



OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

NOVIEMBRE/DICIEMBRE 2010

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales	▶ 4
Resoluciones Judiciales y Administrativas	▶ 26
Consultas OL	▶ 59
Cuestiones Prácticas	▶ 68
Fiscalidad Local	▶ 74
Normativa CC.AA.	▶ 82

DIRECTOR:

Vicente Carbonell Serrano

Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras

COORDINADOR:

Carlos Colomer Ferrándiz

Director del Departamento Fiscal

EQUIPO DE REDACCIÓN

Javier Irazo Molinero

Inspector de Tributos

Loyola Sanchiz Garés

Inspectora de Tributos

Pedro Irigoyen Barja

Inspector de Tributos

CONSEJO DE REDACCIÓN

Luis Fernández del Pozo

Director del Servicio de Estudios Registrales

Belén Madrazo Meléndez

Directora del Servicio de Consumidores y Usuarios y de Medio Ambiente

María de los Reyes Muñiz Grijalvo

Coordinador Territorial de OO.LL. de Andalucía Occidental

Cesar Alfonso Frías Román

Coordinador Territorial de OO.LL. de Andalucía Oriental

M^a del Carmen Lerma Rodrigo

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Aragón

Ana María Fernández Álvarez

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Asturias

Alicia Echevarría Pérez

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Baleares

Diego Hermoso Mesa

Coordinador Territorial de OO.LL. de Canarias (Las Palmas)

Carlos Celestino Lalanda

Coordinador Territorial de OO.LL. de Canarias (Tenerife)

David Suberviola Díaz

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cantabria

Andrés Juez Pérez

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla La Mancha

José Miguel Tabares Cuadrado

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla y León

Joaquín José Rodríguez Hernández

Director del Servicio de Sistemas de Información

Jesús Benavides Almela

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cataluña

Cristina Martínez Ruiz

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de la Comunidad Valenciana

Luis José Moreno Camacho

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Extremadura

Jesús Fernández Brea

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Galicia

Fernando Carabaña Aguado

Coordinador Autonómico de OO.LL. de La Rioja

Reynaldo Vázquez de Lapuerta

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Madrid

Eduardo Cotillas Sánchez

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Murcia

Antonio Luis Alvarez García

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Navarra

Igor Prieto García

Coordinador Autonómico de OO.LL. del País Vasco

José Menéndez Hernández

Registrador de la Propiedad (Jubilado)

Francisco Guío Montero

Abogado

Secretaría Técnica:

Elena Alberdi Alonso

Realización y diseño:

Artia Comunicación Gráfica

Impresión:

Gráficas 82

Depósito legal: M-29169-2006 • ISSN: 1886-7812

TEMAS FISCALES

- LA NUEVA ASISTENCIA MUTUA EN EL ÁMBITO DE LA RECAUDACIÓN

DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO DE 16 DE MARZO DE 2010 SOBRE LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE COBRO DE LOS CRÉDITOS CORRESPONDIENTES A DETERMINADOS IMPUESTOS, DERECHOS Y OTRAS MEDIDAS..... [4]

Antonio Montero Domínguez. Inspector de Hacienda del Estado

- BENEFICIOS FISCALES APLICABLES EN EL ITPAJD EN LA NOVACIÓN Y SUBROGACIÓN DE PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS HIPOTECARIOS EN LA LEY 2/1994..... [17]

Luis Javier Romero Hinjos. Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado

RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

- Adjudicación de un bien privativo por parte de un cónyuge al otro cónyuge en un matrimonio en régimen de gananciales... [26]
- Inexistencia de un exceso de adjudicación en la extinción de condominio..... [26]
- Tracto Sucesivo..... [26]
- Diferencia entre valor y precio..... [26]
- Venta de un inmueble por importe inferior al declarado.... [27]
- Interpretación y calificación jurídica de los contratos..... [27]
- Ejercicio anticipado de la opción de compra..... [28]
- Adquisición de una vivienda mediante subrogación en el préstamo del promotor y constitución de fianza..... [28]
- Constitución de aval a favor de la entidad financiera con posterioridad a la constitución del préstamo..... [29]
- Sustitución de un aval en garantía del cumplimiento de un contrato por la constitución de un depósito en metálico a nombre de los acreedores..... [29]
- Canje de acciones en multinacional francesa por participaciones en sociedad limitada española..... [30]
- Aportación a la sociedad conyugal..... [30]
- Constitución de un préstamo por un particular..... [31]
- Valoración de una finca adquirida por una sociedad civil... [32]
- Elevación a público de un contrato privado de compra... [32]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Cierre de la sucursal que una entidad de crédito tiene en España como consecuencia de la operación de reestructuración..... [33]
- Ampliación de capital con aportación de bienes inmuebles gravados con hipoteca..... [33]
- Constitución de nuevas sociedades y aumento de su capital social..... [33]
- Ampliación de capital para llegar al capital mínimo establecido para las SICAV..... [34]
- Aportación de rama de actividad..... [34]
- Fusión por absorción..... [35]
- Escisión de una sociedad con entrega de participaciones de la nueva sociedad que recibe las participaciones a los socios de la escindida..... [36]

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

Tfno.: 91 272 18 58 • Fax: 91 411 21 28

revistatributaria@corpme.es

índice

- Disolución y liquidación con adjudicación de inmuebles [36]
- Transferencias corrientes que recibe una Sociedad anónima unipersonal realizadas por el único socio [37]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Ampliación de préstamo hipotecario [38]
- Sujeto pasivo de una cancelación de condición resolutoria expresa [38]
- Pacto de igualdad de rango [39]
- Valoración de la escritura de declaración de obra y de constitución en régimen de propiedad horizontal [39]
- Escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal [39]
- Subrogación o novación modificativa de un crédito hipotecario [40]
- Demolición de parte de un voladizo de una terraza y cambio de los porcentajes de participación en la comunidad de propietarios [40]
- Emisión de unas letras de cambio [41]
- Escritura de rectificación de otra anterior [41]
- Cancelación del crédito hipotecario con una entidad y constitución de préstamo hipotecario con otra entidad financiera [42]

DESLINDE IVA-TPO

- Recurso de casación para la unificación de doctrina: transmisión sujeta a IVA a pesar de la intervención judicial [43]
- Transmisión de plazas de garaje y trasteros, resultantes de la división material de un sótano en fincas registrales independientes [43]
- Venta de plazas de garaje previamente cedidas temporalmente a terceros [44]
- Transmisión de una nave como único activo de la empresa absorbida [44]
- Entidad promotora de viviendas que entrega algunas de ellas como premio por la organización de una rifa [45]
- Sujeción a IVA por el ejercicio anticipado de una opción de compra en un leasing sobre inmuebles [45]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Fallecimiento del heredero sin haber aceptado la herencia [46]
- Ius delationis [46]
- Tratamiento tributario del "trust" en su constitución y en caso de fallecimiento del constituyente [47]
- Confluencia en la misma persona de heredero y acreedor [48]
- Fecha de declaración de la minusvalía [49]
- Descendientes por afinidad [49]
- Cumplimiento del requisito de mantenimiento del valor [50]
- Mantenimiento del requisito de permanencia [51]
- Empresa individual: Persona casada en régimen de gananciales, que realizaba la actividad de arrendamiento de inmueble [51]
- Explotación de las fincas rústicas a través de una sociedad civil, formada por la madre y tres hijos, siendo la primera la que ejerce la actividad agrícola de manera personal [52]
- Remuneraciones procedentes por el ejercicio de las funciones directivas a efectos de la reducción autonómica andaluza [52]
- Mantenimiento del valor de las participaciones adquiridas vía sucesión o donación en caso de escisión [52]
- Cumplimiento del requisito de permanencia [53]

