

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- La tributación de las operaciones de constitución de hipoteca unilateral a favor de la Hacienda Pública en el IAJD.

Juan Calvo Vérguez. Profesor

Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho

Financiero y Tributario.

Universidad de Extremadura 3

TEMAS FISCALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones18
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados23

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....33

TRIBUTOS MUNICIPALES



TEMAS FISCALES4

La Tributación de las operaciones de constitución de hipoteca unilateral a favor de la Hacienda Pública en el IAJD

JUAN CALVO VÉRGEZ. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura4

La Tributación de las operaciones de constitución de hipoteca unilateral a favor de la Hacienda Pública en el IAJD

JUAN CALVO VÉRGEZ. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

- 1.- Consideraciones generales.
- 2.- Análisis de la evolución experimentada por la doctrina administrativa.
- 3.- Principales líneas de interpretación adoptadas por los tribunales superiores de justicia.
- 4.- Reflexiones finales.

1. Consideraciones generales

Como es sabido el art. 29 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) atribuye la condición de sujeto pasivo del citado Impuesto en la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) a quien resulte ser el adquirente del bien o derecho.

Sólo con carácter subsidiario adquieren la condición de sujetos pasivos de la Modalidad de AJD del Impuesto quien inste o solicite el documento notarial o aquél a cuyo favor se expida, el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales o, en su caso, aquellos en cuyo interés se expidan.

En consecuencia, tratándose de aquellos supuestos en los que se constituye una hipoteca en garantía de una deuda la persona titular de la misma será el sujeto pasivo, al ser quien adquiere el derecho documentado en la escritura notarial. Y, a estos efectos, el hecho imponible del Impuesto lo constituirá el mero otorgamiento del documento público (art. 31.2 del RDLeg. 1/1993¹), con independencia de si el derecho constituido es o no consumado en el futuro mediante la ejecución de las fincas hipotecadas.

La figura de la constitución de hipoteca unilateral a favor del Estado para garantizar el aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias está prevista en el art. 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de conformidad con el cual "1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente. En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta Ley.

2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

¹ Se refiere el citado precepto del RDLeg. 1/1993 a "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 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."

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.”

Por su parte la Orden 1030/2009, de 23 de abril, fijó como límite exento de la obligación de prestar garantías el de 18.000 euros, respecto de las deudas gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y por los órganos y organismos de la Hacienda Pública estatal. Y la Orden 1621/2009, de 17 de junio, estableció el mismo límite para las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas. Con posterioridad, sin embargo, la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, elevaría el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros². Y, en esta misma línea, resulta de aplicación la Orden HAP/347/2016, de 11 de marzo, por la que se eleva a 30.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas, y a través de la cual se derogó la Orden EHA/1621/2009, de 17 de junio.

De este modo el régimen de garantías queda claramente delimitado tanto en los aplazamientos y fraccionamientos como en materia de suspensión, regulándose la formación de la voluntad de la Administración en relación con la aceptación de la proposición de garantías efectuada por el contribuyente. En aquellos casos en los que éste constituye unilateralmente la hipoteca cumpliendo con los requisitos y condiciones impuestos previamente por la Administración ésta última ha de proceder a su aceptación como expresión de una actividad claramente debida.

Ciertamente partiendo de la consideración de la hipoteca como un derecho real de garantía, su constitución quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) en función de quiénes sean los sujetos intervinientes. Con carácter adicional se trata de un acto valuable y que puede tener acceso al Registro correspondiente, por lo que si se documenta en escritura pública (obligatorio para que la hipoteca quede válidamente constituida ex art. 145 de la Ley Hipotecaria), también cabría su gravamen en el ITPyAJD, por la Modalidad de AJD, si su constitución no está sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Y, una vez concedido el aplazamiento/fraccionamiento o suspensión por parte de la Administración, debe formalizarse una escritura pública ante Notario e inscribirse en el Registro de la Propiedad. Posteriormente el órgano administrativo competente ha de emitir la aceptación de dicha garantía, que se inscribirá asimismo en el Registro de la Propiedad excepto si, transcurridos dos meses desde el requerimiento, no constase la aceptación, en cuyo caso el propietario del inmueble podrá cancelarla sin necesidad del consentimiento de la Administración.

Con carácter general la hipoteca unilateral se constituye por el dueño de la finca gravada y accede al Registro de la Propiedad pendiente de su aceptación por parte del acreedor hipotecario. Una vez aceptada por ese acreedor, sus efectos se retrotraen al momento de su constitución, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 141 de la Ley Hipotecaria (LH)³.

Como se ha señalado, la diferenciación habrá de producirse en función de si la hipoteca la constituye un particular (en el sentido de no ser sujeto pasivo del IVA) o quien ostente la condición de empresario o profesional en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. Así, en el supuesto de que ostentase el deudor hipotecario la condición de empresario o profesional, actuando en el ejercicio de sus actividades, estaríamos ante una operación sujeta -pero exenta- de IVA, en virtud de lo dispuesto por el art. 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del citado Impuesto (LIVA) y, por consiguiente, no sujeta al ITPyAJD, en su Modalidad de TPO, según dispone el art. 7.5 del RD Legislativo 1/1993, a cuyo tenor “5. No estarán sujetas al concepto de ‘transmisiones patrimoniales onerosas’, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios

2 En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 2 de la citada Orden HAP/2178/2015 “No se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas a que se refiere el artículo anterior, cuando su importe en conjunto no exceda de 30.000 euros y se encuentren tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud”. El objetivo de dicha Orden fue pues el de mantener la finalidad última de la exención prevista otorgando facilidades al obligado al pago para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ante dificultades económico-financieras de carácter transitorio y a la vez, la agilización del procedimiento de gestión de estas solicitudes, impulsando su gestión automatizada.

3 Dispone este art. 141 LH que “En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma. Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó.” De este modo la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a efectos por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, teniendo lugar el cumplimiento de la conditio iuris que supone la aceptación del acreedor hipotecario con efectos retroactivos.

o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (...).” Entonces se aplicaría dicho Impuesto en su Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual, al concurrir los requisitos descritos en el art. 31.2 del mismo texto legal, sobre el documento notarial que refleja la operación.

De lo dispuesto por el art. 29 del RDLeg. 1/1993 se desprende que el sujeto pasivo es el adquirente del bien o derecho, teniendo el criterio relativo al otorgante de la escritura un carácter claramente subsidiario. Y ese adquirente del derecho no puede ser otro que el acreedor en cuyo favor se constituye la garantía, en este caso la AEAT.

Si bien, como tendremos ocasión de analizar a continuación, el art. 141 LH exige la constancia en el Registro de la aceptación de ese acreedor (que habrá de inscribirse como nota marginal y con efectos retroactivos a la fecha de constitución) no constituye razón suficiente para que cambie la persona del sujeto pasivo el hecho de que la aceptación no tenga lugar simultáneamente con el otorgamiento de la escritura sino unos días después, cuando es claro que es el aceptante el beneficiado por la operación. Podría darse el caso de que finalmente no se produzca esa aceptación por parte del acreedor, lo que podría conducir a la cancelación del asiento en el Registro. Sin embargo en supuestos de aplazamientos de deudas de Derecho Público o de suspensión los interesados vienen obligados a ofrecer la constitución de garantías, cuya suficiencia e idoneidad han de ser evaluadas por el órgano de aplicación de los tributos en orden a conceder el aplazamiento o la suspensión, pudiendo rechazarlas y exigir su cambio o su complementación con otras para esa concesión⁴.

El peticionario queda pues obligado a aportar con posterioridad las garantías ofrecidas, tratándose de una actuación que, si bien es voluntaria (podría no cumplimentarse la garantía y renunciar así a aplazar/fraccionar/suspender el pago de la deuda) presenta una voluntariedad relativa, al darse cumplimiento a las instrucciones recibidas del órgano administrativo. Si la constitución de la garantía se acomoda en todo a esas instrucciones ha de entenderse tácitamente aceptada, sin que la Administración pueda rehusarla posteriormente en virtud de la doctrina de los actos propios, dadas

las legítimas expectativas creadas en el deudor acerca de la validez y eficacia del acto de constitución. De lo contrario, esto es, si se admitiese que el órgano administrativo goza de discrecionalidad en la aceptación o no de una garantía formalizada en los concretos términos que él mismo impuso, se estaría admitiendo implícitamente la posibilidad de revocar un acto declarativo de derechos, como es la concesión de un aplazamiento/fraccionamiento, cuya condición de eficacia se ha cumplido, sin acudir al procedimiento legalmente establecido. En otras palabras, si el tratamiento fiscal se hiciese depender únicamente de la simultaneidad del acuerdo de voluntades entre el deudor hipotecante y el acreedor hipotecario resultaría que la posición del sujeto pasivo podría verse alterada por la sola voluntad de éste último, según la voluntad o disponibilidad que tuviese el órgano competente de la AEAT para dictar el acto debido de aceptación de manera simultánea a la constitución de la garantía establecida.

Así las cosas cuando, en cumplimiento de la condición impuesta en el acuerdo de concesión de un aplazamiento o fraccionamiento, se constituye una hipoteca unilateral a favor de la AEAT en los mismos términos exigidos en el acuerdo, no puede hablarse de “adquirente indeterminado”, ya que quien adquiere el derecho real de hipoteca es la Hacienda Pública, esto es, la Administración, que goza de la exención subjetiva prevista en la Ley del Impuesto, aunque la aceptación de la garantía, entendida como acto debido, se formalice después en documento administrativo para hacerse constar en el Registro por nota marginal. Así se infiere además de lo dispuesto por los arts. 48.8 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR)⁵ y 45 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), disponiendo este último que *“La garantía ofrecida deberá ser constituida dentro del plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia estará condicionada a su formalización. Dicha garantía deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión”*.

El art. 141 de la LH establece claramente que en la hipoteca unilateral el favorecido por la misma es el acreedor y no el dueño de la finca hipotecada. A mayor abundamiento dicha hipoteca, aunque no haya sido aceptada por un funcionamiento irregular de la Administración, se formaliza

4 Señala además la DGT a este respecto mediante contestación a Consulta de 10 de noviembre de 2016 que dicha aceptación no está sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, al no concurrir en dicho supuesto los cuatro requisitos exigidos para configurar el hecho imponible de la cuota gradual. En concreto, falta el de tener contenido valuable, ya que lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía (la obligación que se garantiza con la hipoteca), y dicha garantía ya quedó sometida a gravamen en el instante de su constitución. El citado Centro Directivo considera la operación como un todo, precisando a tal efecto que la aceptación posterior no hace tributar de nuevo por la operación, lo cual supondría una clara doble imposición. En suma, dicha aceptación no constituye un acto independiente de la constitución que exija tributar de nuevo por Actos Jurídicos Documentados.

5 Lo dispuesto por el citado precepto reglamentario se ha de poner además en conexión con el art. 51.1 del RGR, a cuyo tenor “El órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla”; por su parte el apartado tercero del citado precepto establece que “Si la resolución concediese el aplazamiento o fraccionamiento, se notificará al solicitante, advirtiéndole de los efectos que se producirán de no constituirse la garantía en el plazo legalmente establecido (...)”

en garantía de un aplazamiento concedido por la Dependencia Regional de Recaudación, instrumentándose como garantía del pago de la deuda aplazada sin cuya formalización el aplazamiento hubiera resultado denegado. Incluso aunque no se hubiese producido la aceptación de la hipoteca mediante nota marginal tras su constitución la Administración acepta la hipoteca como garantía de sus derechos, con carácter previo a la constitución, no admitiendo por tanto duda alguna el hecho de que la constitución de la hipoteca se realizó en su beneficio. El beneficiado en la constitución de hipoteca unilateral en garantía de un aplazamiento o fraccionamiento, aunque no haya sido aceptado, o de una suspensión, es la Administración del Estado, siendo en consecuencia aplicable la exención prevista en el art. 45.I.A.a) del RDLeg. 1/1993.

Adviértase por tanto que en esta clase de hipotecas unilaterales al tiempo de su constitución no existe todavía un acreedor directamente beneficiado de manera que, aunque esté identificado claramente en la hipoteca, mientras no acepte expresamente no puede entenderse que su posición jurídica se ha visto realmente fortalecida con la constitución de la garantía. No produciéndose en último término la referida aceptación su patrimonio no se vería alterado, así como tampoco la capacidad económica que se pretende gravar a través de la designación de la garantía como objeto de imposición en cuanto beneficia a un determinado sujeto.

Con carácter general en el ámbito del Derecho Público la constitución de hipotecas unilaterales se presenta como un mecanismo de garantía del cumplimiento futuro de la obligación de pagar un tributo en un doble ámbito. En primer lugar, como sustrato patrimonial que sustente un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria correspondiente. Y, en segundo término, al servicio de la suspensión de la ejecutividad de aquellas liquidaciones tributarias contra las que se ha interpuesto recurso o reclamación. En ambos supuestos tiene lugar la atribución de un derecho de ejecución singular a la Administración sobre un inmueble del deudor para el caso de incumplimiento, resultando suavizado el peso de la carga que supone la obtención y mantenimiento de un aval bancario o de la generación de una liquidez que podría llegar a dificultar continuar con normalidad el ejercicio de la actividad económica⁶.

Ya en su día la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 4 de julio de 2011 se encargó de precisar que, como consecuencia de la constitución de una garantía a favor de la Hacienda Pública, ésta adquiere la condición

de acreedora hipotecaria a efectos de la determinación del sujeto pasivo del Impuesto. En esta misma línea, esto es, a favor de la declaración de exención de esta clase de operaciones, se han situado las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Asturias de 14 de mayo de 2012 y 22 de abril de 2013 (a la que posteriormente tendremos ocasión de referirnos), Andalucía de 27 de febrero de 2011, Castilla-La Mancha de 23 de junio de 2001, Valencia de 31 de enero de 2013⁷ y de Murcia de 21 de noviembre de 2011⁸ y 29 de enero de 2002.

Por su parte acerca de la constitución de esta clase de hipotecas unilaterales a favor de la Agencia Tributaria como garantía del aplazamiento de una deuda tributaria afirmó la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 1 de junio de 2012 que la hipoteca constituida por una entidad a favor de la Administración Pública no está sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas conforme a lo dispuesto en el art. 7.5 del TRLITP y AJD, debiendo tributar por la cuota variable del Documento Notarial de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados al concurrir los requisitos establecidos en el art. 31.2 del citado cuerpo legal⁹. Y, tratándose de una hipoteca ordinaria, el sujeto pasivo del Impuesto sería la Administración tributaria en aplicación del art. 29, como adquirente del derecho de garantía constituido a su favor quien, sin embargo, quedaría exenta del pago del Impuesto en virtud de la exención subjetiva establecida en el art. 45.I.A) del Texto Refundido.

Ahora bien, tratándose de una hipoteca unilateral del art. 141 de la LH, pendiente de aceptación en el momento de su inscripción, estimó el citado Centro Directivo que no podría ser sujeto pasivo el adquirente del bien, todavía indeterminado, por lo que sería necesario acudir, según la regla alternativa del art. 29, a la persona que hubiese instado la expedición de los documentos, que sería el mismo que constituye la hipoteca. Y la posterior aceptación de la hipoteca unilateral no se consideraría que tuviese por objeto cantidad o cosa valuable, por lo que no reuniría los requisitos exigidos para tributar por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

Lo valuable no sería por tanto la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, no siendo el acto de aceptación

6 Véase a este respecto GARCÍA MORENO, A., "Más sobre la exención de la hipoteca unilateral a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados: los efectos de la aceptación administrativa más allá de los dos meses", Carta Tributaria Opinión, 2016 (consultado en www.laleydigital.com), quien subraya que "A diferencia de lo que ocurre en la hipoteca ordinaria, en la constituida unilateralmente la ausencia del acreedor hipotecario en el acto del otorgamiento se suple con su eventual intervención posterior, siendo insustituible por el carácter inevitablemente receptivo del negocio constitutivo, sin cuyo consentimiento la hipoteca no produciría los efectos que le son propios".

