripción, que al título correspondiente se acompañe la autorización administrativa concedida o el testimonio notarial de la misma. No será necesaria dicha autorización en los supuestos siguientes: a) Cuando el número y características de los elementos privativos resultantes del complejo inmobiliario sean los que resulten de la licencia de obras que autorice la construcción de las edificaciones que integren aquel; b) Cuando la modificación del complejo no provoque un incremento del número de sus elementos privativos».

De este modo ha sentado este Centro Directivo (vid. Resolución de 21 de febrero de 2014) que la autorización de la Administración competente sólo se exige para los casos de constitución o modificación de un complejo inmobiliario privado y no de un régimen de propiedad horizontal, salvo que las excepciones señaladas por Ley y siempre que no se encubra tras la constitución del régimen de propiedad horizontal un verdadero complejo inmobiliario –circunstancia no planteada por el registrador en la nota– o que la legislación de la Comunidad Autónoma aplicable sujete la división horizontal como operación específica a licencia de forma expresa, cuestión que tampoco ha sido considerada por el registrador en el presente expediente.

A este respecto la Resolución de esta Dirección General de 15 de octubre de 2012 planteada también sobre un supuesto en Baleares, reitera que es la propia legislación urbanística que resulte aplicable la que ha establecer qué actos están sometidos a licencia y qué actos pueden estimarse como reveladores de una posible parcelación urbanística ilegal, o ser asimilados a ésta, así como determinar qué otros actos de uso del suelo o de las edificaciones quedan sujetas a la intervención y control municipal que el otorgamiento de la licencia comporta, determinación que constituye un presupuesto previo o «prius» respecto de su exigencia en sede registral, no pudiendo considerarse absoluta o genérica la exigencia de licencia para inscribir las operaciones a que se refieren los artículos 53 y 78 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, pues dependerá de la normativa sustantiva a que esté sujeto el concreto acto jurídico. Nótese que el registrador no ha planteado el defecto en el sentido a que refiere el artículo 134.d) de la Ley 2/2014, de 25 de marzo, de ordenación y uso del suelo de Baleares –que entró en vigor después del otorgamiento de la escritura calificada–, en cuanto alude ahora a la necesidad de que en las licencias de obras de construcción y edificación de nueva planta se contenga la previsión del número de viviendas o establecimientos.

Ahora bien, la falta de necesidad de una licencia administrativa expresa, no excluye que el régimen de división horizontal deba adecuarse a la licencia obtenida para la obra nueva. De este modo el artículo 53 de las normas complementarias al Reglamento

Hipotecario en materia urbanística, dispone que «para inscribir los títulos de división horizontal o de modificación del régimen ya inscrito, se aplicarán las siguientes reglas: a) No podrán constituirse como elementos susceptibles de aprovechamiento independiente más de los que se hayan hecho constar en la declaración de obra nueva, a menos que se acredite, mediante nueva licencia concedida de acuerdo con las previsiones del planeamiento urbanístico vigente, que se permite mayor número. No será de aplicación lo dispuesto en este número a las superficies destinadas a locales comerciales o a garajes, salvo que del texto de la licencia resulte que el número de locales comerciales o de plazas de garaje constituye condición esencial de su concesión».

Por lo que en el presente expediente debe confirmarse en este aspecto la nota de calificación, la cual no exige licencia expresa para la propiedad horizontal, sino acreditación de que la licencia de obras del edificio permite la realización del número de elementos que se pretenden conforme al planeamiento urbanístico.

3. El segundo defecto recurrido, es el referente a la necesidad de haber presentado la correspondiente autoliquidación, declaración o comunicación relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en relación a adjudicación de los elementos privativos a los diferentes copropietarios de la finca matriz en función de sus respectivas cuotas que se realiza en la escritura calificada, también debe mantenerse.

Establece el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria tras la reforma operada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, que «el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo». Como ha señalado este Centro Directivo en Resolución de 30 de enero de 2014, las consecuencias de la falta de acreditación de este impuesto son las mismas señaladas clásicamente en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, es decir el cierre registral y, en su caso, la suspensión de la calificación.

Sin embargo, la doctrina mantenida por este Centro Directivo (vid. a modo de ejemplo, la Resolución de 5 de mayo de 1994) puede resumirse del siguiente modo: el registrador, ante cualquier operación jurídica cuya registración se solicite, no sólo ha de calificar su validez y licitud, sino decidir también si se halla sujeto o no a impuestos.

La valoración que haga de este último aspecto no será definitiva en el plano fiscal, pues no le corresponde la competencia liquidadora respecto de los diversos tributos; no obstante, será suficiente bien para acceder, en caso afirmativo, a la inscripción sin necesidad de que la administración fiscal ratifique la no sujeción, bien para suspenderla en caso negativo, en tanto no se acredite adecuadamente el pago, exención, prescripción o incluso la no sujeción respecto del impuesto que aquél consideró aplicable, de modo que el registrador, al solo efecto de decidir la inscripción, puede apreciar por sí la no sujeción fiscal del acto inscribible, evitando una multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registral.