- Adjudicación de un bien a cada heredero compensando, el que reciba el de mayor valor, al otro en metálico la diferencia por el exceso de adjudicación [53]

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- Donación dineraria de un residente fiscal en España a residentes en Francia [54]
- Liberación de los codeudores de un préstamo hipotecario [54]
- Donación bajo la condición resolutoria de premoriencia de la donataria [55]
- Donación de farmacia a la que no resulta aplicable la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [55]
- Cuantificación de la principal fuente de renta a efectos de la donación de participaciones sociales [56]
- Donaciones de acciones pignoradas, en las que el donatario se subroga en la deuda garantizada [56]

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

- Segregación mercantil por aportación no dineraria de rama de actividad para la constitución de una sociedad [57]
- Asignación del usufructo a los herederos condicionales [57]
- Transmisión de un bien que pertenecía a la sociedad de gananciales disuelta como consecuencia del fallecimiento de uno de los cónyuges [57]
- Aplicación de la exención del Impuesto al Instituto de la Vivienda de Madrid [58]
- Valor del terreno en el momento del devengo [58]

CONSULTAS OL

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Sucesión por derecho de transmisión [59]
- Contrato privado de compraventa de una vivienda en construcción entre un promotor y un particular y posterior cesión onerosa del derecho de opción de compra sobre el citado inmueble a dicho promotor antes de finalizar su construcción [62]
- Tributación de la usucapión de un inmueble [64]
- Transmisión de los derechos de un arrendamiento financiero inmobiliario [65]
- Liberación de deuda sin contraprestación [67]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- Adjudicación en pago de deudas [68]
Diego Blázquez Mozún. Registrador de la Propiedad de Alcadia

FISCALIDAD LOCAL

- La sujeción al "impuesto de la plusvalía municipal" [47]
M^a Carmen Gómez de la Torre Roca. Subdirección General de Tributos Locales. Dirección General de Tributos

NORMATIVA CCAA

- Novedades normativas Comunidades Autónomas [82]

Temas fiscales

4

LA NUEVA ASISTENCIA MUTUA EN EL ÁMBITO DE LA RECAUDACIÓN

DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO DE 16 DE MARZO DE 2010 SOBRE LA ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE COBRO DE LOS CRÉDITOS CORRESPONDIENTES A DETERMINADOS IMPUESTOS, DERECHOS Y OTRAS MEDIDAS

Antonio Montero Domínguez

Inspector de Hacienda del Estado.

El pasado mes de marzo se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea (diario del día 31 de marzo), la DIRECTIVA 2010/24/UE DEL CONSEJO de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

Esta Directiva viene a continuar la línea en su día sentada por la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del FEOGA así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, que por primera vez estableció mecanismos de asistencia mutua en materia de cobro.

Esa primera norma fue sucedida por la Directiva 2008/55/CE, del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, que amplió de forma notoria su ámbito de aplicación.

La Directiva recién aprobada introduce varias modificaciones significativas en esta materia ya que:

- ❖ Por una parte amplia su ámbito objetivo de aplicación, al resultar aplicable a un mayor número de créditos de derecho público, estableciendo una mayor definición de los mismos, fortaleciendo de esa manera la seguridad jurídica.
- ❖ En segundo término establece más líneas de asistencia, no sólo la referida al cobro, sino también

al intercambio de información y a la adopción de medidas cautelares.

- ❖ Crea un esquema homogéneo en cuanto a los mecanismos de formalización de las solicitudes de asistencia y de los cauces de comunicación entre Estados.

El objeto de estas notas es identificar el contenido de la norma en sus aspectos esenciales, a cuyo efecto se va a seguir el ordinal de los preceptos en la misma incorporados.

Dicho contenido que puede esquematizarse de la siguiente forma:

ARTÍCULO 1: OBJETO

En relación con el artículo 1 de la Directiva, descriptivo del objeto de la misma, en el mismo se habla explícitamente de la obligación de prestar asistencia para el cobro, a diferencia de la anterior redacción, en la que se hacía referencia a “garantizar el cobro”.

Realmente no se puede hablar de un cambio sustancial; quizás sí de una expresión bastante más clara e imperativa que, ya desde el comienzo del texto legal no deja lugar a dudas en relación con la finalidad del mismo.

ARTÍCULO 2: ÁMBITO DE APLICACIÓN

En relación con el ámbito de aplicación de la Directiva de la que tratamos, contenido en su artículo 2, la exposición de motivos de la misma es clara en cuanto a su finalidad, cuando señala:

“(…) La asistencia mutua entre Estados miembros en materia de cobro de sus **créditos recíprocos y de los créditos de la Unión en relación con determinados impuestos y otras medidas** contribuye al buen funcionamiento del mercado interior y garantiza la neutralidad fiscal, y además ha permitido a los Estados miembros suprimir medidas protectoras de carácter discriminatorio en las transacciones transfronterizas, destinadas a prevenir el fraude y las pérdidas presupuestarias.

La Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana (...) estableció por primera vez mecanismos de asistencia mutua en materia de cobro. Dicha Directiva y sus actos de modificación se codificaron mediante la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (...).

No obstante, los citados mecanismos, aun representando un primer paso hacia el perfeccionamiento de los procedimientos de cobro en la Unión, merced a la aproximación de las normas nacionales aplicables, se han revelado insuficientes para satisfacer las necesidades derivadas de la evolución que el mercado interior ha experimentado a lo largo de los últimos 30 años.

A fin de proteger más adecuadamente los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior, **es necesario hacer extensivo el ámbito de aplicación de la asistencia mutua en materia de cobro a los créditos correspondientes a impuestos y derechos que no se benefician aún de dicha asistencia mutua**, mientras que para hacer frente al creciente número de peticiones de asistencia y lograr mejores resultados es imprescindible mejorar la eficiencia y la eficacia de la asistencia y facilitarla en la práctica. Para alcanzar los objetivos propuestos se requiere realizar importantes adaptaciones, por lo que una mera modificación de la actual Directiva 2008/55/CE no bastaría. Por tanto, debe derogarse dicha

Directiva y sustituirla por un nuevo instrumento jurídico que se apoye en los logros alcanzados por la misma y establezca normas más claras y precisas cuando sea necesario.

Una normativa más clara fomentará un intercambio más amplio de información entre los Estados miembros y garantizará la cobertura de todas las personas naturales y jurídicas dentro de la Unión, **teniendo presente la gama cada vez mayor de modalidades legales, incluidas no solo modalidades tradicionales como los fondos fiduciarios y las fundaciones, sino cualquier instrumento nuevo que pueda ser creado por contribuyentes en los Estados miembros. También permitirá tener en cuenta todas las formas que puedan adoptar los créditos de las autoridades públicas en relación con determinados impuestos, derechos, exacciones, devoluciones e intervenciones, incluidos todos los créditos pecuniarios en relación con un determinado contribuyente o un tercero que sustituyan el crédito original.** Contar con una normativa más clara es necesario ante todo para definir mejor los derechos y las obligaciones de todas las partes afectadas.(...)”.