7 Ha de precisarse no obstante que en la citada Sentencia el TSJ. de la Comunidad Valenciana reconoció que la constitución de hipoteca unilateral no produce efectos jurídicos hasta que se acepta, motivo por el cual, de conformidad con lo establecido por el art. 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, no se liquidará el Impuesto hasta que no se produzca dicha aceptación.

8 En relación con este pronunciamiento, dada una escritura de constitución de un derecho real de hipoteca unilateral para garantizar el pago de deudas con la Hacienda Pública, señaló el citado Tribunal que resulta procedente la sujeción de la operación al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, no obstante a tal efecto el hecho de que fuese necesaria la aceptación del acreedor hipotecario, tratándose en dicho caso de una condición suspensiva que afectaría al Impuesto, resultando improcedente la aplicación de la exención al amparo de lo dispuesto en el art. 45.I.A) a) del RDLeg. 1/1993.

9 En estos mismos términos se pronunció la DGT en su contestación a Consulta de 21 de junio de 2012.

de la hipoteca unilateral un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino accesorio o complementario de ésta. Entender lo contrario supondría, en opinión de la DGT, una doble imposición de un único objeto valuable, contrario a la finalidad de la Ley.

2. Análisis de la evolución experimentada por la doctrina administrativa

Ya en su día, a través, entre otras, de sus contestaciones a Consultas de 11 de julio y 12 de septiembre de 2007, manifestó la DGT al respecto que el sujeto pasivo del Impuesto habría de serlo la Administración tributaria como titular de la garantía hipotecaria constituida a su favor, quedando no obstante ésta exenta del pago del Impuesto en virtud de la exención subjetiva establecida en el art. 45.I A) del RDLeg. 1/1993. Sin embargo con posterioridad, mediante contestación a Consulta de 16 de octubre de 2010, la DGT procedería a modificar su criterio, estableciendo que, en el caso de que un sujeto pasivo del IVA constituya una hipoteca unilateral a favor de la Administración, dicho sujeto será contribuyente a efectos de AJD¹⁰.

Con carácter general el razonamiento efectuado por la DGT se centró en el hecho de considerar que en las hipotecas unilaterales deben diferenciarse dos momentos. En primer lugar, y al objeto de poder identificar al sujeto pasivo del Impuesto, el instante de la constitución de la operación que, al realizarse sin consentimiento del acreedor, impide considerar a este último como adquirente del bien o derecho, en base a lo cual defendió el citado Centro Directivo que la operación en cuestión debía gravarse en la persona del deudor hipotecario, como sujeto que insta o solicita el documento notarial, aplicando así la regla subsidiaria establecida en el art. 29 del RDLeg. 1/1993. Y, en segundo término, la aceptación de la hipoteca por el acreedor, que constituiría una circunstancia accesorio o complementaria de la primera, carente de contenido económico por sí misma y, por tanto, no susceptible de ser gravada por la Modalidad de AJD.

Adviértase por tanto que, de acuerdo con el razonamiento efectuado por la DGT, constituyéndose la hipoteca unilateralmente, la misma se llevaría a cabo por el deudor hipotecante sin que, en el momento de su formalización,

constara la aceptación expresa del acreedor hipotecario, circunstancia ésta que impediría considerar a este último como adquirente del derecho real de hipoteca en ese momento. Adoptando un criterio ciertamente discutible estimó la DGT que, al existir una hipotética falta de determinación del adquirente del derecho de hipoteca, se ha de proceder a aplicar la regla subsidiaria prevista en el art. 29 del RDLeg. 1/1993 y atribuir así la condición de sujeto pasivo del Impuesto a la entidad constituyente de la hipoteca como sujeto que insta el documento en cuestión.

En definitiva, a resultados de lo anterior entendió la DGT que debía aplicarse la regla subsidiaria prevista en el art. 29 del RDLeg. 1/1993, en virtud de la cual ha de estimarse que la condición de sujeto pasivo recae sobre la persona que insta el documento, esto es, el deudor hipotecario y no, por tanto, sobre la Administración.

Por su parte el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tuvo ocasión de precisar a este respecto mediante Resolución de 3 de diciembre de 2013 que estas hipotecas unilaterales a favor de Hacienda (en garantía de la obligación de pago de una deuda contraída por el contribuyente con la Agencia Estatal de Administración Tributaria) se encuentran exentas del pago del ITPyAJD.

Analizaba concretamente el citado Tribunal el régimen fiscal relativo a aquellas operaciones de constitución de hipoteca unilateral a favor de la Administración en garantía de un aplazamiento o fraccionamiento o de suspensión señalando, en primer término, que los supuestos los que se constituye hipoteca unilateral a favor de la Administración tributaria son aquellos en los que los obligados tributarios, tras solicitar el aplazamiento y/o fraccionamiento de sus deudas frente a la Hacienda Pública, siendo éstas superiores a 18.000 euros y ante la imposibilidad de formalizar aval bancario o certificado de seguro de caución, ofrecen a la Administración otras garantías alternativas, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 82.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). La condición de sujeto pasivo en dichas escrituras de constitución de hipoteca unilateral en favor de la Administración en garantía de un aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de la deuda tributaria recaería pues en la Administración, dada su condición de adquirente del derecho, resultando de aplicación las exenciones subjetivas establecidas en el art. 45.I.A) del RDLeg. 1/1993.

En efecto, a través de la citada Resolución se analizaba un supuesto en el que un contribuyente solicitó la devolución del IAJD que en su día autoliquidó en relación a la escritura de constitución de una hipoteca inmobiliaria unilateral a favor de la AEAT, la cual se formalizó en garantía de aplazamiento de pago de una deuda tributaria, conforme a lo establecido en el acto de concesión de este aplazamiento. La Administración tributaria desestimó la solicitud de devolución y el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) correspondiente estimó la reclamación económico-administrativa,

10 Tal y como advierte ÁLVAREZ BARBEITO, P., "Hipotecas unilaterales formalizadas en garantía de deudas tributarias aplazadas: la Administración acreedora como sujeto pasivo de AJD (Análisis de la STS de 16 de julio de 2015, rec. núm. 1543/2014)", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 391, 2015 (consultado en www.ceflegal.com), con posterioridad a esta contestación a Consulta de 16 de octubre de 2010 la DGT emitió su Resolución V0773/2012 a través de la cual abandonó el criterio sostenido en la anterior Consulta de 2010 para retomar su posición anterior, volviendo a situar a la Administración como sujeto pasivo exento del IAJD en esta clase de operaciones. Matiza no obstante esta autora que "sorprendentemente, poco después de publicarse dicha consulta, la misma desapareció de la página de la DGT, y su búsqueda remite ahora a la Consulta V1209/2012, de 1 de junio de 2012 que, en los mismos términos que la Consulta V1351/2012, de 21 de junio de 2012, retomó otra vez la postura mantenida en 2010".

considerando que procedía la devolución porque el sujeto pasivo sería la propia Administración Tributaria y le sería aplicable la exención prevista en el art. 45. I A) a) del TRITPyAJD.

El Director General de Tributos y Financiación Autónoma de la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, solicitando al TEAC que unificase el criterio en el sentido de que en la escritura pública de constitución de hipoteca unilateral, sujeta a la cuota gradual de AJD, el sujeto pasivo del gravamen lo sea la persona que comparece ante notario para instar o solicitar el documento notarial.

De entrada se encargó de recordar el TEAC lo declarado a este respecto por la DGT a través, entre otras, de sus contestaciones a Consultas de 11 de julio y 12 de septiembre de 2007, en las que se afirmó que *“La hipoteca constituida por la entidad consultante a favor de la Administración Pública, está sujeta a la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD.”*

El sujeto pasivo del impuesto es la Administración tributaria como titular de la garantía hipotecaria constituida a su favor, quien sin embargo quedará exenta del pago del impuesto en virtud de la exención subjetiva establecida en el artículo 45.1. A) del Texto Refundido”, así como en su contestación a Consulta de 26 de octubre de 2010, relativa a las diferencias de tributación existentes en función del sujeto constituyente de la garantías, y de conformidad con la cual *“(…)”*

Siempre y cuando, el consultante ya no sea sujeto pasivo del IVA, únicamente podrá ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) por el concepto de actos jurídicos documentados cuando la Administración no acepte la hipoteca unilateral, si la Administración acepta la hipoteca, ésta será sujeto pasivo por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, pero estará exenta del mismo en virtud del artículo 45.1.A. Si el consultante fuera sujeto pasivo del IVA en el momento de constituir la hipoteca unilateral tributará, en todo caso, por el concepto de actos jurídicos documentados del ITPAJD.”

Como ya se ha señalado dicho criterio sería posteriormente reiterado en las Resoluciones de la DGT de 1 y 21 de junio de 2012, a través de las cuales se afirmó que *“La hipoteca constituida por la entidad consultante a favor de la Administración Pública no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme a lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, debiendo tributar por la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado cuerpo legal. Tratándose de una hipoteca*

unilateral del Art. 141 de la Ley Hipotecaria, pendiente de aceptación en el momento de su inscripción, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, por lo que es necesario acudir, según la regla alternativa del art. 29, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que será el deudor hipotecario. La posterior aceptación de la hipoteca unilateral carece de contenido económico por lo que no reúne los requisitos exigidos para tributar por el Art. 31.2. Lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, no siendo el acto de aceptación de la hipoteca unilateral un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino accesorio o complementario de ésta. Entender lo contrario supondría una doble imposición de un único objeto valuable, contrario a la finalidad de la Ley”.

Pues bien para el TEAC en esta clase de operaciones el beneficiado en la constitución de hipoteca unilateral en garantía de un aplazamiento o fraccionamiento, aunque no haya sido aceptado, o de una suspensión, es la Administración del Estado, resultando de aplicación en consecuencia la exención prevista en el art. 45.1.A.a del RDLeg. 1/1993.

Cuando, en cumplimiento de la condición impuesta en el acuerdo de concesión de un aplazamiento de pago, se constituye una hipoteca unilateral a favor de la Administración en los mismos términos exigidos en el acuerdo no puede ya hablarse de “adquirente indeterminado”.

Debe pues entrar a diferenciarse si el deudor es sujeto pasivo del IVA, en cuyo caso la operación quedaría sujeta al citado Impuesto (no siendo gravada por ITP de acuerdo con lo dispuesto por el art. 7.5 del RDLeg. 1/1993), hallándose exenta de IVA en virtud del art. 20.Uno.18ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto (LIVA).

No obstante dicha operación quedaría sujeta a la Modalidad de AJD por el documento notarial de constitución de la hipoteca unilateral, cuota variable o gradual del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, recayendo la condición de sujeto pasivo en la Administración, como adquirente del derecho, y resultando de aplicación las exenciones subjetivas del citado art. 45.1.A del Texto Refundido.

En cambio si el deudor no ostentase la condición de sujeto pasivo del IVA se trataría de una operación sujeta al ITPyAJD, en su Modalidad de TPO. Y, puesto que se trata de la constitución de un derecho real, según el art. 8.c) del Texto Refundido, en caso de aceptación sería sujeto pasivo del Impuesto el acreedor hipotecario, esto es, el organismo público, al que resultarían de aplicación las exenciones subjetivas del art. 45.1.A del Texto Refundido.

En cambio no aceptándose la hipoteca la operación tributaría por la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, cuota gradual,

resultando sujeto pasivo la Administración, que quedaría exenta de acuerdo con lo señalado anteriormente¹¹.

Tal y como afirmó el TEAC en la citada Resolución de 3 de diciembre de 2013 en los supuestos de aplazamientos de deudas de Derecho Público “Los interesados vienen obligados a ofrecer la constitución de garantías, cuya suficiencia e idoneidad han de ser evaluadas por el órgano de aplicación de los tributos en orden a conceder el aplazamiento o la suspensión, pudiendo rechazarlas y exigir su cambio o su complementación con otras para esa concesión, Estando obligado el peticionario a aportar con posterioridad las garantías ofrecidas. De manera que estamos ante una actuación que si bien es voluntaria, ya que puede no cumplimentarse la garantía y renunciar así a aplazar/fraccionar/suspender el pago de la deuda, se trata de una voluntariedad relativa, puesto que en el fondo se está dando cumplimiento a las instrucciones recibidas del órgano administrativo. Entendiendo este Tribunal Central que si la constitución de la garantía se acomoda en todo a esas instrucciones, ha de entenderse tácitamente aceptada, sin que la Administración pueda rehusarla posteriormente en virtud de la doctrina de los actos propios, dadas las legítimas expectativas creadas en el deudor acerca de la validez y eficacia del acto de constitución”.

En suma las hipotecas unilaterales a favor de Hacienda están exentas del pago del ITPyAJD. Y, tratándose de aquellos supuestos en los que se constituye hipoteca unilateral a favor de la Administración Tributaria (aquellos en los cuales los obligados tributarios, tras solicitar el aplazamiento y/o fraccionamiento de sus deudas frente a la Hacienda Pública, siendo éstas superiores a 18.000 euros y ante la imposibilidad de formalizar aval bancario o certificado de seguro de caución, ofrecen a la Administración otras garantías alternativas) estimó el TEAC a través de la citada Resolución de 3 de diciembre de 2013 que el beneficiado en la constitución de hipoteca unilateral en garantía de un aplazamiento o fraccionamiento, aunque no haya sido aceptado, o de una

suspensión, es la Administración del Estado, resultando de aplicación la exención prevista en el art. 45.I.A.a) del RDLeg. 1/1993.

3. Principales líneas de interpretación adoptadas por los Tribunales Superiores de Justicia

Mediante Sentencia de 15 de mayo de 2013 declaró el TSJ. de Galicia que, dada una concreta operación consistente en la expedición de primera copia de escritura de constitución de hipoteca unilateral a favor de la AEAT, resulta procedente la consideración de la Administración como sujeto pasivo, al constituirse a su favor la garantía.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Asturias de 18 de noviembre de 2013 afirmó que el negocio jurídico de la hipoteca unilateral supone la creación de un derecho real de garantía por parte del titular de un bien, garantía que se realiza a favor de un acreedor cuyo crédito se trata de asegurar. Se trata de un derecho real que exige la inscripción registral como condición de su existencia. Esa hipoteca unilateral precisa para su eficacia de la aceptación por parte del acreedor, exigiéndose la aceptación del acreedor, lo que resulta lógico, ya que si la garantía no es declarada suficiente por el acreedor su eficacia sería estéril. El propio art. 141 de la Ley Hipotecaria establece que la aceptación en este tipo de contratos ha de hacerse constar en el Registro de la Propiedad por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución.

Dicha hipoteca unilateral se diferencia de la hipoteca bilateral en que no concurren ambas partes a la formalización del contrato y, además, en que supone un esfuerzo por parte del deudor en aras de garantizar la deuda, como muestra de voluntad de satisfacer el interés del acreedor por cobrar.

Ciertamente, tratándose de deudas tributarias o con la Seguridad Social es inhabitual que la hipoteca como medio de garantía sea bilateral, debiendo tenerse en cuenta que la Ley admite como garantía, no solo el aval, sino cualquier medio admitido en derecho, cual es el caso de la hipoteca. Debido a ello estimó el TSJ. de Asturias a través del citado pronunciamiento que, desde el punto de vista de la naturaleza jurídica del negocio jurídico, la hipoteca unilateral exige la aceptación del acreedor y que los efectos de la voluntad del hipotecante se supediten a aquella aceptación. Dicha hipoteca, entendida como garantía del deudor, lo es a favor de la Administración (en este caso al Estado), ya que se trata de un derecho que sólo ella puede ejecutar, obteniendo el beneficio de garantizar la deuda, siendo así además que el adquirente de esa garantía es precisamente el acreedor.