Ahora bien, no concurriendo circunstancias de realización de especial tarea de cooperación con la Administración de Justicia (Resolución de 21 de diciembre de 1987) ni resultando supuestos de expresa no sujeción al Impuesto (apartados 2 a 4 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) o de clara causa legal de exención fiscal –como ocurre en la aceptación de una hipoteca unilateral efectuada por la Tesorería General de la Seguridad Social (Resolución de 23 de abril de 2007)–, imponer al registrador la calificación de la sujeción o no al Impuesto de ciertos actos contenidos en la escritura supondría obligarle a realizar inevitablemente declaraciones tributarias que (aunque sea con los limitados efectos de facilitar el acceso al Registro de la Propiedad) quedan fuera del ámbito de la competencia reconocida a este Centro Directivo, de modo que, aunque es posible que el registrador aprecie la no sujeción de determinado acto a las obligaciones fiscales, si por tener dudas de su sujeción o no y para salvar su responsabilidad, exigiere la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción, habrán de ser los órganos tributarios competentes –en este caso, municipales– los que podrán manifestarse al respecto al recibir la comunicación impuesta por Ley, sin que corresponda a esta Dirección General el pronunciarse, a no existir razones superiores para ello (por ejemplo, cfr. artículo 118 de la Constitución) o tratarse de un supuesto en el que se esté incurriendo en la exigencia de un trámite desproporcionado que pueda producir una dilación indebida.

4. Por último, el tercer defecto señalado por el registrador en su nota y recurrido por el notario autorizante de la escritura se refiere a que hallándose presentada previamente una escritura por la que el titular de la finca vende unas cuotas indivisas de la misma a los otros declarantes de la obra nueva y adjudicatarios de los elementos privativos junto con un derecho de construcción anejo a las participaciones en comunidad vendidas, y habiendo sido despachada esa escritura en cuanto a la venta de las participaciones pero suspendida la inscripción respecto del derecho de construcción anejo, falta la previa inscripción del derecho de construcción anejo el cual constituye precisamente la causa de las adjudicaciones de los elementos privativos.

Como tesis de principio, de conformidad con el principio hipotecario del tracto sucesivo recogido en el artículo 20 de la Ley Hipotecaria, para inscribir o anotar títulos por los que se declaren, trasmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y demás derechos reales sobre inmuebles es necesario que conste previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o

en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos.

De este modo, hallándose suspendida la inscripción de un derecho contenido en un título previo al ahora calificado y que atribuye a su titular facultades que, al menos en apariencia, pueden, en caso de inscribirse, afectar al desenvolvimiento del título posterior, deberá suspenderse la calificación de éste en todo lo que pueda verse afectado por el primero en tanto mantenga vigencia el asiento de presentación practicado con anterioridad.

No obstante, una vez devenga ineficaz dicho asiento, bien por caducidad, bien por renuncia del presentante, no podrá sostenerse una calificación negativa en el presente caso invocando falta de causa en la adjudicación de bienes privativos resultantes de la división horizontal del edificio declarado en construcción a los diferentes cotitulares de cuotas indivisas de la finca registral en su conjunto, pues, concurriendo todos ellos al acto, es claro que, conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 401 del Código Civil, la adjudicación de pisos o locales independientes a los comuneros constituye forma legal de división de la cosa común, de modo que, una vez inscrita dicha escritura en cuanto a las adjudicaciones, lo que sí podría ocurrir es que el título previo, en lo referente al derecho de construcción cuyo acceso al Registro fue pretéritamente rechazado, devenga incompatible con el posterior inscrito, quedando vedado su acceso al Registro conforme al principio de prioridad recogido en el artículo 17 de la Ley Hipotecaria.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación del registrador en los términos que resultan de los anteriores pronunciamientos.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la Provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

#### PERÍODO DE GENERACIÓN. (CONSULTA N° V0688-14 DE 12 DE MARZO DE 2014)

Si el momento de inicio del cómputo del plazo para establecer el número de años transcurridos a efectos de establecer la base imponible del impuesto como consecuencia del fallecimiento de la causante en 2013, es el momento en que ésta adquirió la nuda propiedad (periodo de generación: 20 años), o se debe considerar como última transmisión la consolidación del dominio acaecida con el fallecimiento de la madre de la ahora causante (periodo de generación: 18 años).

Así, el inicio del período de incremento de valor del terreno que ahora se obtiene, no puede situarse en el momento de transmisión de la nuda propiedad, porque esta figura se extinguió en el momento en que falleció la madre de la causante, extinguiéndose a su vez con motivo del fallecimiento, el usufructo respecto al cual, aquella era titular. Por tanto, el momento que debe tomarse a efectos de determinar el inicio del citado período de incremento de valor será aquel en el que la nuda propietaria consolidó el dominio (periodo de generación: 18 años).