La nueva Directiva que tratamos amplia de forma notoria su ámbito material en lo referente a los créditos a cuyo cobro va dirigida, ya que:

1. Se incluyen en la misma todos los impuestos y derechos de todo tipo (de carácter público)
2. Recaudados por el Estado o sus subdivisiones (territoriales o administrativas), incluyendo los entes locales.
3. La Directiva especifica expresamente algunas figuras que quedan bajo su amparo:
 - ❖ La sanciones, multas, tasas y recargos conexos a los créditos a que la misma alcanza.
 - ❖ Se reconoce como materia propia de la asistencia, bajo la genérica denominación de tasas, los créditos exigidos por certificaciones y documentos análogos vinculados a procedimientos administrativos tributarios y no tributarios.
4. La nueva Directiva incluye, además, un listado de conceptos para cuyo cobro no se aplicará la misma, excluyendo expresamente, entre otras, las cotizaciones a la Seguridad Social.

ARTÍCULO 3: DEFINICIONES

El artículo 3 del texto lo que hace es establecer los conceptos básicos, de la siguiente forma:

1. Concreta la legitimación activa, estableciendo los distintos tipos de oficina que habrán de conformar, según la elección de configuración de cada Estado miembro, su estructura organizativa para posibilitar la aplicación de la Directiva: oficina central de enlace, oficina de enlace, servicio de enlace. Estas oficinas asumirán la doble condición de autoridad requirente o requerida, según cada caso.
2. Concreta, desde el punto de vista de la legitimación pasiva, el concepto de persona en el marco de la Directiva, para abarcar todas las formas de configuración posible de la misma.
3. Define determinados conceptos en relación con el uso de medios electrónicos en la aplicación de la Directiva.

ARTÍCULO 4: ORGANIZACIÓN

En materia de competencia, establece la exposición de motivos lo siguiente:

“(...) La presente Directiva no debe afectar a la competencia de los Estados miembros en cuanto a la determinación de las medidas de cobro aplicables al amparo de su ordenamiento jurídico interno. Es preciso, no obstante, garantizar que el buen funcionamiento del sistema de asistencia mutua previsto en la presente Directiva no se vea comprometido ni por las disparidades existentes entre las normativas nacionales ni por la falta de coordinación entre las autoridades competentes.(...)”.

El texto de la Directiva se dirige a establecer un esquema genérico de organización en los Estados miembros para asegurar la correcta prestación de la asistencia, pero dejando en manos de éstos el diseño último del mismo, dentro del que, con carácter global, se contiene en la norma.

La organización se basa en la creación de oficinas de diverso nivel que serán las que asuman, como se comentó más arriba, la posición de autoridad requirente/requerida.

Es imperativa la designación de la denominada Oficial Central de Enlace, a la que se atribuye, con carácter exclusivo y excluyente, la condición de responsable principal

de los contactos con los Estados miembros (asumiendo este papel potestativamente en lo referente a las relaciones con la Comisión).

En un segundo nivel los Estados podrán crear oficinas de enlace, estructuradas por tipos o categorías de impuestos o derechos, incluyendo por tanto un cierto nivel de especialización en la organización, solución ésta que debería permitir una mayor fluidez en los contactos entre Estados.

En un tercer nivel se posibilita la creación de servicios de enlace distintos de las oficinas ya mencionadas, que en este caso podrán crearse basándose en una estructura territorial o bien operativa.

Es importante lo dispuesto en éste precepto, ya que en todo caso, quién asume la responsabilidad última de las comunicaciones entre Estados es sólo la Oficina central de enlace, que deberá enviar dichas comunicaciones o autorizar expresamente su envío por alguna de las oficinas o servicios de nivel inferior.

Con ésta última precisión se asegura un nivel de centralización suficiente que permita el “gobierno” del sistema.

EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Señala el texto como línea directriz lo siguiente:

“(...) La asistencia mutua debe consistir en que la autoridad requerida pueda proporcionar a la autoridad requirente la información que esta última precise para el cobro de los créditos nacidos en su propio Estado miembro, y notificar al deudor todos los documentos relativos a tales créditos que emanen de este último Estado miembro. La autoridad requerida debe poder proceder asimismo, a petición de la autoridad requirente, al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro requirente, o adoptar medidas cautelares destinadas a garantizar el cobro de dichos créditos.(...)”.

También establece lo siguiente:

“(...) Se establecerá un fundamento jurídico para el intercambio de información sin solicitud previa en relación con ciertas devoluciones de impuestos. Por eficacia, también debe permitirse la presencia de funcionarios de la Administración tributaria de un Estado miembro o su participación en las investigaciones administrativas realizadas en otro Estado miembro. Asimismo, es preciso prever un intercambio de información más directo entre servicios, con vistas a aumentar la rapidez y la eficacia de la asistencia.(...)”

ARTÍCULO 5: SOLICITUD DE INFORMACIÓN

La norma incorpora un mandato que obliga a la autoridad requerida, con carácter general, a suministrar información que pueda ser útil al Estado requirente a efectos del cobro de sus propios créditos.

El texto permite al Estado requerido a valorar la pertinencia de la información a los efectos citados, incluyendo el calificativo “previsiblemente pertinente”, por lo que las peticiones de información podrán ser formuladas de forma totalmente abierta, lo cual tiene todo el sentido, habida cuenta de que precisamente lo que se trata es que el Estado requerido pueda realizar una labor de acumulación de dicha información, que por su propia naturaleza será esencialmente patrimonial.

Habilita el texto comunitario a que el Estado requerido pueda desplegar actuaciones de investigación al efecto de cumplir con el mandato asistencial, siendo la expresión omnicompreensiva: “cuantas investigaciones administrativas se precisen...”.

El mandato genérico que se contiene en el artículo es objeto de puntualización en el mismo, ya que se establecen una serie de límites que traen causa de la importación de determinados principios de derecho tributario internacional, de forma que no existirá la obligación de facilitar información por parte del Estado requerido cuando:

- ❖ El Estado requerido no pudiese obtener dicha información para el cobro de sus propios créditos.
- ❖ Se revelasen secretos comerciales, industriales o profesionales.
- ❖ Pudiese afectar al orden público.

Por otra parte, no podrá ser invocado, en ningún caso, para evitar el suministro de información, la existencia del secreto bancario.

En cualquier caso, de entender el Estado requerido que concurre alguna de las causas citadas que impidan el suministro de la información, dicha circunstancia deberá ser puesta en conocimiento del Estado requirente.

ARTÍCULO 6: INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SIN SOLICITUD PREVIA

La norma que comentamos prevé el intercambio de información de forma automática, en el sentido de que no sea precisa solicitud previa, cuando existan devoluciones derivadas de determinados tributos.

El artículo 6 desarrolla esta previsión, estableciendo una novedad al establecer la obligación de comunicación en relación con cualquier devolución, tributaria o no (impuestos o derechos), exceptuando las correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (exclusión que se justifica por el diferente mecanismo de información que afecta a éste impuesto armonizado).

La finalidad de este suministro de información es facilitar información al Estado acreedor de la existencia de derechos de crédito públicos (devoluciones) a favor del deudor, de forma que pueda por parte de dicho Estado valorarse la oportunidad de solicitar la asistencia para el cobro mediante la actuación sobre dichos créditos por parte del Estado miembro en el que los mismos se han generado.

ARTÍCULO 7: PRESENCIA EN LAS OFICINAS ADMINISTRATIVAS Y PARTICIPACIÓN EN LAS INVESTIGACIONES ADMINISTRATIVAS

La regulación supone una apuesta clara por la colaboración internacional, en este caso en el seno de la Unión Europea, en la lucha contra el fraude, visualizado desde ésta Directiva en su vertiente recaudatoria.