Concorre por tanto en toda su extensión la previsión del art. 29 del RDLeg. 1/1993, que señala como sujeto pasivo del Impuesto en la Modalidad documentaria al adquirente del bien y a aquellos en cuyos intereses pidan. Ese beneficio derivado de poder ejecutar la garantía y tener asegurado su cobro supone una manifestación de riqueza en el favorecido

¹¹ En efecto, una vez realizada la anterior delimitación, y centrándose en la determinación del sujeto pasivo dentro de la Modalidad de AJD, se encarga de recordar el TEAC que el art. 29 del TRLITPyAJD atribuye esta condición al “adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”. De ello se infiere, según el Tribunal, que el precepto establece con total nitidez que el sujeto pasivo es el adquirente del bien o derecho, teniendo el criterio relativo al otorgante de la escritura un carácter claramente subsidiario. Dicho adquirente del derecho no podrá ser otro que el acreedor en cuyo favor se constituye la garantía, en el presente caso la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Aclara además el TEAC en su Resolución que, en dichos supuestos de hipoteca unilateral a favor de dicha Agencia “(...) no puede hablarse de ‘adquirente indeterminado’, pues a nuestro juicio es claro que quien adquiere el derecho real de hipoteca es la Hacienda Pública, la Administración, que goza de la exención subjetiva prevista en la Ley del Impuesto, aunque la aceptación de la garantía, entendida como acto debido, se formalice después en documento administrativo para hacerse constar en el Registro por nota marginal”. El criterio es claro y el pronunciamiento posee relevancia notable ya que, aun desestimando el recurso, el parecer del Tribunal Central fijado en la citada Resolución vinculaba a la Administración tributaria de todos los entes territoriales, lo que impediría la tributación futura de la hipoteca unilateral por este concepto propiciando la solicitud de devolución de ingresos indebidos por quienes hubiesen soportado el gravamen.

en la garantía hipotecaria, siendo así que el art. 2.c) de la LGT establece la manifestación de capacidad económica como elemento clave para la exigencia de obligaciones tributarias, elemento que precisamente se produce en la forma anteriormente descrita. En consecuencia concluyó el citado Tribunal que el sujeto pasivo del impuesto es el Estado, que como tal está exento. En este mismo sentido se había pronunciado ya con anterioridad la Sentencia del TSJ. de Galicia de 1 de octubre de 2012. Por tanto el contribuyente quedaría en todo caso exento del pago de dicho Impuesto.

Tratándose de una hipoteca sometida a condición suspensiva y que, según el interesado, impedía la liquidación del Impuesto hasta que la misma no se cumpliera, no pudiendo tomarse en consideración a efectos de determinar la base imponible del Impuesto, afirmó el TSJ. de Madrid mediante Sentencia de 10 de mayo de 2012 que, en cumplimiento de la obligación garantizada (restitución al banco del saldo que a favor de éste arrojara en cada momento una cuenta de garantías) lo que se constituía era una única hipoteca de la que respondía la concesión por un principal y con un importe máximo por principal en función de la evolución de determinadas circunstancias de los contratos que comprendía la financiación concedida por el banco. Dicha hipoteca ha de considerarse como una hipoteca de máximo, con independencia de la denominación utilizada en la escritura de "condición suspensiva de ampliación".

Por tanto, a juicio del Tribunal, sería la evolución del crédito conjunto de la operación la que determinaría el importe máximo de la hipoteca, sin que ello constituya condición suspensiva alguna. Se trataría de la constitución de un derecho actual de garantía real que asegure un crédito probable o eventual estableciendo las líneas fundamentales del crédito señalando su importe máximo. De este modo es la propia evolución de la obligación cuya ejecución se garantiza la que determina el importe máximo de la hipoteca, sin que éste se encuentre sometido a condición suspensiva, de forma similar a como acontece en el caso de las hipotecas constituidas en garantía de cuentas corrientes de crédito. Y, debido a ello, concluyó el TSJ. de Madrid en el concreto supuesto planteado que procedía girar liquidación complementaria como consecuencia de la diferencia existente entre la base imponible declarada y la comprobada por la Administración, siendo la base imponible el total de la responsabilidad hipotecaria pactada en caso del cumplimiento de las condiciones suspensivas pactadas, ya que dicho pacto sería inscribible en el Registro de la Propiedad, se cumplan o no dichas condiciones, por lo que cumpliría los requisitos del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

Por su parte el TSJ. de Cataluña se encargó de recordar a través de su Sentencia de 13 de marzo de 2014 que tanto la constitución de hipoteca unilateral como su aceptación constituyen actos increíbles en el Registro de la Propiedad, si bien la segunda lo es mediante nota marginal. La constitución de la hipoteca por acto unilateral del dueño de la finca produce

efectos desde su inscripción, aún antes de su aceptación por la persona a cuyo favor se constituye, no pudiendo el dueño de la finca cancelarla de forma unilateral aunque no haya sido aceptada por el beneficiario, salvo que hayan transcurrido dos meses sin que éste la acepte, periodo que empezará a contarse, no desde la constitución de la hipoteca ni desde que el beneficiario tenga conocimiento de la constitución, sino desde que el dueño de la finca le requiera la aceptación.

En consecuencia concluyó el citado Tribunal que la constitución, mediante escritura pública, de una hipoteca voluntaria por acto unilateral del dueño de la finca cumple los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 para configurar el hecho imponible de la cuota gradual de AJD Documentos Notariales, ya que habrá una primera copia de la escritura pública, la cual contendrá un acto valuable inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto al ISD ni a las otras Modalidades del ITP.

Por lo que respecta a la delimitación de la condición de sujeto pasivo del Impuesto señaló el TSJ. de Cataluña que, tratándose de estos supuestos de hipoteca unilateral constituida a favor de la Hacienda Pública para garantizar el aplazamiento de pago de deudas con la Administración Tributaria, y al constituirse la hipoteca de forma unilateral, esto es, no constituyéndose con la concurrente aceptación en la escritura, pudiendo por el contrario no ser aceptada por la Administración y hallándose pendiente de la correspondiente resolución judicial, aun cuando pudiera llegar a considerarse que la Administración es la interesada, en cuanto que la hipoteca garantiza el pago de una deuda tributaria, mientras dicha hipoteca no se acepte y pueda ser rechazada (quedando además pendiente al respecto la correspondiente resolución judicial) no cabrá entender que la mera constitución unilateral la sitúa en la condición de interesada en tal concreta constitución, siendo en consecuencia el sujeto pasivo el contribuyente.

Acerca de esta cuestión relativa a la delimitación de la condición de sujeto pasivo de la hipoteca unilateral puede consultarse igualmente la Sentencia del TSJ. de Galicia de 1 de octubre de 2014, dictada a resultas del recurso contencioso-administrativo interpuesto por una mercantil contra un acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional desestimatorio de una reclamación económico-administrativa promovida contra el dictado por la Administración Tributaria de Galicia sobre una liquidación practicada por el concepto de AJD derivado de la consideración del sujeto pasivo en la constitución de hipoteca unilateral en favor de la AEAT. A diferencia del criterio expuesto con anterioridad estimó en el presente caso el TSJ. de Galicia que la condición de sujeto pasivo ha de recaer en la Administración Tributaria a cuyo favor se constituye la garantía hipotecaria, si bien será de aplicación lo dispuesto en el art. 45. I. A) del Texto Refundido, que declara exentos del impuesto al Estado y las Administraciones Públicas territoriales e institucionales y sus

establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 13 de julio de 2015 analizó una resolución impugnada en la que se consideraba que la operación no estaba sujeta a Actos Jurídicos Documentados, a tenor de lo dispuesto en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, siendo el sujeto pasivo la Administración, por cuanto a su favor se constituía la garantía hipotecaria, concurriendo la exención prevista en el art. 45.I.A) del Texto Refundido del ITPyAJD. La Administración tributaria impugnó dicha resolución, por entender que la constitución mediante escritura pública de una hipoteca voluntaria por acto unilateral del dueño de la finca cumple los requisitos exigidos por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 para configurar el hecho imponible de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, ya que habría una primera copia de la escritura pública, la cual contendría un acto valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto al ISD ni a las otras Modalidades del ITP. En el presente caso constaba además acreditado que el órgano de recaudación dictó acuerdo expreso declarando conforme la garantía constituida y asimismo, que la aceptación inscrita en el Registro de la Propiedad. De ahí precisamente que la pretensión de la demandante no pudiera prosperar, no pudiendo sostenerse que la Administración del Estado no es la parte interesada en la hipoteca que, expresamente, la propia Administración declaró conforme para garantizar la suspensión concedida.

4. La trascendencia de las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 y de 26 de septiembre de 2016

El TS ha tenido ocasión de referirse a esta cuestión relativa a la constitución de hipotecas unilaterales en garantía del aplazamiento de deudas tributarias constituidas por el empresario a través, entre otras, de su Sentencia de 16 de julio de 2015¹².

Recuerda a tal efecto de entrada el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento (dictado a resultas de la interposición de un recurso de casación para unificación de doctrina) que si el deudor hipotecario es empresario o profesional en ejercicio de sus actividades la constitución de hipoteca unilateral tendrá la consideración de operación sujeta pero exenta de IVA, en virtud de lo dispuesto por el art. 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, hallándose en consecuencia no sujeta a la Modalidad de TPO, a pesar de lo cual la primera copia de la escritura pública de constitución de hipoteca unilateral sí que estará sujeta a la cuota variable de la Modalidad de Actos

Jurídicos Documentados (art. 31.2 del RDLeg. 1/1993). En cambio cuando el deudor hipotecario no sea sujeto pasivo del IVA la operación estará sujeta al ITPyAJD en su Modalidad de TPO.

Repárese por tanto en el hecho de que en el presente supuesto la controversia se desarrollaba dentro del campo de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, concretándose el mismo en la necesidad de determinar quién es el sujeto pasivo de la hipoteca constituida en la escritura pública, en el caso de que el deudor (empresario que actúa en el ejercicio de su actividad) constituyese hipoteca unilateral en garantía de fraccionamiento o aplazamiento de deuda tributarias. Y ello teniendo siempre en cuenta que el art. 29 del RDLeg. 1/1993 atribuye la condición de sujeto pasivo en la Modalidad de AJD a quien es el adquirente del bien o derecho, y solo con carácter subsidiario a quien inste o solicite el documento notarial o aquél a cuyo favor se expida.

En el presente caso frente a la sentencia impugnada, que consideró que el sujeto pasivo era el Estado y que, en consecuencia, la operación estaba exenta del Impuesto, según el art. 45.I.A) del Texto Refundido, las de contraste estimaban que la condición de sujeto pasivo recaía en el deudor hipotecario, dada su condición de solicitante del documento notarial.

Pues bien, de acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal la resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias y el requerimiento subsiguiente al deudor para la constitución de la garantía suponen una aceptación implícita de esta última, por lo que la expresa y formal para que se haga constar dicha circunstancia por nota marginal en el Registro de la Propiedad constituye un acto debido a virtud de la doctrina de los actos propios. Y la existencia de resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, así como de implícita aceptación de la constitución de la hipoteca y el carácter retroactivo que debe darse a la constancia expresa de la misma en el Registro de la Propiedad, determinan que se otorgue la condición de sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al Estado, con la consiguiente declaración de exención a virtud de lo dispuesto en el art. 45 I.A) del Texto Refundido del Impuesto.

En opinión del TS tratándose de estas operaciones de constitución de una hipoteca unilateral por parte de un empresario como garantía de pago de deudas tributarias aplazadas concurren un conjunto de circunstancias (la resolución favorable de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, la implícita aceptación de la constitución de la hipoteca y el carácter retroactivo que debe otorgarse a la constancia expresa de la misma en el Registro de la Propiedad) que permiten entender que la Administración constituye el sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, ya que en ella concurre la condición de adquirente del bien o derecho a que se refiere el art. 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

¹² Acerca del alcance del presente pronunciamiento véase, con carácter general, ÁLVAREZ BARBEITO, P., "Hipotecas unilaterales formalizadas en garantía de deudas tributarias aplazadas: la Administración acreedora como sujeto pasivo de AJD (Análisis de la STS de 16 de julio de 2015, rec. núm. 1543/2014)", ob. cit. (consultado en www.celegal.com).

Destaca así el TS la existencia de una aceptación implícita que respecto de la constitución de la hipoteca se deriva del propio procedimiento establecido para solicitar y obtener un aplazamiento y/o fraccionamiento de pago, señalando que la resolución favorable al aplazamiento de la deuda tributaria y el requerimiento posterior al deudor para que formalice la garantía inicialmente propuesta suponen una aceptación implícita de esta última que se hará explícita una vez conste la nota marginal en el Registro, acto este que el Tribunal considera debido en virtud de la llamada doctrina de los actos propios. No es necesaria en consecuencia la aceptación expresa por parte de la Administración para entender constituida la hipoteca, ya que la resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de las deudas y el requerimiento subsiguiente al deudor para la constitución de la garantía suponen una aceptación implícita.

Si bien es cierto que la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a efectos por decisión y consentimiento exclusivo del deudor hipotecante, también lo es que el cumplimiento de la *conditio iuris* que supone la aceptación del acreedor hipotecario tiene lugar con efectos retroactivos (art. 141 LH). Pero es que, además, la aceptación del Estado consta implícitamente en el expediente administrativo formado a consecuencia de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias. Y el hecho de la existencia de una resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, junto con la implícita aceptación de la constitución de la hipoteca y el carácter retroactivo que debe darse a la constancia expresa de la misma en el Registro de la Propiedad, determinan que el sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados lo sea el Estado, con la consiguiente declaración de exención en virtud de lo dispuesto en el art. 45 I.A) del RDLeg. 1/1993.

Por tanto, a pesar de que quien insta en estos casos el otorgamiento de la escritura es el deudor hipotecario, este sujeto no es el sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, ya que este tipo de operaciones requieren la aceptación por parte de la Administración Tributaria para que la hipoteca pueda entenderse válidamente constituida y pueda acceder al Registro. Así, es esta última la obligada por el Impuesto, aunque la operación finalmente está exenta conforme al art. 45.I.A RDLeg. 1/1993 (exención subjetiva de que gozan el Estado y las Administraciones públicas).

De este modo, a pesar de que en el instante de constitución de la hipoteca unilateral no se halle presente la Administración, ésta conoce de su constitución al haber sido ella quien le requiere en el acuerdo de concesión del aplazamiento, existiendo a tal efecto un adquirente del derecho gravado. Es por tanto la posición jurídica de dicha Administración la que se ve favorecida como consecuencia de la constitución de la hipoteca unilateral pendiente de aceptación, no pudiendo argumentarse en sentido contrario la ausencia de

consentimiento del acreedor al amparo del desplazamiento del gravamen efectuado hasta el deudor hipotecante¹³.