Este planteamiento coincide con el establecido en diversas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, entre las que cabe citar la de 26 de noviembre de 1994 en el recurso de apelación 4433/1990 (FD 7º) y la de 22 de julio de 2000 en el recurso de casación 485/1994 (FD 4º).

#### APORTACIÓN DE INMUEBLES A UNA SOCIEDAD. (CONSULTA N° V0872-14 DE 31 DE MARZO DE 2014)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

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 pongan 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 aportación de bienes inmuebles de naturaleza urbana constituye la realización del hecho imponible del impuesto, siendo el sujeto pasivo del mismo, el aportante, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106 del TRLRHL.

No obstante, el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS, en relación con el IIVTNU, establece que:

“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 el 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.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).”

De acuerdo con lo anterior, en el caso de que se aporten bienes inmuebles integrados en una rama de actividad de acuerdo con el régimen especial de aportación de activos regulado en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, no se devengará el IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana que se deriven de las citadas operaciones, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional anteriormente transcrita.

## EXCESO DE ADJUDICACIÓN. (CONSULTA N° V0892-14 DE 31 DE MARZO DE 2014)

Se produce en 2013 el fallecimiento de uno de los cónyuges. Se adjudica el inmueble que constituía la residencia habitual del matrimonio a la viuda, produciéndose así un exceso de adjudicación respecto a su cuota de gananciales, al cual las dos hijas herederas le dan carácter gratuito.

Por su parte, el primer párrafo del apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL establece que:

“No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.”

La muerte de uno de los cónyuges produce la disolución del matrimonio, tal y como señala el artículo 85 del Código Civil (CC), lo cual origina a su vez la extinción de la sociedad de gananciales (artículo 1392 del CC), produciéndose la liquidación de la misma, y la formación y valoración del inventario del activo y pasivo (artículos 1396 y siguientes del CC), con remisión en lo no regulado en dichos artículos a las normas de partición y liquidación de la herencia.

Trasladando lo anterior al caso planteado por la consultante hay que señalar que en dicho supuesto existen dos operaciones, por una lado se va a producir la liquidación de la sociedad de gananciales en la cual se van a adjudicar al cónyuge viudo los bienes y derechos que le corresponden en pago de su mitad de gananciales, constituyendo el resto de bienes la masa hereditaria. Y una segunda operación que va a consistir en la adjudicación por parte de las herederas a su madre de un porcentaje del bien inmueble que constituía la residencia habitual del matrimonio.

Por lo que se refiere a la primera operación descrita en el párrafo anterior, una vez producida la muerte del causante y disuelta la sociedad de gananciales, hay que proceder a la liquidación de ésta con objeto de determinar qué bienes y derechos corresponden al cónyuge viudo y cuáles constituyen la masa hereditaria.

En relación a los primeros, es decir, aquellos que se adjudiquen a la viuda en pago de su mitad de gananciales, no determinará la sujeción al IIVTNU, en base a lo dispuesto en el párrafo 1º del artículo 104.3 del TRLRHL anteriormente transcrito, en consecuencia, la adjudicación de la vivienda que constituía la residencia habitual del matrimonio al cónyuge viudo en el porcentaje que corresponde al pago de su mitad ganancial no se encuentra sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones del citado porcentaje, habrá que tener en cuenta para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron el inmueble y no la fecha en la que se liquida la sociedad conyugal de gananciales.

Por el contrario, aquellas adjudicaciones de bienes inmuebles que se correspondan con el pago de los derechos hereditarios, sí estarán sujetas al IIVTNU.

Así, la transmisión mortis causa a los herederos del porcentaje restante del inmueble que constituía la residencia habitual del matrimonio y que formaba parte de la masa hereditaria, originará la liquidación del IIVTNU de conformidad con lo dispuesto en los artículos 104 y siguientes del TRLRHL.

Por lo que se refiere a la segunda de las operaciones descritas, cabe precisar en primer lugar que la adjudicación a los herederos del citado porcentaje del bien inmueble determina a su vez la constitución de una comunidad de bienes, en la cual participan como comuneros la madre y las hijas.

En este sentido, el artículo 392 del CC dispone que:

“Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.”

A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por:

Actos “mortis causa”, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.

O en su caso, por actos “inter vivos”, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

Así, respecto a las comunidades de bienes constituidas por “actos mortis causa”, el criterio de esta Subdirección General, coincidente con las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1997, 10 de octubre de 1998 y 19 de diciembre de 1998, es que en la división de la herencia no se produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

Por tanto, esta segunda operación, en la cual se procede a la adjudicación por parte de las dos hijas herederas a su madre del porcentaje de la propiedad en pro indiviso que recaía sobre el bien inmueble que constituía la residencia habitual del matrimonio, obteniendo ésta, la propiedad sobre la totalidad de la vivienda, no se encuentra sujeta al IIVTNU.