La norma parte de la base de no imponer nada: todo dependerá de la existencia de previo acuerdo entre los Estados requirente y requerido, es decir, bilateral. Sólo si existe dicho acuerdo expreso se podrá concretar la presencia a la que se refiere el precepto, que podrá tener como finalidad:

- ❖ Permanecer en las oficinas administrativas en las que se desarrollen las actuaciones a las que se refiera la asistencia mutua.
- ❖ Presenciar las actividades de investigación desplegadas en relación con dicha asistencia
- ❖ Asistir a los funcionarios del Estado requerido, sin que dicha asistencia sea objeto de desarrollo en la propia Directiva.

Advertir, sin embargo, que, según el texto legal, será preciso que la norma doméstica del Estado requerido lo permita expresamente para que funcionarios extranjeros puedan realizar dos tipos de actuaciones muy concretas:

- ❖ Entrevistar a personas
- ❖ Examinar registros (en una interpretación amplia del término, examinar documentación).

En todo caso será exigible la identificación de tales funcionarios extranjeros y la justificación de tal condición.

LA ASISTENCIA PARA LA NOTIFICACIÓN DE DOCUMENTOS

Tomamos como punto de partida, de nuevo, la exposición de motivos del texto normativo:

“(...)La asistencia mutua debe consistir en que la autoridad requerida pueda proporcionar a la autoridad requirente la información que esta última precise para el cobro de los créditos nacidos en su propio Estado miembro, y notificar al deudor todos los documentos relativos a tales créditos que emanen de este último Estado miembro. La autoridad requerida debe poder proceder asimismo, a petición de la autoridad requirente, al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro requirente, o adoptar medidas cautelares destinadas a garantizar el cobro de dichos créditos.(...)”

ARTÍCULO 8: SOLICITUD DE NOTIFICACIÓN DE DETERMINADOS DOCUMENTOS RELATIVOS A CRÉDITOS

La primera precisión que hay que hacer es que los documentos a notificar no sólo podrán referirse al cobro de los créditos, sino a cualquier otro aspecto de los mismos.

En la nueva Directiva se separan claramente tres elementos:

- ❖ La solicitud de notificación.
- ❖ El modelo normalizado de notificación (que deberá contener una información mínima e indispensable que se tasa en el propio precepto).
- ❖ El documento anejo (que será objeto de notificación) o bien su descripción.

Para permitir una mayor eficacia en la asistencia, se habrá de identificar la oficina del Estado requirente responsable del citado documento anejo y/o la de aquella de la que podrá obtenerse información adicional sobre el documento a notificar y, lo que es más importante, sobre las posibilidades de impugnación de la obligación de pago en relación con el acto objeto de notificación.

El nivel de detalle de la nueva regulación llega hasta el punto de tener que señalarse por el Estado requirente el plazo en el que la notificación deberá llevarse a efecto.

Novedad sustantiva es que la asistencia para la notificación tendrá carácter subsidiario: sólo podrá presentarse la solicitud en el caso de que el Estado requirente no haya sido capaz de realizar la notificación con arreglo a su propia normativa, o bien cuando ésta conlleve dificultades desproporcionadas.

ARTÍCULO 9: MEDIOS DE NOTIFICACIÓN

La norma establece que la notificación deberá realizarse conforme a la regulación del Estado requerido.

Las novedades se concretan en lo siguiente:

- ❖ La notificación en el Estado requerido se realizará sin perjuicio de que el Estado requirente regule otras formas de notificación.
- ❖ Se permite que cualquier Estado miembro notifique directamente en cualquier otro Estado miembro el documento en cuestión, por lo que habrá de entenderse que, por el requisito de la subsidiariedad, en tanto en cuanto puedan usarse estos otros mecanismos no será susceptible de ser utilizado el de la asistencia mutua. El precepto prevé esta norma expresamente para los supuestos de notificación mediante correo certificado o por vía electrónica.

LAS MEDIDAS DE COBRO O MEDIDAS CAUTELARES

ARTÍCULO 10: PETICIÓN DE COBRO

En el nuevo texto se refuerza la función informativa entre los Estados requirente y requerido estableciéndose de forma imperativa la continuidad en la información desde el primero al segundo en aras a facilitar la prestación de la asistencia, en este caso ya centrada, expresamente, en la realización de actuaciones recaudatorias.

Obsérvese que el flujo de información deberá ser permanente en tanto en cuanto por parte del Estado requerido se esté desarrollando la asistencia.

Esta norma complementa, sin duda, lo dispuesto en el artículo 5.1 de la Directiva, en el que se regula el suministro de información entre Estados, pero con la diferencia de que allí se realiza bajo petición de uno de los Estados. El suministro regulado en el artículo 10.1 es imperativo y unilateral.

ARTÍCULO 11: CONDICIONES QUE REGULAN LAS PETICIONES DE COBRO

La norma sigue manteniendo como premisa para solicitar la asistencia para el cobro la de que en el Estado requirente no se hubiese interpuesto impugnación alguna contra el crédito que se trata de recaudar y/o contra el instrumento que permita su ejecución en dicho Estado y en tanto en cuanto no se hubiese resuelto tal impugnación, sin perjuicio de que por parte del Estado requerido

pueda suspenderse el procedimiento de cobro cuando exista constancia del litigio (en relación con la parte del crédito objeto del mismo), pudiendo, en ese caso, adoptar medidas cautelares.

La autoridad requirente deberá comunicar la existencia del litigio al Estado requerido indicando la parte del crédito que no es objeto del mismo, a los efectos ya indicados de que pueda continuar respecto de dicha parte la actuación recaudatoria.

La norma autoriza en estos casos también, como más adelante se comentará, a ejecutar las acciones de cobro aún existiendo litigio, si se cumplen determinadas condiciones.

Por otra parte, las peticiones de asistencia sólo podrán efectuarse cuando en el Estado requirente se hubiesen desarrollado los oportunos procedimientos de cobro, si bien se explicitan los supuestos en los que dicho principio no será de aplicación:

- ❖ Cuando exista evidencia de la inexistencia de bienes sobre los que actuar.
- ❖ Cuando los bienes del deudor sólo permitan una recuperación parcial de la deuda.
- ❖ Cuando la actuación ejecutiva en el Estado requirente presente dificultades desproporcionadas.

ARTÍCULO 12: INSTRUMENTO QUE PERMITE LA EJECUCIÓN DEL CRÉDITO EN EL ESTADO MIEMBRO REQUERIDO Y DEMÁS DOCUMENTOS ANEJOS

La formalización de la solicitud de asistencia es objeto de la exposición de motivos en los siguientes términos:

“(…)La adopción de un instrumento uniforme para la aplicación de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido, así como de un modelo normalizado común para la notificación de los actos y decisiones relativos al crédito, debe solventar los problemas de reconocimiento y traducción de actos dimanantes de otro Estado miembro, que representan una de las principales causas de la ineficacia de los actuales mecanismos de asistencia.(…)”.

Tal y como puede deducirse directamente de lo trascrito de la exposición de motivos, la finalidad del instrumento uniforme es eliminar problemas de reconocimiento y traducción del acto dimanante del requirente.

Se distingue entre la petición de cobro y el instrumento uniforme, documentos ambos que deberán ser remitidos al Estado requerido.