En esta misma línea se sitúa además la STS de 15 de septiembre de 2015, que procedió a casar la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 13 de marzo de 2014, reconociendo la consideración como sujeto pasivo de la Administración así como la aceptación implícita de la hipoteca por la resolución favorable a la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento condicionada a la aportación de la misma y, en definitiva, la aplicación del criterio de exención al amparo del art. 45.I.A).a) TRLITPyAJD. Tal y como precisa el TS la resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias y el requerimiento subsiguiente al deudor para la constitución de la garantía constituyen una aceptación implícita de esta última, por lo que la expresa y formal para que se haga constar dicha circunstancia por nota marginal en el Registro de la Propiedad tiene la consideración de acto debido en virtud de la doctrina de los actos propios. Existiendo resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento e implícita aceptación de la constitución de la hipoteca se ha de reconocer la condición de sujeto pasivo del Impuesto del Estado, con la consiguiente declaración de exención recogida en el art. 45 I.A) del RDLeg. 1/1993. En efecto, al considerar que es sujeto pasivo la Administración Tributaria, se declara exenta de tributación la formalización de la hipoteca unilateral, al amparo de lo dispuesto en el art. 45. I. A) del Texto Refundido, que como es sabido declara exentos del Impuesto al Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Cabe referirse igualmente a este respecto a la Sentencia del Alto Tribunal de 26 de septiembre de 2016, dictada a resultas de la interposición de un recurso de casación en unificación de doctrina contra la Sentencia de 19 de enero de 2015 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso seguido contra las Resoluciones del TEAR de Murcia de 30 de septiembre y 30 de noviembre de 2010, y en la que se vuelve a reiterar que el Estado y no el contribuyente es quien está obligado a pagar el Impuesto cuando se constituye, mediante escritura notarial, una hipoteca unilateral en garantía de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias. Y ello sobre la base de estimar que, si bien la constitución de la hipoteca unilateral se lleva a efecto por decisión y consentimiento exclusivo del contribuyente, la aceptación del acreedor hipotecario conlleva efectos retroactivos, según regula el art. 141 de la Ley Hipotecaria. En consecuencia resulta indiferente que la hipoteca se haya aceptado o no más allá del plazo de los dos meses de que dispone la Administración Tributaria

¹³ Véase en este sentido GARCÍA MORENO, A., "Más sobre la exención de la hipoteca unilateral a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados: los efectos de la aceptación administrativa más allá de los dos meses", ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com).

para hacerlo ya que, en todo caso, se retrotraen los efectos de la aceptación al momento de la constitución por el deudor tributario hipotecante.

Para el Tribunal de cara al establecimiento del sujeto pasivo del gravamen será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Por tanto, será sujeto pasivo la Administración Tributaria a cuyo favor se constituya la garantía hipotecaria, si bien será de aplicación lo dispuesto en el art. 45. I. A) del Texto Refundido. Ahora bien, en el caso de la hipoteca unilateral no tiene lugar la simultaneidad del acuerdo de voluntades del acreedor hipotecario y deudor hipotecante, como sí ocurre en la hipoteca ordinaria. En la constitución de una hipoteca unilateral que está pendiente de aceptación no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho como en la hipoteca ordinaria, motivo por el cual resulta necesario acudir, según la regla alternativa, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que es en este caso el mismo que constituye la hipoteca. Y, a resultas de lo anterior, concluye el Tribunal que el hecho de que la hipoteca unilateral se constituya a favor de una Administración pública o a favor de un particular no afecta en nada a su tributación.

En síntesis, tratándose de una hipoteca unilateral del art. 141 de la Ley Hipotecaria pendiente de aceptación en el momento de su inscripción no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien (todavía indeterminado), siendo necesario acudir, según la regla alternativa del art. 29, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que será el mismo que constituye la hipoteca.

Subraya además el TS que en la constitución unilateral de la hipoteca en garantía de deudas tributarias la aceptación del Estado se encuentra implícita en el expediente administrativo que se forma tras la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, la cual que se produce sólo tras la resolución favorable de la Administración. Y, tal y como precisa el Tribunal, *"La resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias y el requerimiento subsiguiente al deudor para la constitución de la garantía suponen una aceptación implícita de esta última, por lo que la expresa y formal para que se haga constar dicha circunstancia por nota marginal en el Registro de la Propiedad, es un acto debido a virtud de la doctrina de los actos propios. Las circunstancias expuestas —resolución favorable de la solicitud de fraccionamiento o aplazamiento, implícita aceptación de la constitución de la hipoteca, carácter retroactivo que debe darse a la constancia expresa de la misma en el Registro de la Propiedad— hacen que debemos estimar sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al Estado, con la consiguiente derivada de declaración de exención a virtud de lo dispuesto en el artículo 45 I.A) del Texto Refundido del Impuesto y, en consecuencia, debemos desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina"*.

Lo anterior justifica además que la nota marginal en el Registro de la Propiedad se deba considerar un acto debido a la doctrina de los actos propios. En el concreto supuesto analizado por el Alto Tribunal fue la propia Agencia Tributaria quien instó a formalizar la hipoteca en garantía del aplazamiento de una deuda tributaria del contribuyente a través de un Acuerdo de concesión de aplazamiento o fraccionamiento de pago con otras garantías en virtud del cual se condicionaba el aplazamiento a formalizar dicha hipoteca en un plazo determinado, constando además dicho acuerdo de concesión en el expediente administrativo.

A resultas de lo anterior concluye el Alto Tribunal a través de la citada Sentencia que el otorgamiento en documento notarial de hipoteca a favor de la Administración tributaria, expedido en interés de la misma, tiene por sujeto pasivo a la propia Administración, a la que resulta de aplicación la exención subjetiva establecida en el art. 45.I.A) del RDLeg. 1/1993.

5. Reflexiones finales

Con carácter general la constitución de una hipoteca está sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, salvo que sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y en caso de que constituya una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin embargo, cuando lo que se constituye es una hipoteca unilateral (firmada únicamente por el cliente, procediendo un apoderado de la entidad financiera concedente a aceptar dicha operación con posterioridad) cabe estimar que tanto su constitución como su aceptación son actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, si bien la segunda lo es mediante nota marginal. Adicionalmente la mera constitución de una hipoteca por acto unilateral del dueño de la finca produce efectos desde su inscripción, aun antes de su aceptación por la persona a cuyo favor se constituye. En este sentido el dueño de la finca no puede cancelarla de forma unilateral aunque no haya sido aceptada por el beneficiario, salvo que hayan transcurrido dos meses sin que éste la acepte, a contar desde que el dueño de la finca le requiera la aceptación.

La constitución, mediante escritura pública, de una hipoteca voluntaria por acto unilateral del dueño de una finca cumple los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 para configurar el hecho imponible de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, ya que habrá una primera copia de la escritura pública, la cual contendrá un acto valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto ni al ISD ni a las otras Modalidades del ITP. En cuanto al sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 29 del TRLITPyAJD "Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas

que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”. A este respecto el art. 68 del Reglamento del ITPyAJD determina en su párrafo segundo que “Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario”. En consecuencia el sujeto pasivo en la constitución de una hipoteca unilateral en garantía de un préstamo concedido por una entidad de crédito será el prestatario que la constituye.

Por lo que respecta a la aceptación de la hipoteca unilateral (que corresponderá hacer a la persona a cuyo favor se haya constituido la hipoteca), ¿cabe estimar que concurren los cuatro requisitos exigidos por el citado art. 31.2 para configurar el hecho imponible de la cuota gradual? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Tal y como se ha analizado lo valuable en el presente caso lo constituye, no la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, esto es, la obligación que se garantiza con la hipoteca. Debido precisamente a ello en los préstamos con garantía, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 30.1 del RDLeg. 1/1993, la base imponible está constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, habiendo quedado ya gravada dicha garantía en el instante de la constitución. No cabe por tanto considerar al acto de aceptación de la hipoteca unilateral como un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino como un acto accesorio o complementario de ésta, ya que la aceptación de la hipoteca unilateral no tiene un contenido valuable diferente del que representa la garantía que se constituyó previamente.

Tratándose de operaciones de constitución de hipoteca unilateral a favor de la Hacienda Pública la aceptación de la Administración, cuando ha sido ella previamente la que se ha comprometido a aceptar la hipoteca si el contribuyente la constituía con unas determinadas características (responsabilidad hipotecaria, cuantía, duración, etc.), no puede considerarse en absoluto discrecional, constituyendo por el contrario un verdadero acto debido. Significa ello por tanto que si el contribuyente ha cumplido con lo requerido por la Administración al admitir la procedencia de la constitución de la garantía, ésta no podrá dejar de aceptarla una vez formalizada. La Administración acepta de manera implícita la hipoteca cuando le requiere al contribuyente para que proceda a la constitución de la garantía.

Mediante Sentencia de 16 de julio de 2015, dictada en unificación de doctrina (y que, en principio, ha de contribuir a asentar el criterio que debe seguir la jurisprudencia de cara al futuro) el TS procedió a confirmar el criterio mantenido a este respecto por el TEAC a través de su Resolución de 3 de diciembre de 2013, procediendo además a unificar doctrina en una materia en la que, como hemos tenido ocasión de precisar, existían pronunciamientos contradictorios de los Tribunales Superiores de Justicia, desestimándose el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Administración Autonómica contra la Sentencia del TSJ.

de Asturias de 22 de abril de 2013 sobre liquidación practicada por el ITPyAJD, Modalidad AJD, como consecuencia de constitución unilateral de hipoteca a favor del Estado, en garantía de aplazamiento y fraccionamiento de deuda tributaria, confirmando íntegramente la resolución judicial impugnada.

En el concreto supuesto planteado el Principado de Asturias exigía a una empresa el pago del IAJD al estimar que, al no existir aceptación expresa por parte de Hacienda, no podía entenderse constituida la hipoteca, y, por tanto, el sujeto pasivo era el solicitante de la escritura. Pues bien, como hemos tenido ocasión de analizar, el TS vino a desestimar el recurso para la unificación de doctrina interpuesto al efecto, confirmando la Sentencia de instancia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que aplicaba al caso el art. 45.1.A) del RDLeg. 1/1993, de conformidad con el cual se encuentran exentos del Impuesto el Estado y las Administraciones.

A pesar de que quien insta el otorgamiento de la escritura es el deudor hipotecario, éste no tendrá en el presente caso la consideración de sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, ya que este tipo de operaciones requieren la aceptación por parte de la Administración Tributaria para que la hipoteca pueda entenderse válidamente constituida y pueda acceder al Registro. Es la Hacienda Pública la obligada por el Impuesto, aunque la operación finalmente resulte exenta conforme al art. 45.1.A del RDLeg. 1/1993, relativo a la exención subjetiva de que gozan el Estado y las Administraciones públicas.

Desde nuestro punto de vista lo esencial en esta clase de operaciones es atender al consentimiento prestado por el acreedor hipotecario, que adquiere una relevancia similar a la de las condiciones suspensivas de los contratos en los que sus efectos jurídicos se subordinan al cumplimiento de las mismas. El consentimiento prestado por el acreedor (en el presente caso la Administración) produce efectos retroactivos en el caso de prestarse en el plazo allí estipulado, adquiriendo en consecuencia una especial relevancia conocer si la aceptación de dicha hipoteca, en principio constituida unilateralmente, ha sido prestada, ya que en dicho caso el Impuesto no habrá de liquidarse hasta que se cumpla la condición suspensiva, es decir, hasta que se preste la conformidad.

Pues bien, tomando como punto de referencia los efectos retroactivos que, de acuerdo con lo dispuesto por la legislación hipotecaria, han de atribuirse al consentimiento prestado por la Administración, en aquellos casos en los que la hipoteca unilateral se haya constituido para dar cumplimiento a la garantía ofrecida en la solicitud de aplazamiento de pago resuelta por la Administración de forma positiva, ésta habrá prestado su consentimiento. No creemos por tanto que exista indeterminación alguna en cuanto al adquirente del derecho real de hipoteca, a saber, la Administración acreedora desde el momento en el que el deudor formaliza la garantía

en los términos fijados en la resolución de concesión del aplazamiento que aquella ha dictado¹⁴.

Al amparo de la jurisprudencia del TS recogida, entre otras, en las Sentencias de 16 de julio y 15 de septiembre de 2015 y de 26 de septiembre de 2016, salvo que la constitución de la hipoteca unilateral se haga sin el conocimiento y consentimiento de la Administración tributaria, a resultas de la constitución de la hipoteca unilateral a favor de la Hacienda Pública se producirá la sujeción con exención para la Administración tributaria, quien tendrá siempre la condición de sujeto

pasivo del gravamen gradual. Al margen de la concurrencia del interés legítimo consistente en obtener una suspensión, de un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, el consentimiento previamente comprometido por la Administración otorgará a ésta su condición de sujeto pasivo con el disfrute de la referida exención. La eficacia de la hipoteca unilateral se retrasa así hasta la aceptación del Ente público, que es el acreedor hipotecario que se beneficia de la constitución del derecho real, y por ello, quien adquiere la condición de sujeto pasivo, si bien gozando de exención subjetiva.

¹⁴ Véase en este sentido ÁLVAREZ BARBEITO, P., "Hipotecas unilaterales formalizadas en garantía de deudas tributarias aplazadas: la Administración acreedora como sujeto pasivo de AJD (Análisis de la STS de 16 de julio de 2015, rec. núm. 1543/2014)", ob. cit. (consultado en www.ceflgal.com).

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 18**Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 18**

- Adquisición mortis causa por una sobrina de un bien que estuvo afecto a la actividad empresarial del causante 18
- Requisito de mantenimiento de la vivienda habitual del causante sobre la que se aplicó la reducción del 95%..... 18
- Requisito de mantenimiento del valor de las participaciones sociales: escisión no acogida al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 18
- Valor por el que debe figurar una concesión administrativa sobre una plaza de garaje en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 19
- Pacto sucesorio 19
- Aportación de bienes a un "trust" regulado bajo la ley del Estado de Florida 19
- Donación a hijos de la nuda propiedad de participaciones en entidad "holding" con reserva del usufructo vitalicio por parte de los donantes 20
- Seguro "Unit Linked" constituido bajo la modalidad de Vida Mixto..... 21
- Requisito de mantenimiento en el caso de aportación a sociedades "holding" de acciones en nuda propiedad adquiridas por donación 22

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 23

- Extinción del condominio sobre un inmueble adjudicándose a uno de los comuneros y manteniendo el condominio sobre otro inmueble entre los cuatro comuneros 23
- Disolución de la sociedad de gananciales con la consiguiente adjudicación de su patrimonio a los cónyuges 23
- Explotación prioritaria 23
- Disolución de una sociedad de gananciales, adjudicando a cada uno de los cónyuges determinados bienes y deudas en pago de su haber de gananciales, sin que tenga lugar ningún exceso 24
- Escisión financiera 24
- Disolución de condominio y exceso de adjudicación 24
- Escritura que recoge la constitución de hipotecas inmobiliarias sobre unas concesiones demaniales otorgadas a su favor por unos municipios..... 25
- Disolución de la sociedad de gananciales con la consiguiente adjudicación de su patrimonio a los cónyuges 25
- Modificación de la declaración de una nueva división horizontal 26
- Escritura de cancelación parcial de obra nueva y modificación de la división horizontal..... 26
- Extinción del condominio adjudicando el 100% de un terreno a una de las partes, siendo la otra recompensada por el valor económico del 50%..... 27
- Cancelación de la hipoteca que recae sobre una finca y constitución de hipoteca sobre la nueva finca 27
- Base imponible de la escritura de elevación a público del acuerdo de vinculación "ob rem" 27
- Disolución de proindiviso adjudicándose el cien por cien de las fincas a la entidad consultante 28
- Extinción del condominio de una de las viviendas adjudicándose a un comunero al 100%, quién compensaría a los demás comuneros en metálico, en base a su porcentaje en la comunidad 28
- Venta de dos garajes habiendo promovido la construcción un ayuntamiento en 2010 y que han sido utilizados por éste como almacén de materiales de construcción y como sede de Protección Civil..... 28
- Adquisición en subasta directa de un solar, no afecto a la actividad de la constructora, a una constructora 28
- Compra del 100 por 100 de las participaciones sociales de una entidad que posee como único activo una finca rústica que tiene arrendada el consultante, que afectará a la actividad económica que realiza 29
- Adquisición de una vivienda a su promotor, resultante de la reforma de un local comercial realizada por el mismo promotor, cuyo local fue alquilado anteriormente a varios inquilinos durante más de dos años 29
- Compraventa de relojes de segunda mano adquiridos tanto a particulares como a otros empresarios 29
- Aportación de la totalidad de su patrimonio en favor de una entidad de nueva creación..... 29
- Promoción y colaboración con el ayuntamiento por parte de una asociación administrativa de cooperación, que actúa de manera fiduciaria, en la ejecución de obras de urbanización y redacción del proyecto de reparcelación..... 30
- Adquisición del pleno dominio del 90 por ciento de un suelo urbanizable, que actualmente pertenece al 50 por ciento a dos hermanos, en el que se construirá un edificio de viviendas 30
- Transmisión, en virtud de una aportación no dineraria y de la posición de superficiante 31
- Concesión a una sociedad mercantil de un derecho de superficie..... 31
- Construcción de unas viviendas de protección oficial de promoción pública destinadas al arrendamiento con opción de compra 32

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA POR UNA SOBRINA DE UN BIEN QUE ESTUVO AFECTO A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL DEL CAUSANTE

Consulta nº V1075-18 de 25 de abril de 2018

Tratándose de un causante que falleció soltero y sin hijos, tal y como indica el escrito de consulta, una sobrina, en cuanto colateral de tercer grado por consanguinidad, tendría derecho a aplicar la reducción del 95% en la base imponible cuando, en virtud de la adquisición “mortis causa”, reciba “el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades”, lo que no sería el caso que nos ocupa, dado que la herencia está constituida por un determinado bien que estuvo afecto a la actividad del causante. En consecuencia, no procederá la aplicación de lo previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

REQUISITO DE MANTENIMIENTO DE LA VIVIENDA HABITUAL DEL CAUSANTE SOBRE LA QUE SE APLICÓ LA REDUCCIÓN DEL 95%

Consulta nº V0734-18 de 19 de marzo de 2018

Respecto al plazo de diez años, el artículo 989 del Código Civil establece que “Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda”; por lo tanto, el plazo de diez años ha de contarse desde el día del devengo del impuesto, es decir, el del fallecimiento de la causante, referencia temporal que determina la cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones lo que incluye la eventual aplicación de las reducciones que establece la Ley 29/1987.

Ahora bien, como repetidamente ha señalado la doctrina de este Centro Directivo, el requisito de permanencia establecido en el precepto reproducido exige el mantenimiento del valor por el que se practicó la reducción, sin que constituya obstáculo para su cumplimiento la enajenación del inmueble y la reinversión inmediata del mismo en otra vivienda, aunque ya no sea la habitual. Es decir, si el valor por el que se practicó la reducción se reinvierte en su totalidad y de forma inmediata en una nueva vivienda no se perderá el derecho a la reducción practicada en su día, con independencia de cuál sea el importe obtenido por la enajenación de la vivienda adquirida “mortis causa”.

REQUISITO DE MANTENIMIENTO DEL VALOR DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES: ESCISIÓN NO ACOGIDA AL RÉGIMEN FISCAL PREVISTO EN EL CAPÍTULO VII DEL TÍTULO VII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Consulta nº V0880-18 de 4 de abril de 2018

Se consulta sobre el requisito de mantenimiento del valor de las participaciones sociales objeto de reducción por adquisición mortis causa en el caso de escisión no acogida al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Como puede advertirse, la Ley exige que durante el plazo de diez años se mantenga el valor por el que se practicó la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por ello, cuando en la Resolución 2/1999 de este Centro Directivo se reitera esa exigencia en su apartado III.1.3.f), la referencia al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores ha de entenderse que responde a la previsión de que, como norma general, las operaciones societarias de que se trata se acogerán al mismo. Se trata, por tanto, de una interpretación aclaratoria o descriptiva pero no, como resulta obvio, del establecimiento por Resolución de un requisito adicional a los determinados por la Ley. En definitiva, si se ostenta la titularidad

de otras acciones o participaciones como consecuencia de la escisión y se mantiene, al menos, el valor de adquisición, cumpliéndose lo previsto en el artículo 20 de la Ley 29/1987, el causahabiente no perdería el derecho a la reducción practicada.

VALOR POR EL QUE DEBE FIGURAR UNA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA SOBRE UNA PLAZA DE GARAJE EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Consulta nº V0759-18 de 21 de marzo de 2018

En cuanto a la definición de valor real, que es el que ha de consignar el sujeto pasivo y comprobar la Administración, esta Subdirección General se ha pronunciado en numerosas resoluciones en contestación a consultas vinculantes, señalando que se trata de un concepto jurídico indeterminado y que el Tribunal Supremo equipara al valor de mercado. Como muestra, se transcriben a continuación parcialmente las resoluciones de 28 de noviembre de 2006 (V-2365-06) y de 21 de marzo de 2014 (V-0787-14), en las que se analizaba el concepto de valor real y la facultad comprobadora de la Administración gestora:

Resolución de 28 de noviembre de 2006 (V-2365-06): «En relación con el concepto de valor real, se trata de un concepto jurídico indeterminado y de difícil determinación. El Tribunal Supremo viene considerando como tal el valor intrínseco o por naturaleza del bien o derecho, el valor verdadero y definiciones similares y lo asimila al valor de mercado cuando esto sea posible por existir un mercado de los bienes o derechos transmitidos (sentencia de 7 de mayo de 1991)».

Resolución de 21 de marzo de 2014 (V-0787-14): «A este respecto, en cuanto a la delimitación del concepto de valor real, cabe señalar que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la cuestión, habiendo establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado –entre otras, sentencia de 16 de junio de 1994–. Así mismo, en la sentencia de 5 de octubre de 1995, el Tribunal Supremo, tras afirmar que no existe un valor real, entendido éste como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y que esta apreciación nos lleva a lo que se denomina valor de mercado, establece que dicho valor de mercado ha sido definido con gran corrección por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994, en cuyo Anexo I.1 se define el valor de mercado 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”. ».

La valoración de dichos bienes y derechos debe efectuarse en relación a la fecha en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, y no la que existiera en otro momento anterior o posterior. En el Impuesto sobre Sucesiones, el artículo 24 de la Ley 29/1987, establece que el devengo del impuesto se produce el día del fallecimiento del causante, debiendo estarse a tal fecha en lo relativo tanto a la valoración de los bienes como a la determinación de la normativa tributaria aplicable. Por lo tanto, los consultantes deberán hacer constar el valor real de la concesión en el momento del fallecimiento de su madre.

PACTO SUCESORIO

Consulta nº V0781-18 de 21 de marzo de 2018

Por el pacto sucesorio se establece el heredamiento cumulativo sujeto a la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, con entrega al heredero de bienes de presente.

Conforme a los preceptos transcritos, el heredamiento cumulativo que proyectan suscribir los consultantes constituye un pacto sucesorio del Derecho civil de Cataluña y, como tal, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tiene la consideración de adquisición lucrativa por causa de muerte, debiendo tributar por el concepto de «adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio» regulado como hecho imponible del impuesto en el artículo 3.1.a) de la LISD.

En cuanto al devengo del impuesto, se producirá el día de la firma del pacto sucesorio por todos aquellos bienes y derechos que los hijos de la madre “heredante” adquieran en esa fecha.

APORTACIÓN DE BIENES A UN “TRUST” REGULADO BAJO LA LEY DEL ESTADO DE FLORIDA

Cosulta nº V0817-18 de 26 de marzo de 2018

Primera: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español, a falta del reconocimiento de la figura del “trust”, en principio, se tiene por no constituido, por lo que no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo.

Por tanto, las aportaciones de bienes al “trust” constituido por la madre del consultante y formalizadas a través del Documento de Constitución y del Documento de Aportación no tienen, en principio, efectos. En consecuencia, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el “trust” –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del “trust” (trustee) a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del “grantor” al beneficiario.

Segunda: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con la conclusión anterior, en caso de que con posterioridad a la aportación de bienes al “trust” se formalice la donación de todo o parte de los bienes aportados en un documento al efecto en el que los beneficiarios acepten la donación, se entenderá producida una transmisión inter vivos directamente del “grantor” a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la donación, pues tal transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al “trust”.

Tercera: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con las conclusiones anteriores, con independencia de que se hubiera formalizado o no la donación descrita, el fallecimiento del “grantor” producirá, en principio, una transmisión mortis causa de los bienes y derechos aportados al “trust”, en la medida en que tal transmisión no se hubo entendido producida con la aportación de los bienes al “trust”.

Cuarta: No obstante, en casos como el planteado en el que coinciden la figura de trustee y beneficiario, debe valorarse, conforme a los acuerdos del “trust” y la situación de hecho, si las facultades de disposición del beneficiario sobre los bienes integrantes del “trust” son equivalentes a la titularidad sobre dichos bienes, en cuyo caso sí se entendería que la transmisión se producirá con motivo de la aportación de bienes al “trust”. La valoración de dichas circunstancias corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Quinta: Por último, cabe indicar que, dado que la legislación por la que se rige en cada caso un “trust” puede ser de muy diversa índole y que los acuerdos que los regulan pueden ser complejos y de distinta naturaleza, las conclusiones anteriores quedan condicionadas a la valoración de las cuestiones de hecho que realicen los órganos de Inspección y Gestión de la Administración Tributaria y a las reglas de interpretación y calificación de la Ley General Tributaria.

DONACIÓN A HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD "HOLDING" CON RESERVA DEL USUFRUCTO VITALICIO POR PARTE DE LOS DONANTES

Consulta nº V0655-18 de 13 de marzo de 2018

Valoración y liquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la adquisición de la nuda propiedad de las participaciones.

(...) en los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para usufructuarios de 74 y 69 años de edad, sería del 15 y 20 por ciento, respectivamente- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

Tributación en el momento de la consolidación del dominio. Aplicación de la reducción tanto en el momento de la adquisición de la nuda propiedad como en el caso de consolidación por fallecimiento de los usufructuarios.

(...) En el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por el fallecimiento. El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

Como cuestión d) se suscita si la reducción del 95% se aplicará también en el momento de la consolidación. En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco. Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987. Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento. Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “inter vivos” en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido

hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

SEGURO "UNIT LINKED" CONSTITUIDO BAJO LA MODALIDAD DE VIDA MIXTO

Consulta nº V0864-18 de 28 de marzo de 2018

Percepción de la prestación por supervivencia del asegurado derivado de un seguro de vida a prima única vinculado a activos en el que el tomador (distinto del beneficiario) asume el riesgo financiero de las inversiones en las que se materializan las provisiones técnicas, conocido como seguro "Unit Linked" constituido bajo la modalidad de Vida Mixto, el cual proporciona cobertura por fallecimiento y supervivencia del asegurado:

Primera: Sujeción al ISD de la percepción de la prestación por supervivencia por parte del beneficiario persona física, en el caso de un seguro de vida de tipo "Unit Linked", modalidad de Vida Mixto, en el que el tomador o contratante es persona distinta del beneficiario.

Conforme al artículo 1 de la LISD, la percepción de la prestación por supervivencia por parte del beneficiario de un seguro de vida de tipo "Unit Linked", modalidad de Vida Mixto, en el que el tomador o contratante es persona distinta del beneficiario, siempre que este sea una persona física, está sujeta al ISD por constituir un incremento patrimonial obtenido a título lucrativo por una persona física en los términos previstos en la referida LISD.

Segunda: Modalidad del hecho imponible del ISD por el que ha de tributar la referida percepción de la prestación por supervivencia por parte del beneficiario persona física, en el caso de un seguro de vida de tipo "Unit Linked", modalidad de Vida Mixto, en el que el tomador o contratante es persona distinta del beneficiario.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 3 de la LISD, la modalidad del hecho imponible del ISD por el que ha de tributar la referida percepción de la prestación por supervivencia por parte del beneficiario persona física, en el caso de un seguro de vida de tipo "Unit Linked", modalidad de Vida Mixto, en el que el tomador o contratante es persona distinta del beneficiario, es la regulada en la letra b) de su apartado 1, por tratarse de la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos".

A este respecto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la letra e) del artículo 12 del RISD, que conceptúa entre los negocios jurídicos gratuitos e "inter vivos" al 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, como es el caso del seguro objeto de consulta.

Tercera: Acto concreto del seguro de vida en cuestión que supone la realización del hecho imponible del ISD.

Se consulta en tercer lugar si el citado negocio jurídico gratuito e "inter vivos" sujeto consiste en el acto por el que se produce la citada percepción. A este respecto, es preciso señalar que el hecho imponible del impuesto es, siempre, la obtención de un incremento patrimonial a título lucrativo por parte de una persona física en los términos previstos en la LISD. Así lo determina nitidamente el artículo 1 de la LISD, que establece con precisión los tres requisitos que han de concurrir para que se produzca el hecho imponible del impuesto, que son los siguientes:

- Que se obtenga un incremento de patrimonio.
- Que el incremento de patrimonio tenga carácter lucrativo.
- Que lo obtenga una persona física.

A continuación, el artículo 3 de la LISD concreta las tres modalidades del hecho imponible, que son las siguientes:

- 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 e "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.

Se puede observar con claridad que las tres modalidades o supuestos del hecho imponible del impuesto requieren la existencia de una adquisición (que ha de ser lucrativa y que la ha de obtener una persona física). En las dos primeras letras del referido artículo 3 de la LISD se especifica que ha de haber una adquisición y en la tercera, también, si bien en este caso la LISD habla de percepción en lugar de adquisición, pero supone también una adquisición, la adquisición de la cantidad fijada como prestación en el caso de producirse la contingencia asegurada.

A este respecto, debe precisarse que una cosa es el acto o negocio jurídico que puede dar origen al hecho imponible y otra, muy distinta, cuál es el hecho imponible gravado por el impuesto. Como se ha dicho en el apartado primero, el hecho imponible

lo constituye la obtención de un incremento patrimonial a título lucrativo por una persona física en los términos previstos en la LISD, y no la realización del acto o negocio jurídico que origina la obtención del referido incremento patrimonial a título lucrativo, que será su causa, pero no el hecho imponible gravado.

Cuarta: Hecho imponible gravado al que se refiere el artículo 12 del RISD.

Se consulta en cuarto lugar, si, dado que el contrato de seguro es siempre un contrato oneroso, cuando el artículo 12 del RISD menciona el contrato de seguro debe entenderse que se refiere al acto por el que un beneficiario de un contrato de seguro adquiere o percibe las prestaciones derivadas de dicho contrato, pero no al contrato de seguro oneroso propiamente dicho. Esta cuestión ya ha sido contestada en el epígrafe anterior, al distinguir entre el hecho imponible gravado –la obtención de un incremento de patrimonio a título lucrativo por una persona física– y su causa –el acto o negocio jurídico que lo origina–.

En efecto, todas las adquisiciones lucrativas sujetas al ISD tienen una causa. En las de la letra a) del artículo 3.1 de la LISD lo son las disposiciones testamentarias o, a falta de testamento, las normas legales que regulan la sucesión “ab intestato”; en las de la letra b), la donación y demás negocios jurídicos a título gratuito e “intervivos”; en las de la letra c), los contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

Pues bien, en el caso que no ocupa –contrato de seguro por el que su beneficiario adquiere o percibe las prestaciones derivadas de dicho contrato, en los términos expuestos–, el hecho imponible será el acto por el que el beneficiario del seguro adquiere el derecho a la percepción de la cantidad prevista en el contrato de seguro.

Quinta: Momento en que se entiende perfeccionado el negocio jurídico y devengado el impuesto.

Por último, se consulta si, en el caso del seguro de vida objeto de análisis, se entiende perfeccionado el citado negocio en el momento de aceptación de la percepción y devengado el impuesto en el momento en que la percepción es exigible por el beneficiario.

El artículo 24 de la LISD, que regula el devengo del impuesto, dispone en su apartado 2 que, «En las transmisiones lucrativas “inter vivos” el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato». Ahora bien, a este respecto, debe tenerse en cuenta la regulación sustantiva de las transmisiones lucrativas. En este sentido, debe atenderse a la regulación de la donación en el Código Civil –CC–, pues el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD participa de la naturaleza de las donaciones (transmisiones lucrativas “inter vivos”). En concreto, el artículo 618 del Código Civil dispone que «La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta» y el artículo 623 del mismo cuerpo legal determina que «La donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario».