El instrumento uniforme pretende homogeneizar la información suministrada por el Estado requirente al requerido en relación con el instrumento original en base al cual se pone en marcha el mecanismo de asistencia (en el caso de España ese instrumento original sería la providencia de apremio regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Como dicho instrumento original se conforma según la propia norma doméstica de cada Estado miembro, la Directiva lo que hace es, a efectos de la asistencia, convertir dicho instrumento en otro en cuyo contenido se incorporan los elementos básicos identificativos del primero, señalando expresamente que dicho instrumento uniforme no está sometido a reconocimiento, adición o modificación por parte del Estado requerido.

El contenido del instrumento uniforme se describe con el carácter de mínimo, siendo de reseñar el hecho de que el mismo deberá contener la identificación de la oficina responsable de la liquidación del crédito y, en su caso, de la oficina en la que podrá obtenerse información en relación con dicho crédito y con su impugnación.

Finalmente, se incorpora la posibilidad de que la solicitud de cobro anexe documentación de cualquier tipo referente al crédito.

ARTÍCULO 13: EJECUCIÓN DE LA PETICIÓN DE COBRO

En relación con esta materia, señala la exposición de motivos:

“(…)La mejor manera de ser eficaz a este respecto consiste en que, al dar curso a una solicitud de asistencia, la autoridad requerida pueda hacer uso de las facultades que le confiera la legislación de su país aplicable a los créditos correspondientes a los mismos impuestos o derechos, o a impuestos o derechos análogos. De no existir impuestos o derechos análogos, el procedimiento más adecuado sería el estipulado en la legislación del Estado miembro requerido que sea aplicable a los créditos correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas. No procede, como regla general, recurrir a la legislación nacional por lo que respecta a las preferencias concedidas a créditos nacidos en el Estado miembro requerido. Sin embargo, debe ser posible extender las preferencias a los créditos de otros Estados miembros que se basen en un acuerdo entre los Estados miembros de que se trate (…)”.

El texto establece la consideración como propio por parte del Estado requerido del crédito para cuyo cobro se solicita la asistencia, estableciéndose, por coherencia con tal consideración, que el mismo deberá desplegar todos los medios legales de que le dote su propio ordenamiento para efectuar dicho cobro, en idéntica a medida a como lo utilizaría para cobrar créditos propios por impuestos ó derechos análogos.

La nueva Directiva establece, como norma subsidiaria, que, para el supuesto de que en el Estado requerido no exista un impuesto o derecho análogo, deberá desplegar los mismos mecanismos que utilizaría para recaudar los créditos derivados del impuesto sobre la renta de la personas físicas.

De esta forma se elimina cualquier posibilidad de invocación por parte de un Estado miembro de la inexistencia de norma recaudatoria aplicable, por cuanto que en la totalidad de los integrantes de la UE existe un impuesto como el citado que, evidentemente, ha de ser objeto de recaudación.

La nueva Directiva también trata de mantener una cierta independencia decisoria en los Estados miembros en relación con las preferencias que han de concederse a los créditos objeto de asistencia mutua en relación con los demás que son objeto de recaudación, aclarando que no existe obligación de conceder a aquellos preferencias que tienen los créditos propios, salvo que la legislación del Estado requerido así lo señale expresamente, con carácter objetivo, o en el caso de que exista acuerdo en ese sentido entre ambos Estados.

Dicho lo anterior, el texto señala que, si se otorgan preferencias a los créditos del Estado requirente, habrán de otorgarse a los créditos idénticos o similares de cualquier otro Estado, siempre que las condiciones sean iguales.

El último inciso que comentamos tiene por finalidad potenciar un trato homogéneo entre Estados, sin prácticas discriminatorias de ningún tipo.

Reconoce la actual redacción, como ya lo hacía la anterior, la posibilidad de que el Estado requerido conceda, conforme a su propia normativa, un fraccionamiento en el pago del crédito. La competencia para adoptar la decisión es del Estado requerido, que tan sólo deberá comunicar, a posteriori, al requirente la concesión de tal fraccionamiento. Por supuesto se mantiene el devengo de intereses de demora.

La última referencia a la que haremos mención en este precepto es una novedad: el devengo y exigibilidad de intereses de demora conforme a la normativa del Estado requerido se regirá por una regla temporal diferente, ya que el devengo de los intereses se sitúa en el momento en el que se reciba la petición de cobro por parte del Estado requerido, y con arreglo a sus propias normas (con especial incidencia en lo referente al tipo de interés aplicable).

ARTÍCULO 14: LITIGIOS

Tomando como referencia el elemental derecho a la defensa, el texto en su exposición de motivos señala lo siguiente:

“(...)En el curso del procedimiento de cobro en el Estado miembro requerido, el interesado debe poder impugnar el crédito, la notificación efectuada por las autoridades del Estado miembro requirente o el instrumento de ejecución. Conviene prever que, en tales casos, la acción de impugnación sea ejercitada por el interesado ante la instancia competente del Estado miembro requirente, y que la autoridad requerida suspenda, salvo solicitud en contrario de la autoridad requirente, el procedimiento de ejecución que haya iniciado hasta tanto no recaiga decisión de la instancia competente del Estado miembro requirente(...).”

El derecho a la legítima defensa es objeto de reconocimiento, una vez más expreso, en la norma comunitaria.

Se establece la separación entre los distintos actos que pueden ser objeto de impugnación, con objeto de establecer claramente la competencia para su resolución:

- ❖ Si el objeto de la impugnación estuviese referido a una actuación del Estado requirente será este el competente para resolver: impugnación contra el crédito, contra el instrumento uniforme, contra las notificaciones realizadas por el requirente.
- ❖ Si estuviese dirigida contra las actuaciones del Estado requerido, la competencia será suya: contra las medidas de ejecución adoptadas por el requerido, contra notificaciones efectuadas por éste, etc.

Se introduce en el texto una obligación que vincula al Estado requerido: suministrar información al interesado sobre la necesidad de que la impugnación sea presentada, cuando sea el caso, ante el Estado requirente y con arreglo a la legislación de éste último.

En la línea de aportar seguridad jurídica, se potencia la obligación de información del Estado requirente para con el requerido en orden a comunicarle que existe impugnación interpuesta, y el alcance de la misma, ya que puede no afectar a la totalidad del crédito o créditos a los que se refiera la solicitud de asistencia, de forma que el último citado pueda actuar adecuadamente.

Se mantiene la posibilidad de que sea el interesado el que pueda comunicar al Estado requerido la impugnación por él presentada ante el requirente, ya que la suspensión de actuaciones por el Estado requerido, a la que a continuación nos referiremos, podrá tener su origen en la comunicación de la impugnación realizada por el interesado, no sólo la realizada por el Estado requirente.

Como se ha apuntado más arriba, se sigue regulando la figura de la suspensión de actuaciones por parte del Estado requerido para el supuesto de impugnación, previéndose dicho efecto también con el carácter de parcial cuando la impugnación no afecte a la totalidad del crédito o créditos objeto de la solicitud de asistencia.

De igual forma, y amén de la norma general de suspensión inmediata, se prevé la posibilidad de que la autoridad requirente solicite la continuación de las actuaciones recaudatorias en relación con el crédito impugnado, siempre y cuando en el Estado requerido dicha posibilidad esté regulada también respecto de sus propios créditos. Pero debe motivarse dicha petición.

Nada obsta, por otra parte, para que por parte del Estado requirente, o de motu proprio por decisión del requerido, se adopten medidas cautelares en relación con el aseguramiento del crédito objeto de impugnación para el supuesto de suspensión, como siempre, cuando en el Estado requerido así lo permita la normativa aplicable.