En definitiva, de la lectura sistemática de los preceptos transcritos, ha de concluirse que el acto o contrato que determinará el devengo del impuesto en el caso de la percepción por supervivencia de un seguro de vida de tipo “Unit Linked”, modalidad de Vida Mixto, en el que el tomador o contratante es persona distinta del beneficiario, será el del acaecimiento de la contingencia que origine la prestación. A este respecto, cabe advertir que el beneficiario no se convertirá en sujeto pasivo hasta que no acepte la prestación, si bien en ese momento sus efectos se retrotraerán al día en que se produjo la contingencia.

REQUISITO DE MANTENIMIENTO EN EL CASO DE APORTACIÓN A SOCIEDADES “HOLDING” DE ACCIONES EN NUDA PROPIEDAD ADQUIRIDAS POR DONACIÓN

Consulta nº V1097-18 de 26 de abril de 2018

En reiteradas contestaciones a consultas, entre las que figura la que se menciona en el escrito de consulta y en aplicación de lo previsto en el epígrafe 1.3.f) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, este Centro Directivo ha manifestado que operaciones societarias como la aportación de activos no afectará al requisito de permanencia exigido por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto, siempre que se mantenga el valor de adquisición por el que se practicó en su día la reducción. Asimismo, deberán cumplirse los restantes requisitos exigidos, en particular el mantenimiento del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante el plazo legal.

En tales términos procederá tanto el mantenimiento del derecho a la reducción practicada por la adquisición de las participaciones como el derecho a la exención de las “holdings” a que se refiere el escrito de consulta.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UN INMUEBLE ADJUDICÁNDOSELO A UNO DE LOS COMUNEROS Y MANTENIENDO EL CONDOMINIO SOBRE OTRO INMUEBLE ENTRE LOS CUATRO COMUNEROS

Consulta nº V1076-18 de 16 de marzo de 2018

La disolución de una comunidad de bienes que no ha realizado actividades empresariales, sin que existan excesos de adjudicación, o existiendo sean inevitables y se compensen con dinero, tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

Ahora bien, en el caso planteado la comunidad no se va a disolver, ya que uno de los dos inmuebles va a seguir en la situación inicial, en copropiedad entre los cuatro comuneros. A este respecto, cabe indicar que, como ha señalado la Dirección General de los Registros y del Notariado en Resolución de 11 de noviembre de 2011 que “la extinción de la comunidad o es total o no es tal”.

Por lo tanto, la operación planteada quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados porque lo que realmente se va a producir es la transmisión de la cuota de participación de los otros tres comuneros al comunero consultante; todo ello partiendo de la premisa de que la adjudicación que va a realizarse va a ser mediante contraprestación.

En caso de no mediar ningún tipo de contraprestación, se tratará de una transmisión de carácter gratuito y tributará como donación a favor del comunero al que se adjudica y por el importe de la cuota que adquiere.

DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES CON LA CONSIGUIENTE ADJUDICACIÓN DE SU PATRIMONIO A LOS CÓNYUGES

Consulta nº V0717-18 de 16 de marzo de 2018

Respecto al exceso de adjudicación que se produzca, este constituye una transmisión patrimonial que tendrá carácter oneroso en tanto en cuanto sea objeto de compensación por parte del cónyuge que recibe el exceso al que recibe de menos, salvo que se origine por la adjudicación a uno de los cónyuges de un inmueble indivisible, o sea consecuencia necesaria de la adjudicación de la vivienda habitual del matrimonio.

En el caso planteado el exceso producido no puede considerarse consecuencia necesaria de la disolución de la sociedad de gananciales, por cuanto se produce por la adjudicación a un cónyuge de un bien que no tiene carácter ganancial.

Y tampoco puede considerarse que tenga carácter inevitable al estar formada la sociedad de gananciales por una serie de bienes que permitirían la formación de lotes distintos, que evitasen o, en su caso, minorasen el exceso producido.

En consecuencia, al exceso deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en aplicación del artículo 7.2.b) del Texto Refundido del Impuesto, sin que en este supuesto resulte de aplicación la exención contemplada en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido.

EXPLOTACIÓN PRIORITARIA

Consulta nº V0735-18 de 19 de marzo de 2018

Venta de una parte de la finca de explotación agraria que va adquirir para incorporarla a la explotación prioritaria de la que es titular, realizando una segregación, antes de los cinco años de la compra:

La adquisición de una finca que haya dado lugar a la reducción fiscal prevista en la Ley 19/1995 obliga a su adquirente a no enajenar, arrendar o ceder dicha finca durante los cinco años siguientes, debiendo mantener la propiedad de la misma durante el señalado plazo para no perder el derecho a la deducción.

En caso de que se lleve a cabo la transmisión planteada, el consultante debería proceder a regularizar su situación tributaria con la Hacienda Autonómica, al no haber mantenido la propiedad de la finca durante ese tiempo.

Por tanto, y con la única excepción de los “supuestos de fuerza mayor” a que se alude en el artículo 9 de la Ley 19/1995, el transmitente de la finca “deberá justificar el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora”.

DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD DE GANANCIALES, ADJUDICANDO A CADA UNO DE LOS CÓNYUGES DETERMINADOS BIENES Y DEUDAS EN PAGO DE SU HABER DE GANANCIALES, SIN QUE TENGA LUGAR NINGÚN EXCESO

Consulta nº V0961-18 de 11 de abril de 2018

No se produce el hecho imponible previsto en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD, y en cuanto a las adjudicaciones de los bienes a los cónyuges, resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 45.1.B.3 delTRLITPAJD.

ESCISIÓN FINANCIERA

Consulta nº V0608-18 de 6 de marzo de 2018

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa 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.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO Y EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Consulta nº V0952-18 de 11 de abril de 2018

Adjudicación de la vivienda de menor valor y el crédito pendiente a un cónyuge adjudicando al otro cónyuge la vivienda de mayor valor, por lo que compensará a su cónyuge la diferencia de valor, en metálico o mediante la asunción de parte de la deuda que grava la vivienda adjudicada al otro cónyuge.

Establece el artículo 392 del código civil que:

“Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, añadiendo el artículo 399 que “Todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le corresponda, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad.”

Dispone el artículo 450 que cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión”.

Luego, la disolución del condominio supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los partícipes en proporción a su cuota de participación, bien entendido que dicha adjudicación no atribuye a los comuneros algo que no tuvieran antes (artículos 399 y 450 del Código Civil), pues la división de la cosa común no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

En consecuencia, si la comunidad se disuelve de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que, por tanto, se produzca exceso alguno de adjudicación, no habrá transmisión alguna que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Ahora bien, la no sujeción por la referida modalidad determina la aplicación de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados a la escritura de disolución de la comunidad, pues, en caso de recaer ésta sobre un bien inmueble, concurrirán todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado Texto Refundido.

En el supuesto planteado se disuelve el condominio existente entre dos cónyuges sobre dos viviendas, de tal forma que, en la adjudicación de los bienes a los comuneros, se produce un exceso de adjudicación a favor del marido, quien deberá compensar en metálico a la esposa.

Se produce, por tanto, un exceso “inevitable” en tanto se trata de un bien indivisible o que desmerece mucho por la indivisión en los términos antes vistos de que la única forma de extinguir la comunidad es no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro el exceso en dinero.

En consecuencia, al tratarse de un exceso de adjudicación de los que el artículo 7.2.B) declara no sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, se producirá la sujeción del referido exceso por la cuota variable del documento notarial, dada la concurrencia de todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, procederá su tributación por la cuota.

Por último, la liquidación que proceda por este concepto es independiente de la que se haya originado por la disolución del condominio. La base imponible en este caso será el valor del exceso y será sujeto pasivo el comunero al que se le haya adjudicado.

ESCRITURA QUE RECOGE LA CONSTITUCIÓN DE HIPOTECAS INMOBILIARIAS SOBRE UNAS CONCESIONES DEMANIALES OTORGADAS A SU FAVOR POR UNOS MUNICIPIOS

Consulta nº V0594-18 de 2 de marzo de 2018

La constitución del derecho real de hipoteca por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ahora bien, la no sujeción de la constitución de la hipoteca a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permite sujetar la escritura pública en la que se formalice a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales al reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

La modalidad de actos jurídicos documentados grava el documento notarial, por lo que será indiferente que se haya o no previsto la constitución de la hipoteca en la escritura de préstamo, lo que se grava es el documento notarial que se va a realizar; por lo tanto, la escritura que recoja la constitución de las hipotecas estará sujeta por el concepto de actos jurídicos documentados.

Respecto al sujeto pasivo, conforme al artículo 29 del TRLITPAJD tendrá tal consideración “el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, por lo que, en el presente caso, la condición de sujeto pasivo recaerá en la entidad consultante.

La base imponible viene determinada por el contenido valuable del acto o contrato contenido en la escritura, en este caso la constitución de una hipoteca, cuyo valor se define en el artículo 12 de la Ley Hipotecaria, permitiendo su fijación de dos formas posibles:

- Por la suma de dos importes, el del principal de la deuda y el de los intereses, en caso de haberse pactado estos.
- Por un importe único, el importe máximo de la responsabilidad hipotecaria, en cuyo caso, y aun cuando dicho importe sea una cifra única, deberá identificarse cuales sean las obligaciones garantizadas.

Por otra parte, la ampliación del préstamo hipotecario por parte de la entidad bancaria, estará sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de actos jurídicos documentados.

Debe precisarse que la base imponible no estará constituida por la responsabilidad hipotecaria total, sino tan sólo por la añadida en la ampliación en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe de principal ampliado, más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos, habiéndose pronunciado en igual sentido el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 22 de septiembre de 1994 (Resolución 21-11-1997).

Por último, si la redistribución hipotecaria se realiza en documento privado faltará unos de los requisitos para tributar por el concepto de actos jurídicos documentados, ya que no se trata de una primera copia de escritura o documento notarial.

DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES CON LA CONSIGUIENTE ADJUDICACIÓN DE SU PATRIMONIO A LOS CÓNYUGES

Consulta nº V0717-18 de 16 de marzo de 2018

Constituye una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en tanto en cuanto dicha adjudicación no es una verdadera transmisión, pues no se está atribuyendo a los cónyuges algo que no tuvieran con anterioridad.

La no sujeción a la referida modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas posibilita la aplicación de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al reunir la escritura de disolución todos los requisitos

exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido. Sin embargo, el apartado 3º del artículo 45.I.B) del Texto Refundido establece la exención en las tres modalidades de gravamen del Impuesto de las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales por causa de la disolución de dicha sociedad.

MODIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE UNA NUEVA DIVISIÓN HORIZONTAL

Consulta nº V0731-18 de 19 de marzo de 2018

La modificación de la declaración de obra nueva y la división horizontal constituyen operaciones sujetas a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

La base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 70. 2 y 3 del reglamento del Impuesto, referida exclusivamente a la obra nueva que se realice y a la división horizontal de la misma, sin incluir en la misma el resto del edificio que no se vea afectado por la obra que se declara.

Será sujeto pasivo el propietario de la obra nueva que se declara y que se divide horizontalmente, es decir, el consultante, salvo que los referidos actos tuvieran lugar una vez realizada la permuta por parte de este.

ESCRITURA DE CANCELACIÓN PARCIAL DE OBRA NUEVA Y MODIFICACIÓN DE LA DIVISIÓN HORIZONTAL

Consulta nº V0732-18 de 19 de marzo de 2018

Se desea regularizar la situación registral y modificar la escritura de división horizontal que recoge una situación que no existe en la realidad, como resulta del hecho de que el chalet nº 10 figura en el catastro con una única referencia catastral. Para ello se otorgaría escritura de cancelación parcial de obra nueva, respecto de las tres fincas que figuran erróneamente en construcción y de modificación de la división horizontal respecto exclusivamente de esas tres viviendas, de tal forma que resulte una única finca.

La declaración de obra nueva o división horizontal, no se pueden configurar como hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, en cuanto que todas ellas no suponen más que modificaciones registrales de las fincas a las que se refieren, ya sea en relación a su configuración física, declaración de obra nueva, o jurídica, constitución o modificación del régimen de propiedad horizontal, pero sin que en ningún momento suponga una transmisión onerosa e inter vivos de bienes que siguen integrando el patrimonio de su titular.

Excluida la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, resta que examinar la posible incidencia de las referidas operaciones en la cuota variable del Documento Notarial, de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en tanto concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido:

- Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable,
- Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles
- Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 de esta Ley (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias)

El único aspecto que puede originar alguna duda es el relativo al contenido económico del documento, debiendo examinarse por separado su concurrencia en la declaración de la obra nueva o en la división horizontal.

En cuanto a la declaración de obra nueva, queda excluida la aplicación de la cuota variable en base a lo dispuesto en el artículo 70.2 del Reglamento ya que en la escritura de rectificación que se pretende otorgar no hay obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta.

Por el contrario, en cuanto a la división horizontal, si procede la tributación por dicho concepto, sin que ello suponga apartarse de la doctrina establecida en la consulta V2340-11. En dicha consulta se mantenía que "la 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". Sin embargo, en el supuesto planteado no se trata de una modificación de la naturaleza, el uso, o el coeficiente de participación de un inmueble, sino de la alteración de la superficie del mismo. Por ello debe entenderse que reúne todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido, al que resulta de aplicación, en cuanto a la base imponible, lo dispuesto en el artículo 70.2

anteriormente transcrito, bien entendido que el valor real de coste de la obra nueva y el valor real del terreno deberá estar referido exclusivamente al chalet nº 10, al que se contrae la modificación de la división horizontal, sin incluir en ningún caso a los portales 1 a 9, que en nada se ven afectados por dicha modificación.

Conclusión

1. La declaración de obra nueva no queda sujeta a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en base a lo dispuesto en el artículo 70.2 del Reglamento ya que en la escritura de rectificación que se pretende otorgar no hay obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta.
2. En cuanto a la división horizontal, si procede la tributación por dicho concepto en cuanto se produce la alteración de la superficie del inmueble. La base imponible estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva y el valor real del terreno referido exclusivamente al chalet nº 10, al que se contrae la modificación de la división horizontal, sin incluir en ningún caso a los portales 1 a 9, que en nada se ven afectados por la misma.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO ADJUDICANDO EL 100% DE UN TERRENO A UNA DE LAS PARTES, SIENDO LA OTRA RECOMPENSADA POR EL VALOR ECONÓMICO DEL 50%

Consulta nº V0826-18 de 26 de marzo de 2018

Siempre que la disolución se lleve a cabo de tal forma que el comunero no reciba más de lo que le corresponda en proporción de su cuota de participación en la cosa común, sin que se origine exceso de adjudicación, la disolución no constituirá una transmisión patrimonial que deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Ahora bien, la inexistencia de transmisión patrimonial y la consiguiente no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD determina la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de la escritura de disolución en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto.

Por otro lado, cuando a un comunero se le adjudique más de lo que le corresponda por su cuota de participación en la cosa común, el exceso que reciba no es algo que tuviese con anterioridad, por lo que su adjudicación si constituirá una transmisión patrimonial siempre que medie compensación por parte del comunero que recibe el exceso al comunero que recibe de menos.

La compensación constituye una contraprestación por el exceso recibido, que determina el carácter oneroso de la operación y su tributación en el ámbito del ITP y AJD.

La cuestión de si la parcela de terreno sobre la que recae la comunidad de bienes que pretende disolverse, es indivisible o desmerece mucho por su indivisión, constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse, debiendo ser valorada por la oficina gestora competente.

CANCELACIÓN DE LA HIPOTECA QUE RECAE SOBRE UNA FINCA Y CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA SOBRE LA NUEVA FINCA

Consulta nº V0863-18 de 28 de marzo de 2018

La liberación de responsabilidad hipotecaria de una finca constituye un hecho sujeto a la cuota variable del documento notarial y exento de la misma, por lo que no originará tributación alguna por dicha modalidad.

Por otro lado, la constitución de una hipoteca sobre la nueva finca, en garantía de la responsabilidad que recaía sobre la finca, está sujeta igualmente a la cuota variable del documento notarial, en este caso sin exención, y tributará por dicho concepto, por el importe de los 77.620,68 € que garantiza, más las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos.

BASE IMPONIBLE DE LA ESCRITURA DE ELEVACIÓN A PÚBLICO DEL ACUERDO DE VINCULACIÓN "OB REM"

Consulta nº V0894-18 de 6 de abril de 2018

El objeto valuable de la escritura de vinculación "ob rem" de una finca es la finca que se vincula, pues aun cuando la referida finca no exista en la forma descrita en el Registro de la Propiedad, lo que no puede es dudarse de su existencia real, como se manifiesta en el escrito de consulta en la que se describe como finca destinada a zona de paso o de esparcimiento.

Por tanto, la base imponible estará constituida por el valor declarado de la finca, sin perjuicio de la comprobación administrativa (art. 30.1 del Texto refundido).

DISOLUCIÓN DE PROINDIVISO ADJUDICÁNDOSE EL CIENTO POR CIENTO DE LAS FINCAS A LA ENTIDAD CONSULTANTE

Consulta nº V0983-18 de 17 de abril de 2018

En el supuesto planteado, se produce un exceso de adjudicación que tiene carácter inevitable, dada la indivisibilidad del bien impuesta por las condiciones urbanísticas de las parcelas, según se manifiesta en el escrito de consulta.

En consecuencia, se trata de un exceso de adjudicación de los exceptuados en el artículo 7.2.B) del texto Refundido que, por tanto, no tributará como transmisión patrimonial onerosa, sino por la cuota variable del documento notarial de Actos jurídicos Documentados sobre una base imponible constituida por el total valor declarado de la finca que se adjudica la entidad consultante, sin perjuicio de la comprobación administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 del texto Refundido.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO DE UNA DE LAS VIVIENDAS ADJUDICÁNDOSELA A UN COMUNERO AL 100%, QUIÉN COMPENSARÍA A LOS DEMÁS COMUNEROS EN METÁLICO, EN BASE A SU PORCENTAJE EN LA COMUNIDAD

Consulta nº V1112-18 de 27 de abril de 2018

Si se tratase de una única comunidad de bienes y la compensación del exceso tuviera lugar en metálico, dicho exceso estaría no sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por tratarse de un bien indivisible, conforme al art. 1062 del Código Civil.

Por tanto, estaría sujeto a la cuota variable del documento notarial, por cumplirse todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto refundido del ITP y AJD. Si la compensación a los otros comuneros no se realizase en metálico, la operación planteada debería tributar como transmisión patrimonial onerosa, por el concepto de permuta.

Asimismo, si la vivienda que se pretende adjudicar al comunero forme parte de una comunidad de bienes, en la que estén incluidas además otras viviendas, al no tener lugar la extinción total de la comunidad, no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 7.2.B) del Texto Refundido para ser considerado un exceso de adjudicación de los que el citado precepto declara no sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales, por la que, en consecuencia, deberá tributar, por el concepto de permuta.

VENTA DE DOS GARAJES HABIENDO PROMOVIDO LA CONSTRUCCIÓN UN AYUNTAMIENTO EN 2010 Y QUE HAN SIDO UTILIZADOS POR ÉSTE COMO ALMACÉN DE MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN Y COMO SEDE DE PROTECCIÓN CIVIL

Consulta nº V0709-18 de 16 de marzo de 2018

La edificación que va a transmitirse fue promovida por el consultante con la intención de destinarla a la venta, sin embargo ha sido utilizada por el consultante durante un período superior a dos años, por lo que dicha utilización agotaría la primera entrega del inmueble. El plazo de utilización que agotaría la primera entrega es una cuestión de hecho que deberá ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Por tanto, en la medida en que dicho inmueble haya sido utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años, por persona distinta del futuro adquirente, la entrega posterior del mismo tiene la consideración de segunda entrega conforme a lo establecido anteriormente, estando esta segunda entrega correspondiente a la operación objeto de consulta, por consiguiente, sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante lo anterior, cumplidos los requisitos establecidos al efecto en el artículo 20 apartado dos de la Ley 37/1992 y en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, la transmisión de la edificación estará sujeta y no exenta del Impuesto, en cuyo caso, será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido el empresario o profesional adquirente, al proceder la renuncia a la exención.

ADQUISICIÓN EN SUBASTA DIRECTA DE UN SOLAR, NO AFECTO A LA ACTIVIDAD DE LA CONSTRUCTORA, A UNA CONSTRUCTORA

Consulta nº V0751-18 de 21 de marzo de 2018

El carácter de empresario o profesional, otorgado por el desarrollo de su actividad de construcción, no se extiende a aquellas operaciones que realice desde su patrimonio privado.

Así, en el caso objeto de consulta, en que se especifica que el solar no fue afectado a su patrimonio empresarial, su transmisión se entenderá realizada al margen del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, para determinar si una operación de venta de un bien integrado en el patrimonio personal de un empresario o profesional está sujeta al Impuesto, hay que atender tanto a la intención del sujeto de destinar dicho bien a fines privados o a su actividad económica, como a las circunstancias de la propia venta. De este modo, si dicha venta se realiza en el ámbito del ejercicio de una actividad económica desarrollada por el vendedor, y no en el de la gestión y administración de su patrimonio privado, la entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De todo lo anterior se desprende que, en principio, la venta del solar por la constructora que manifiesta que no está afecto a su actividad, no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dicha no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la sujeción de la operación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según lo previsto en el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992 y artículo 7.1 y 5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

COMPRA DEL 100 POR 100 DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA ENTIDAD QUE POSEE COMO ÚNICO ACTIVO UNA FINCA RÚSTICA QUE TIENE ARRENDADA EL CONSULTANTE, QUE AFECTARÁ A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA QUE REALIZA

Consulta nº V0761-18 de 21 de marzo de 2018

Debe entenderse que, al tratarse de un inmueble afecto a la actividad empresarial de la entidad de la que se adquieren los valores, no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por el consultante y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, 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 IVA, si dichas participaciones estuvieran afectas al patrimonio empresarial de los transmitentes, o del ITPAJD, si no estuvieran afectos al patrimonio empresarial de los transmitentes, al que está sujeta.

ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA A SU PROMOTOR, RESULTANTE DE LA REFORMA DE UN LOCAL COMERCIAL REALIZADA POR EL MISMO PROMOTOR, CUYO LOCAL FUE ALQUILADO ANTERIORMENTE A VARIOS INQUILINOS DURANTE MÁS DE DOS AÑOS

Consulta nº V0792-18 de 21 de marzo de 2018

Del escrito de consulta parece deducirse que el consultante, adquirente de dicha vivienda, es una persona física que no tiene la condición de empresario o profesional, por lo que en principio, no será posible ejercer la renuncia a la exención recogida en el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto, quedando por tanto dicha entrega sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

COMPRAVENTA DE RELOJES DE SEGUNDA MANO ADQUIRIDOS TANTO A PARTICULARES COMO A OTROS EMPRESARIOS

Consulta nº V0831-18 de 26 de marzo de 2018

Los relojes adquiridos a particulares los revenderá aplicando el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Habrá que determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Si concurren ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA. En caso contrario la operación quedará sujeta al ITPAJD.

Por lo tanto, las adquisiciones que realice el consultante a particulares quedarán sujetas al ITPAJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Asimismo, al tratarse de bienes muebles, el tipo de gravamen será del 4 por 100, salvo que la comunidad autónoma correspondiente tenga fijado un tipo distinto.

APORTACIÓN DE LA TOTALIDAD DE SU PATRIMONIO EN FAVOR DE UNA ENTIDAD DE NUEVA CREACIÓN

Consulta nº V0842-18 de 26 de marzo de 2018

Dichas transmisiones quedarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la adquisición de los activos y pasivos se acompañe de los medios materiales y humanos suficientes que permitan el desarrollo de una actividad de inmobiliaria, como así parece deducirse del envío del escrito de consulta.

No obstante, si por el contrario sólo se transmiten bienes inmuebles habría que concluir que, de acuerdo con el apartado 1, letra a) del citado artículo 7, se trataría de una mera cesión de bienes o derechos, que, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción, deben considerarse como una operación sujeta al Impuesto. En tal caso, la transmisión de cada bien tributaría de acuerdo con el régimen general del Impuesto.

Por otro lado, dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa 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.

PROMOCIÓN Y COLABORACIÓN CON EL AYUNTAMIENTO POR PARTE DE UNA ASOCIACIÓN ADMINISTRATIVA DE COOPERACIÓN, QUE ACTÚA DE MANERA FIDUCIARIA, EN LA EJECUCIÓN DE OBRAS DE URBANIZACIÓN Y REDACCIÓN DEL PROYECTO DE REPARCELACIÓN

Consulta nº V0887-18 de 6 de abril de 2018

Las personas físicas titulares de las parcelas estaban dadas de alta como empresarios a efectos del Impuesto en el momento en que empezaron a soportar los costes de urbanización, habiéndose deducido las cuotas soportadas en sus correspondientes autoliquidaciones periódicas.

De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que los titulares de las parcelas, personas físicas, ostentan la condición de empresario o profesional en los términos expuestos en los párrafos anteriores.

En el caso de que tuvieran tal condición de empresario o profesional y los terrenos estuvieran afectos al desarrollo de su actividad empresarial o profesional, la venta de dichos terrenos constituiría una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, si los vendedores no tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por no haber efectuado el pago de gastos de urbanización en el sentido anteriormente señalado, la venta de tales terrenos no estaría sujeta a dicho tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por consiguiente, si las parcelas que se transmiten en el caso objeto de consulta tienen la consideración de terrenos en curso de urbanización en los términos anteriormente expuestos, como parece ser el caso, su transmisión estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN DEL PLENO DOMINIO DEL 90 POR CIENTO DE UN SUELO URBANIZABLE, QUE ACTUALMENTE PERTENECE AL 50 POR CIENTO A DOS HERMANOS, EN EL QUE SE CONSTRUIRÁ UN EDIFICIO DE VIVIENDAS

Consulta nº V0889-18 de 6 de abril de 2018

De acuerdo con los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, parece deducirse que no existe comunidad de bienes entre la entidad consultante y el hermano que transmite parcialmente su participación del inmueble, pues no existe intención de explotar en común una actividad con asunción conjunta de riesgos; antes bien, la construcción del inmueble se realizará por la consultante y se procederá antes de la finalización de la construcción a la extinción del condominio.

En virtud de lo anterior, el hermano que permuta el 40 por ciento del terreno a cambio de la construcción del 10 por ciento que conserva tendrá la condición de promotor, siempre que cumpla lo previsto en el artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, como parece desprenderse del escrito de consulta, encargando la construcción de la edificación a la sociedad consultante. Esta construcción constituirá una entrega de bienes según lo dispuesto en el artículo 8.Dos.1º de la Ley 37/1992.

La sociedad consultante a su vez, según la información aportada, cumple los requisitos previstos en el artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992 y tiene igualmente la condición de empresario y promotor de la edificación en el 90 por ciento del terreno de su titularidad.

Por consiguiente, las entregas de los pisos que realicen la sociedad consultante y el hermano que entrega el 40 por ciento del suelo, correspondientes a la parte del suelo que han promovido, una vez terminada su construcción, tendrán la consideración de primera entrega sujeta al Impuesto sin que resulte de aplicación, en consecuencia, el supuesto de exención contemplado en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Aportación no dineraria de unos inmuebles destinados al arrendamiento por una mercantil dedicada al comercio al por menor de bebidas y tabaco a otra sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria (Consulta DGT V0939-18 de 10/04/2018). De la escueta información contenida en la misma parece que solo van a ser objeto de transmisión inmuebles arrendados o destinados al arrendamiento.

En estas circunstancias, la referida transmisión parece que no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación tendrán la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, en la medida que van a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyen edificaciones a efectos del Impuesto pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de se renuncie a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal.

TRANSMISIÓN, EN VIRTUD DE UNA APORTACIÓN NO DINERARIA Y DE LA POSICIÓN DE SUPERFICIANTE

Consulta nº V0987-18 de 17 de abril de 2018

Transmisión, en virtud de una aportación no dineraria, por una comunidad de bienes a la sociedad arrendataria de la nave industrial de dicha nave industrial arrendada así como de la posición de superficiante en el contrato de derecho de superficie constituido sobre el resto de la finca de la que dicha comunidad propietaria:

Conllevará la realización de dos operaciones:

Transmisión de la nave industrial que radica sobre dicha finca.

De la descripción de hechos contenida en el escrito presentado no puede deducirse si la sociedad consultante, destinataria de la aportación no dineraria a realizar por la comunidad de bienes, ha venido arrendando la nave industrial desde que finalizó su construcción o bien, con anterioridad, dicho inmueble fue utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años por dicha comunidad promotora o por terceros titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.

En el primer caso, la transmisión de la nave industrial utilizada desde su construcción por la entidad consultante adquirente de la misma tendrá la consideración de primera entrega a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, sujeta y no exenta.

En el otro caso, dicha transmisión se considerará segunda entrega de edificaciones sujeta pero exenta del Impuesto.

Lo anterior será de aplicación, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

Transmisión de la posición de superficiante en el derecho de superficie constituido sobre dicha finca

La transmisión de la posición de superficiante en un contrato de derecho de superficie determina la realización, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de una prestación de servicios sujeta y no exenta siendo sujeto pasivo la comunidad de bienes.

Por su parte, la consultante, se subrogará en la posición del transmitente en cuanto a la tributación que corresponda al derecho de superficie del que pasa a ostentar la posición del superficiante.

CONCESIÓN A UNA SOCIEDAD MERCANTIL DE UN DERECHO DE SUPERFICIE

Consulta nº V1069-18 de 25 de abril de 2018

Concesión a una sociedad mercantil de un derecho de superficie sobre una finca, a cambio del pago de 1000 euros, abonados en el momento de la constitución de tal derecho, y de la reversión de las edificaciones construidas sobre dicha finca transcurridos 20 años de duración del derecho de superficie:

La comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa de una nave industrial, que una vez construido se destina al arrendamiento, tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, el superficiante, titular del terreno sobre el que se constituye el derecho de superficie (en el supuesto, la comunidad de bienes), tiene la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 5.Uno.c) de la Ley 37/1992, por lo que la constitución de tal derecho está sujeta a dicho Impuesto sin que resulte aplicable a la misma ninguno de los supuestos de exención previstos en el artículo 20.Uno de la mencionada Ley.

Asimismo, dado que la contraprestación del derecho de superficie se corresponde, además del pago de 1000 euros exigibles en el momento de la constitución, con la reversión del edificio construido, la cual tendrá lugar transcurridos 20 años, plazo contractual de duración del derecho de superficie, la prestación de servicios consistente en la constitución del derecho de superficie objeto de consulta se devengará, por el importe abonado, en el momento de la constitución, y a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional que corresponda a la reversión del edificio.

A estos efectos se considerará que el derecho de superficie entra en vigor desde el momento de la escritura pública de constitución de tal derecho.

En cuanto a la operación correspondiente a la reversión de la edificación, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional a efectos del citado tributo.

Partiendo de la condición de empresaria o profesional de la consultante, la reversión de la edificación al término del derecho de superficie tendrá la naturaleza de una entrega de bienes y, por tanto, a tenor de la regla contenida en el artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, se devengará el Impuesto cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente.