El precepto se cierra con una norma de suspensión específica: en el supuesto en que el crédito, su vigencia y exigibilidad, en definitiva, se esté dilucidando en el seno de un procedimiento amistoso en el marco de la normativa internacional entre los Estados requirente y requerido, se suspenderán las actuaciones de asistencia hasta la conclusión de dicho procedimiento amistoso, salvo que se trate de un supuesto que la norma califica como de "fraude o insolvencia", sin perjuicio de la posibilidad de la adopción de las medidas cautelares en los términos que ya se han visto más arriba.

ARTÍCULO 15: MODIFICACIÓN O RETIRADA DE LA SOLICITUD DE ASISTENCIA EN MATERIA DE COBRO

A través de este artículo se reconoce y regula una situación que no es extraña en la tramitación de este tipo de asistencia: la de que la situación que originó la solicitud por parte del Estado requirente cambie por alguna razón, que evidentemente no se tasa en la norma.

Contiene en esencia una obligación de información por parte del requirente hacia el requerido comunicándole dichas alteraciones en la situación original.

Se especifica el caso concreto en que la modificación traiga causa de la resolución de un litigio para la cual sea competente el Estado requirente.

Recuérdese que en el texto se establece que es competencia del Estado requirente la resolución de los recursos que se planteen contra la procedencia del crédito en sí, contra el instrumento inicial de ejecución en ese Estado (en el caso de España, la providencia de apremio), contra el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado requerido (que no está sujeto a reconocimiento, adición o sustitución por el Estado requerido) y contra las notificaciones realizadas por el Estado requirente.

En este supuesto, si la decisión finalmente adoptada en la resolución de la impugnación determinase una modificación en el instrumento uniforme, deberá remitirse uno nuevo, revisado, actualizado en definitiva, conforme a la decisión adoptada, en base al cual proseguirán las actuaciones del Estado requerido.

Es la traslación al ámbito de esta Directiva del principio de conservación de los actos administrativos de antigua implantación en nuestro derecho administrativo.

Por aplicación de ese mismo principio, se establece el mantenimiento, hay que entender en la parte que corresponda, de las medidas cautelares que hubiesen podido ser adoptadas, salvo que, de nuevo de forma evidente, la impugnación resulta de forma favorable para el interesado por el Estado requirente hubiese afectado a la validez del instrumento inicial que permite la ejecución en el Estado requirente o del instrumento uniforme inicial que la permite en el Estado requirente.

ARTÍCULO 16: SOLICITUD DE MEDIDAS CAUTELARES

El principio rector de esta regulación se literaliza en el texto de la exposición de motivos de la siguiente forma:

*“(…)Habida cuenta de la creciente movilidad observada en el mercado interior, y de las restricciones impuestas por el Tratado o por otras disposiciones legales en cuanto a las garantías que pueden exigirse a los contribuyentes no establecidos en el territorio nacional, **deben ampliarse las posibilidades de solicitar la aplicación de medidas de cobro o de medidas cautelares en otro Estado miembro.(…)”**.*

La imperatividad no deja lugar a dudas, ni tan siquiera en la citada exposición de motivos:

“(…)La autoridad requerida debe poder proceder asimismo, a petición de la autoridad requirente, al cobro de los créditos nacidos en el Estado miembro requirente, o adoptar medidas cautelares destinadas a garantizar el cobro de dichos créditos.(…)”.

Aunque se omite la mención, es obvio que la petición de adopción de medidas cautelares deberá ser motivada en todo caso.

La adopción de medidas cautelares debe ser permitida por la norma doméstica del Estado requerido (para sus propios créditos, se entiende) y la misma se concretará conforme a sus propias normas de procedimiento.

El texto vincula la adopción de medidas cautelares a dos supuestos:

- ❖ Cuando el crédito o el instrumento inicial que permita la ejecución en el Estado miembro sean objeto de impugnación.
- ❖ Cuando aún no habiéndose emitido dicho instrumento inicial de ejecución, la norma del Estado miembro requirente así lo prevea.

Las medidas cautelares por su propia naturaleza son objeto de adopción en aquellos supuestos en los que aún no se puede actuar ejecutivamente para el cobro de la deuda. Dos de los supuestos en los que esto sucede son precisamente los descritos en el artículo que comentamos:

- ❖ Si existe impugnación del crédito o del instrumento que permite su ejecución, puesto que, de ser este el caso, el propio artículo 14.4 de la Directiva determina con carácter general la suspensión del procedimiento, previendo, en ese caso, la posibilidad de adopción de medidas cautelares.
- ❖ Si la deuda aún no se encuentra en la fase recaudatoria ejecutiva, por ejemplo en fase voluntaria de ingreso, o incluso no liquidada (como así prevé la norma española a través del artículo 81 de la Ley General Tributaria), cuando existan indicios racionales de

que, de no adoptarse las medidas, el cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro, de existir el mismo, deberá adjuntarse a la solicitud de adopción dirigida al Estado requerido, no estando el mismo, como en el caso del instrumento uniforme, supeditado a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución.

ARTÍCULO 17: DISPOSICIONES QUE REGULAN LA SOLICITUD DE MEDIDAS CAUTELARES

Como complemento al artículo anterior, la Directiva señala la aplicación a las medidas cautelares de lo dispuesto en el texto respecto de la solicitud de asistencia para el cobro en cuanto a:

- ❖ la remisión por parte del requirente al requerido de toda la información útil relacionada con la petición.
- ❖ la consideración del crédito al que se refiera la solicitud como propio del Estado requerido.
- ❖ la remisión de información al requirente sobre el resultado de su petición.
- ❖ las normas que regulan los litigios con carácter general.
- ❖ las normas que regulan la modificación de la solicitud de asistencia.

ARTÍCULO 18: LÍMITE DE LAS OBLIGACIONES DE LA AUTORIDAD REQUERIDA

La nueva Directiva establece que la prestación de asistencia para el cobro no será obligatoria para el Estado requerido cuando se den dos condiciones:

- ❖ que dicha prestación pueda determinar dificultades económicas o sociales en dicho Estado requerido.
- ❖ que dicha previsión esté prevista y regulada en la norma doméstica del Estado requerido y sea aplicable, por tanto, de concurrir los elementos de hecho y derecho derivados de dicha normativa, al cobro de sus propios créditos.

También se establece la no obligación de prestar asistencia, ahora ya con carácter general y para el conjunto de las variantes reguladas en la norma (intercambio de información, asistencia para notificar, asistencia para

el cobro, asistencia para la adopción de medidas cautelares), cuando la antigüedad del crédito sea superior a cinco años, siendo el inicio el del vencimiento del crédito y la fecha de cierre del cómputo la de la solicitud de asistencia.

En el caso de que el crédito o el instrumento inicial que permitiese la ejecución en el Estado requirente hubiese sido objeto de impugnación, el plazo de cinco años comenzaría a computarse desde que no fuese susceptible de nuevas impugnaciones en el Estado requirente.

Por otra parte, se hace referencia al supuesto en el que por parte del Estado requirente se conceda un aplazamiento o fraccionamiento para el pago al deudor. En ese caso el plazo de 5 años para poder realizar la solicitud de asistencia se comienza a computar desde que finalizase el plazo dado para dicho pago en virtud de dicho aplazamiento o fraccionamiento.

No obstante, en esos supuestos, el Estado requerido no estará obligado a prestar la asistencia cuando la antigüedad del crédito supere los 10 años, en este caso contados, dice la norma, desde que el crédito hubiese debido pagarse en el Estado miembro (vencimiento original en periodo voluntario de ingreso).

Por último se establece un límite mínimo cuantitativo por debajo del cual no existirá obligación de prestar la asistencia: cuando el crédito para el que se solicite la asistencia sea inferior a 1.500 euros.

ARTÍCULO 19: PRESCRIPCIÓN

También en materia de prescripción se pronuncia la exposición de motivos:

*“(...)Por lo que se refiere a la prescripción, es preciso **simplificar** la normativa vigente, disponiendo que la suspensión, interrupción o prórroga de los plazos de prescripción se determine, en general, con arreglo a las disposiciones en vigor en el Estado miembro requerido, salvo cuando la suspensión, interrupción o prórroga del plazo de prescripción no sea posible en virtud de dichas disposiciones.(...)”.*

Como puede observarse, la exposición de motivos de la Directiva que comentamos señala que el objetivo de la nueva redacción del precepto que regula la cuestión de la prescripción es simplificar la anterior, sentando, por decirlo de alguna forma, una vis atractiva en materia de

prescripción a favor de lo actuado por parte del Estado requerido en aplicación de su normativa.

La primera precisión legal ya aclara una cuestión que antes podía suscitar dudas: en materia de plazos de prescripción, los que habrán de tenerse en cuenta son los que se regulan en el Estado requirente.

En cuanto a las causas de suspensión, interrupción o prórroga (términos que son utilizados por la Directiva habida cuenta de la distinta regulación que de la figura se contiene en las normas domésticas de los distintos Estados miembros), la nueva redacción separa la regulación de dos cuestiones distintas:

- ❖ Por una parte se mantiene la regla según la cual toda actuación realizada por el Estado requerido que, conforme a su propia norma, suspenda, interrumpa o prorrogue el plazo de prescripción, surtirá idéntico efecto en el Estado requirente, siempre la norma doméstica de éste regule un efecto equivalente.
- ❖ En un segundo regula, ex novo, la posibilidad de que en el Estado requerido no se regule la suspensión, interrupción o prórroga del plazo de prescripción; pues bien, la solución es clara: si la actuación desarrollada por el Estado requerido hubiese sido realizada por el requirente y hubiese tenido esos efectos suspensivos, interruptivos o de prórroga según su norma doméstica, dichos efectos se entenderán producidos.

El texto incorpora la precisión de que las reglas descritas con anterioridad no afectarán a las posibilidades que el Estado requirente tiene de desarrollar, en paralelo a la actuación del requerido, actuaciones con esa finalidad suspensiva, interruptiva o de prórroga del plazo de prescripción. En ese sentido se establece una obligación de información mutua entre los Estados requirente y requerido en cuanto al desarrollo, por uno u otro, de las actuaciones a las que venimos haciendo referencia.

ARTÍCULO 20: GASTOS

Señala la exposición de motivos en materia de gastos:

*“(...) A fin de alentar a los Estados miembros a destinar recursos suficientes al cobro de créditos de otros Estados miembros, **el Estado miembro requerido debe poder exigir del deudor el reintegro de los gastos conexos al cobro.(...)”.***

El nuevo texto reconoce la existencia de un coste soportado por el Estado requerido para poder prestar la asistencia en cuestión, si bien parece ceñirlo a la referente al cobro, cuando en la práctica ese coste también se va a derivar, con seguridad, en la relativa a la adopción de medidas cautelares y en la referente a la práctica de notificaciones.

La norma señala que la autoridad requerida “procurará” cobrar dichos costes, por lo que la habilitación legal para dicha repercusión está reconocida.

Se mantiene una norma general de renuncia entre Estados al reembolso de gastos, ahora sí, sin especificar a qué tipo de asistencia se refiere, por lo que englobará a todas ellas, añadiendo una excepción a la misma cuando el cobro hubiese presentado especiales dificultades o se inscriba en el ámbito de la lucha contra la delincuencia organizada, supuestos en los que los Estados podrán acordar modalidades de reembolso específicas.

Se mantiene también la fórmula indemnizatoria según la cual el Estado requirente vendrá obligado a reparar los gastos soportados y pérdidas sufridas que hubiesen podido ocasionarse como consecuencia de actuaciones desarrolladas por el Estado requerido basadas en vicios que afectasen al crédito y/o al instrumento que permite su ejecución en el Estado requerido, incorporándose también a este deber de reparar los daños los que se hubiesen provocado, por idénticas causas, al adoptar medidas cautelares.

NORMAS GENERALES QUE REGULAN TODOS LOS TIPOS DE SOLICITUDES DE ASISTENCIA

ARTÍCULO 21: MODELOS NORMALIZADOS Y MEDIOS DE COMUNICACIÓN

Señala la exposición de motivos lo siguiente:

“(...)La adopción de un instrumento uniforme para la aplicación de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido, así como de un modelo normalizado común para la notificación de los actos y decisiones relativos al crédito, debe solventar los problemas de reconocimiento y traducción de actos dimanantes de otro Estado miembro, que representan una de las principales causas de la ineficacia de los actuales mecanismos de asistencia.(...)”

La redacción que se ha transcrito de la exposición de motivos de la Directiva deja bien a las claras su finalidad, al identificar el problema que se trata de solucionar.

A lo largo de los artículos anteriores se ha hecho referencia a la existencia de distintos tipos de documentos: modelos normalizados para las notificaciones, instrumento uniforme que permite la ejecución, solicitud de medidas cautelares.

Pues bien, el hilo de lo dicho, se establece la regla general de que todas las relaciones entre los Estados miembros derivadas de la aplicación de esta Directiva deberán soportarse en ese abanico de documentos y de que la remisión de los mismos se realizará por medios electrónicos, añadiendo, a renglón seguido, lo obvio: siempre que los medios técnicos así lo permitan.

Como cláusula de salvaguarda, se establece también que la falta de utilización de los soportes y medios a los que se ha hecho referencia no supondrá, per se, un defecto invalidante de las actuaciones desarrolladas en el marco de la Directiva. Habrá que entender, lógicamente, siempre y cuando se cumpla con los requisitos jurídicos indisponibles que en la norma se contienen. Téngase en cuenta que la propia norma prevé que el uso de tales medios está condicionado a la existencia de medios técnicos que los habiliten. De no ser posible su uso, habrá que acudir a otros mecanismos para hacer efectiva la asistencia.

ARTÍCULO 22: RÉGIMEN LINGÜÍSTICO

En esta materia la Directiva se adapta a la configuración de modelos normalizados, instrumentos uniformes, etc., a la que ya hemos venido haciendo referencia, para establecer que dichos documentos son los que, obligatoriamente, tienen que llegar traducidos a una de sus lenguas oficiales al Estado requerido (o bien ir acompañados de dicha traducción).

No todo documento que acompañe a esos documentos deberá traducirse por el Estado requirente a priori. Sólo si así se solicita por el requerido habrá de efectuarse dicha traducción.

En materia de notificaciones, la norma permite los documentos que vayan a ser objeto de notificación y a los que se refiere el artículo 8.1.c) puedan ser remitidos a la autoridad requerida en una lengua oficial del Estado requirente, no impone la traducción por lo tanto, lo que implicará que será práctica normal la de que sea ese documento no traducido el que se haga llegar al interesado con la notificación efectuada por el Estado requerido.