CONSTRUCCIÓN DE UNAS VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL DE PROMOCIÓN PÚBLICA DESTINADAS AL ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA

Consulta nº V1074-18 de 25 de abril de 2018

Si el arrendamiento con opción de compra es realizado por el promotor de la edificación, su entrega tiene la consideración siempre de primera entrega, y conforme a lo establecido anteriormente, la entrega de la vivienda que ha estado afecta exclusivamente a dicha modalidad de arrendamiento con opción de compra no estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por el contrario, cuando el contrato de arrendamiento es realizado por un no promotor, la posterior entrega de la vivienda como consecuencia del ejercicio de la opción de compra supondrá una segunda entrega sujeta y exenta del Impuesto, por lo que, en tal, caso, las prestaciones de servicios derivadas del contrato de arrendamiento constituirán, asimismo, una operación exenta del Impuesto.

Por último, señalar que, para este último supuesto, el mismo artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992 establece un supuesto de exclusión a la procedencia de la exención que regula. En particular, letra a) se refiere a "las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 34

Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 34

- Periodo de generación del incremento en el caso de venta del inmueble adquirido por usucapión 34
- Disolución de condominio sobre varios inmuebles..... 34
- Competencia para estimar o desestimar las solicitudes de devolución de ingresos indebidos 35
- Aumento de valor del terreno al momento de la transmisión lucrativa 35
- Extinción del condominio con adjudicación de varias fincas indivisibles por razones urbanísticas a una entidad, que compensa la diferencia en metálico 36
- Extinción del condominio hereditario de dos fincas urbanas del mismo valor, adjudicando una a cada uno de ellos y, en principio, dejando las demás fincas en proindiviso..... 36

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

PERIODO DE GENERACIÓN DEL INCREMENTO EN EL CASO DE VENTA DEL INMUEBLE ADQUIRIDO POR USUCAPIÓN

Consulta nº V1014-18 de 19 de abril de 2018

En virtud de estas notas definitorias, debe concluirse que el consultante, que posee a título de dueño el inmueble, lo adquiere por usucapión en la fecha en que se cumplan treinta años desde el inicio de la posesión. La sentencia del Juzgado de 20/11/2017 que declara justificada la adquisición del pleno dominio sobre el inmueble por parte del consultante y su cónyuge, no hace sino reconocer un derecho que se ostentaba desde que se dieron las condiciones jurídicas exigidas y, en consecuencia, esta última fecha no puede considerarse como fecha de adquisición. Lo contrario haría depender la institución de la usucapión de la existencia de una resolución judicial, cuando la normativa civil no exige título alguno, sino solo la posesión continuada a título de dueño durante el plazo arriba indicado.

No obstante, a efectos de la tributación por el IIVTNU, hay que tener en cuenta, tal como se ha indicado anteriormente, que en la operación de adquisición del terreno por prescripción adquisitiva o usucapión por parte del consultante, dado que se trata de una adquisición originaria, no existe una transmisión, por lo que no se cumple el requisito preceptuado en el artículo 104 del TRLRHL, y por tanto no se origina el hecho imponible del IIVTNU, estando por ello dicha operación no sujeta al impuesto.

Dado que la operación de usucapión no está sujeta al IIVTNU, no se produce el devengo del impuesto, por lo que a efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto en la futura enajenación del mismo, no se tendrá en cuenta la fecha de la adquisición por la prescripción adquisitiva o usucapión, ya que el cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas operaciones que no originan el devengo del impuesto.

Considerando que la anterior operación que determinó la sujeción al impuesto tuvo que producirse, en caso de existir, necesariamente en una fecha anterior a los 30 años de posesión pública, pacífica y continuada a título de dueño por el consultante, se concluye que el período de generación del incremento de valor del terreno en la futura transmisión del mismo será el máximo de 20 años establecido en el artículo 107 del TRLRHL.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE VARIOS INMUEBLES

Consulta nº 0021-18 de 17 de abril de 2018

Cuatro hermanos, cotitulares del derecho de propiedad sobre los diversos inmuebles adquirido por herencia, deciden extinguir el condominio sobre uno de ellos adjudicándose a un hermano que compensa en metálico a los demás.

Si la extinción de la comunidad de bienes se realiza mediante la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación, esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en estos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

Por tanto, bajo este supuesto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al no haber transmisión del derecho de propiedad.

Asimismo, en el caso de que la cosa en común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de extinción de la comunidad es la adjudicación de la cosa a uno de los comuneros con la obligación de abonar al otro/s, el exceso en dinero. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no constituye transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.

Pero, en el caso objeto de consulta, debe precisarse que la operación planteada no constituye una extinción del condominio, ya que solo se resuelve el condominio sobre uno de los bienes en común, la vivienda que se adjudica a uno de los comuneros, manteniéndose el proindiviso sobre el resto de los inmuebles en la misma proporción entre los comuneros.

Por tanto, la adjudicación de la vivienda a uno de los comuneros constituye una operación de compraventa en la que los otros tres comuneros venden su cuota parte al primero de ellos, a cambio de un precio. Dado que se trata de la transmisión de la propiedad sobre un terreno de naturaleza urbana, se produce la sujeción al IIVTNU, sin que resulte de aplicación ningún supuesto de exención. Cada uno de los tres hermanos no adjudicatarios tendrá la condición de sujeto pasivo del IIVTNU, como transmitentes de la propiedad de una cuarta parte indivisa cada uno a título oneroso.

COMPETENCIA PARA ESTIMAR O DESESTIMAR LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Consulta nº 0022-18 de 17 de abril de 2018

La competencia para estimar o desestimar las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, así como la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión tributaria del IIVTNU, de acuerdo con lo dispuesto en el TRLRHL, no corresponde a este centro Directivo, sino al respectivo Ayuntamiento o, en su caso, al órgano que tenga encomendada la gestión tributaria del impuesto y, posteriormente, en su caso, al órgano jurisdiccional competente.

AUMENTO DE VALOR DEL TERRENO AL MOMENTO DE LA TRANSMISIÓN LUCRATIVA

Consulta nº 0022-18 de 17 de abril de 2018

En fecha 11 de mayo de 2017, el Pleno del Tribunal Constitucional dictó la sentencia número 59/2017, en la que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera en relación con el artículo 107 del TRLRHL. En el fundamento jurídico 1 de la sentencia se excluye del objeto de la cuestión los apartados b), c) y d) del artículo 107.2 del TRLRHL, en donde se recogen las reglas especiales para la determinación del valor del terreno en determinados casos distintos de la transmisión de la propiedad de un terreno, por cuanto que no son aplicables al proceso a quo.

En el fundamento jurídico 5 el Tribunal Constitucional señaló claramente que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. En consecuencia, en el fallo estima la cuestión prejudicial planteada y declara inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de incrementos de valor.

Y, en el último inciso de los fundamentos jurídicos, el Tribunal Constitucional señala que la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Con anterioridad a esta sentencia, el Tribunal Constitucional había dictado las sentencias 26/2017 y 37/2017 relativas, respectivamente, a la normativa foral del IIVTNU en los Territorios Históricos de Guipúzcoa y Álava. Y con posterioridad a la sentencia 59/2017, el Tribunal Constitucional dictó la sentencia 72/2017 relativa a la normativa foral del IIVTNU de Navarra. En todas ellas, también se declara la inconstitucionalidad de la respectiva normativa en aquellos supuestos en los que se somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica porque no se produce un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. En el caso objeto de consulta, hay que tener en cuenta que la liquidación del IIVTNU practicada al consultante deriva de una transmisión a título lucrativo de la propiedad de un inmueble urbano, mediante herencia, por lo que el sujeto pasivo del IIVTNU, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL, es la persona adquirente del terreno (el heredero consultante) y no la transmitente (el causante).

Por el contrario, en las cuestiones de inconstitucionalidad de las sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, 37/2017, 59/2017 y 72/2017, el caso objeto de las mismas es una transmisión onerosa de la propiedad de un inmueble urbano mediante compraventa, en la que el sujeto pasivo es el transmitente (artículo 106.1.b) del TRLRHL), que alega que él adquirió en su día un inmueble por un determinado precio y posteriormente lo enajenó por un precio inferior al de adquisición, por lo que no se obtiene un incremento de valor, sino una pérdida. Esta alegación es aceptada por el Tribunal Constitucional y es el fundamento de sus sentencias, en cuanto que considera que los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL y los equivalentes de las normas forales son inconstitucionales y nulos en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de incrementos de valor, y por lo tanto, inexpresivas de capacidad económica, en contra del principio garantizado en el artículo 31 de la Constitución Española.

El principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31 de la Constitución Española hay que ponerlo en relación siempre con la persona obligada al pago del tributo, al establecer que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.”. En el caso de una transmisión onerosa de la propiedad de un terreno, el transmitente obtiene una cantidad de dinero en contraprestación. Por ello, en este caso es el transmitente quien es el titular de la capacidad económica que se somete a tributación.

Por el contrario, en una transmisión lucrativa de la propiedad de un terreno, como es el caso de una transmisión por herencia, la capacidad económica que se somete a tributación se produce en sede del adquirente, que recibe en su patrimonio un bien que antes no poseía, de forma gratuita, sin contraprestación. Por lo que en el ámbito del IIVTNU se produce un incremento de valor que es objeto de gravamen.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO CON ADJUDICACIÓN DE VARIAS FINCAS INDIVISIBLES POR RAZONES URBANÍSTICAS A UNA ENTIDAD, QUE COMPENSA LA DIFERENCIA EN METÁLICO

Consulta nº V0983-18 de 17 de abril de 2018

En el caso objeto de consulta, si tal como manifiesta la consultante, la única forma de disolver la comunidad y no perpetuar la indivisión es adjudicar las dos parcelas que son indivisibles por razones urbanísticas a uno de los copropietarios (la sociedad consultante), con compensación económica a los demás, no siendo posible otra adjudicación distinta de los bienes, no se produce la sujeción al IIVTNU. Al no producirse en este supuesto la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de los terrenos de naturaleza urbana a la sociedad consultante, no se devenga del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones de los terrenos adjudicados que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto, por lo que se entenderá que los distintos inmuebles ahora adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta y no en la fecha en que se produce la adjudicación del pleno dominio por extinción del condominio.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO HEREDITARIO DE DOS FINCAS URBANAS DEL MISMO VALOR, ADJUDICANDO UNA A CADA UNO DE ELLOS Y, EN PRINCIPIO, DEJANDO LAS DEMÁS FINCAS EN PROINDIVISO

Consulta nº V1001-18 de 18 de abril de 2018

La extinción o disolución de la comunidad supone la adjudicación de bienes o derechos a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación. Esta división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en estos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Por tanto, bajo este supuesto, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que al no haber transmisión del derecho de propiedad, no se realiza el hecho imponible del impuesto.

Asimismo, en el caso de que la cosa en común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de extinción de la comunidad es la adjudicación de la cosa a uno de los comuneros con la obligación de abonar al otro/s, el exceso en dinero. Esta obligación de compensar al otro/s en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código Civil. Se puede entender, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, que cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquella en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no constituye transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Por ello, en el caso de una comunidad de bienes constituida por dos o más personas que adquirieron en común

un único bien inmueble urbano y que deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente al otro/s, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto, por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni fiscalmente, sino que se trata de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros.

En el caso de que existan dos o más bienes inmuebles urbanos en la comunidad de bienes, hay que atender al conjunto de los bienes que integren la misma para determinar la indivisibilidad, ya que, aunque cada uno de los bienes individualmente considerados puedan ser calificados de indivisibles, el conjunto de todos sí puede ser susceptible de división, por lo que el reparto o adjudicación de los bienes entre los comuneros deberá hacerse mediante la formación de lotes lo más equivalentes posibles, evitando los excesos de adjudicación. Así, si no es posible otra adjudicación distinta de los bienes más equitativa entre los comuneros, no se produce la sujeción al impuesto. Por el contrario, si es posible otra adjudicación distinta de los bienes más equitativa entre los comuneros, sí existe una transmisión de la propiedad de un comunero a otro, que determina la sujeción al impuesto, así, por ejemplo, si se adjudican todos los bienes a un solo comunero, con compensación económica a los demás, sí que se producirá la sujeción al IIVTNU, ya que aunque dichos bienes individualmente considerados sean indivisibles, el conjunto de todos ellos sí era susceptible de división.

Por otro lado, hay que **determinar la existencia de una o varias comunidades de bienes**. El hecho de que dos o más titulares compartan la propiedad sobre uno o más bienes no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen de la referida comunidad. Así sucede cuando los bienes comunes proceden, unos de una adquisición hereditaria y otros por haber sido adquiridos por actos inter vivos, o cuando, aun habiendo sido adquiridos todos los bienes a título hereditario, proceden de distintas herencias. En tales casos debe entenderse que concurren dos comunidades, una de origen inter vivos y otra de origen mortis causa, o las dos de origen mortis causa pero sobre distintos bienes, sin que nada obste a lo anterior que los titulares de las dos comunidades sean las mismas personas. En el supuesto de que se trate de dos comunidades, su disolución supondrá la existencia de dos negocios jurídicos diferentes, debiendo disolverse cada una de ellas en su totalidad de forma independiente.

En caso de disolución simultánea de varias comunidades, en las que se produzcan excesos de adjudicación y se originen compensaciones entre los comuneros, debe tenerse en cuenta que, al tratarse de actos jurídicos independientes, dichas compensaciones deben ser en metálico, sin compensar con bienes que formen parte de otra comunidad. Si los comuneros intercambiasen inmuebles de una y otra comunidad, tal intercambio tendría la consideración de permuta.

Asimismo, **la disolución de una comunidad de bienes exige la extinción del condominio sobre todos los bienes que la integran**, ya que si solo se extingue el condominio sobre una parte de los bienes en común, permaneciendo la situación de proindiviso sobre el resto de bienes, no se trata de una disolución de comunidad de bienes, sino de una permuta.

El artículo 1.538 del Código Civil dispone que “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”. La permuta de inmuebles urbanos es una forma de transmisión de la propiedad de los mismos, y por lo tanto da lugar a la sujeción al IIVTNU. Trasladando lo anterior al caso planteado en la consulta, se manifiesta que los bienes en proindiviso fueron adquiridos por herencia de sus padres, por lo que, en principio, estaríamos ante un supuesto de dos comunidades.

En cualquier caso, tanto si se tratase de dos comunidades como de una sola, en las tres primeras opciones planteadas (extinguir solo el condominio sobre dos fincas urbanas de distinto municipio, de dos fincas urbanas del mismo municipio, o de solo las fincas urbanas), no se trataría de la disolución de una comunidad de bienes, la cual no se extingue, sino que afecta solamente a dos o todas las fincas urbanas, subsistiendo el régimen de indivisión entre ambos hermanos sobre los restantes bienes que componían la comunidad o comunidades hereditarias. Por tanto, a la vista de lo anteriormente expuesto, debe entenderse que se trata de una permuta, por lo que deberá tributarse por el IIVTNU. Cada uno de los comuneros tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de su porcentaje de propiedad que tenga sobre el bien o bienes inmuebles que se adjudican al otro comunero.

En la última de las opciones planteadas (extinguir el condominio de todas las fincas, tanto rústicas como urbanas), si cada una de las comunidades de bienes se disuelve en su totalidad, sin excesos de adjudicación evitables, y sin compensar con bienes que formen parte de la otra comunidad, en ese caso no se produciría la sujeción al IIVTNU.

Si resulta de aplicación la no sujeción al impuesto, hay que tener en cuenta que en la futura transmisión del inmueble/s adjudicado/s que esté sujeta al impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, se entenderá que los distintos inmuebles ahora adjudicados fueron adquiridos en la fecha en que se produjo la anterior transmisión sujeta (cuando se adquirieron por la respectiva herencia) y no en la fecha en que se produce la adjudicación a cada comunero por disolución de la comunidad.

En cualquier otro caso distinto, es decir, si las comunidades no se disuelven en su totalidad, si la adjudicación no se realiza de la manera más equitativa posible o si se producen compensaciones no en metálico, sino con inmuebles de la otra comunidad, tal como se ha expuesto anteriormente, nos encontraríamos también ante una permuta, y como tal tributaría en el IIVTNU como transmisión de la propiedad de un terreno a título oneroso.