ARTÍCULO 23: DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN Y DE DOCUMENTOS

El objetivo de la Directiva en relación con el uso de la información resulta expuesto, por primera vez, en su exposición de motivos:

“(...)En aras de la eficacia es necesario que la información facilitada en el marco de la asistencia mutua pueda utilizarse en el Estado miembro que reciba dicha información por razones distintas de las que proporciona la presente Directiva, cuando lo permita la legislación nacional tanto del Estado miembro que facilite la información como del Estado miembro que reciba esa información.(...)”.

El texto establece con carácter general el secreto oficial y la protección que la norma doméstica de cada Estado miembro concede a informaciones análogas, secreto y protección que beneficiarán a cualquier información obtenida como consecuencia de lo dispuesto en la Directiva.

En el caso de España recuérdese lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley General Tributaria.

La norma señala la finalidad originaria de dicha información: la aplicación de las medidas de cobro o cautelares reguladas en la Directiva.

Pero añade que la información podrá utilizarse también para el cálculo y aplicación de las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social, incorporando en éste punto un elemento exógeno a la propia Directiva, ya que como se recordará, el texto excluye de su ámbito de aplicación precisamente a las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social. Es decir, si bien la Directiva no se aplicará para la recaudación de dichas cotizaciones, los Estados miembros si podrán usar la información obtenida a su socaire para el cálculo y aplicación (entendemos recaudación) de tales cotizaciones.

La nueva Directiva permite el uso de la información procedente de un Estado miembro por otro Estado miembro para fines distintos de la aplicación de medidas de ejecución o de la adopción de medidas cautelares (finalidades, recordamos, primigenias de la información). No señala expresamente la norma qué fines distintos son esos, ya que su identificación se hace por remisión a la norma doméstica del Estado de origen de la información: si esa información es usada en el Estado de origen de la misma, el que la suministra, para fines distintos de aquellos señalados en el texto, el Estado que reciba dicha información también los podrá usar para tales fines.

En esa línea aperturista, el precepto regula la cesión de la información a un tercer Estado por parte de aquel que la recibe del Estado de origen, aunque esta posibilidad pasa por la autorización por parte de este último.

Por último reseñar que la información obtenida como consecuencia de la aplicación de la Directiva podrá ser usada como prueba por parte del Estado que la reciba en la medida en la que su norma doméstica así lo permita.

DISPOSICIONES FINALES

ARTÍCULO 24: APLICACIÓN DE OTROS ACUERDOS EN MATERIA DE ASISTENCIA

El precepto, del que claramente se deduce que la asistencia regulada en la Directiva tiene el carácter de mínimo para los Estados miembros, no limita la posibilidad de que se puedan establecer mayores cotas de colaboración en virtud de acuerdos bilaterales o multilaterales, no excluyendo la situación real de que los Estados miembros hayan establecido mecanismos de asistencia en estas materias con otros Estados que no lo son, incluso con entidades de naturaleza supranacional o internacional.

En lo concerniente a las relaciones entre Estados miembros, simplemente se establece una obligación para con la Comisión en aquellos casos en los que esos acuerdos bilaterales o multilaterales entre Estados miembros en virtud de los cuales se amplíe la asistencia sean comunicados a aquella, que a su vez informará al resto de Estados miembros.

El conocimiento de esta información puede tener trascendencia por ejemplo a efecto de de la concesión de preferencias a los créditos similares de otros Estados.

ARTÍCULO 25: COMITÉ

La decisión del Consejo de 28 de junio de 1999 a la que se hace referencia en este precepto establece los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión: La comitología.

En dicha Decisión se establecen los procedimientos a través de los cuales la Comisión desarrolla las competencias de ejecución de los actos adoptados por el Consejo, y en este caso, de la Directiva de la que estamos tratando.

Simplemente hay que señalar que en el caso de la Directiva objeto de estas notas el procedimiento que habrá de seguirse para que la Comisión desarrolle tales

funciones ejecutivas será el de reglamentación, regulado en el artículo 5 de la Decisión, a través del Comité de Cobros, que propondrá los acuerdos de ejecución que considere procedentes a través del procedimiento de referencia.

El plazo de tres meses a que se refiere el artículo 25 que comentamos es el que se establece para que por parte del Consejo exista pronunciamiento sobre la propuesta de ejecución que le pueda ser presentada por la Comisión.

ARTÍCULO 26: DISPOSICIONES DE APLICACIÓN

A través de este precepto se configura la utilización de la denominada Comitología para la aplicación de la Directiva de la que estamos tratando.

Se trata de prever qué materias podrán ser objeto de interpretación y desarrollo por la propia Comisión, citando expresamente las materias a las que dichas actuaciones podrán ir referidas que, como puede observarse, son esencialmente organizativas y relacionadas con las comunicaciones entre Estados y autoridades.

ARTÍCULO 27: COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN

A través de esta norma se establece una obligación de suministro de información con finalidad esencialmente estadística y dirigida al control por parte de la Comisión del funcionamiento de la Directiva, tal y como resulta expresamente establecido en el apartado 2 del artículo.

ARTÍCULO 28: TRANSPOSICIÓN

El precepto contiene un mandato para la trasposición de la Directiva por parte de los Estados miembros. Resaltar que establecida la obligación de trasposición con fecha límite el 31 de diciembre de 2011, en aquellos casos en los que dicha trasposición se realice con anterioridad, la aplicación de dicha trasposición sólo será posible a partir de 1 de enero de 2012, aplicación que no debe confundirse con la entrada en vigor de la Directiva de comentamos, que se produjo a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, tal y como dispone el artículo 30 siguiente.

En definitiva, hasta el 1 de enero 2012 se seguirá aplicando en la solicitud y prestación de la asistencia mutua la Directiva de 2008 y sus normas de trasposición hoy en vigor.

ARTÍCULO 29: DEROGACIÓN DE LA DIRECTIVA 2008/55/CE

El comentario al precepto resulta innecesario por su propio contenido, al constituir la cláusula derogatoria de la Directiva de 2008, que, como ya se expuso con anterioridad, perderá su vigencia a partir del 1 de enero de 2012.

ARTÍCULO 30: ENTRADA EN VIGOR

La Directiva entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea.

ARTÍCULO 31: DESTINATARIOS

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.

Solo un comentario en relación con este artículo: el mismo deja claro que los destinatarios de la norma, y por tanto responsables últimos de su aplicación son los Estados miembros.

Esta apreciación, que puede resultarle al lector baladí, se hace a los solos efectos de resaltar que la asistencia regulada en la Directiva es responsabilidad última de dichos Estados, no de las subdivisiones territoriales o administrativas a que se refiere el artículo 1.a) del texto, a las que se hace mención exclusivamente en su condición de titulares de los créditos cuya recaudación se beneficiará de la aplicación de la asistencia.

La responsabilidad en la prestación de dicha asistencia se atribuye, en exclusiva al Estado miembro, redundando en esta idea, sin duda, la configuración de la organización a que se refiere el artículo 4 del texto de la Directiva, en el que claramente se establece que en todo caso, serán designadas por el Estado "sus" autoridades competentes.

Será cada Estado el que deba decidir qué nivel de desagregación considera procedente establecer en tales designaciones y el criterio de tales designaciones.

BENEFICIOS FISCALES APLICABLES EN EL ITPAJD EN LA NOVACIÓN Y SUBROGACIÓN DE PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS HIPOTECARIOS EN LA LEY 2/1994

Luis Javier Romero Hinjos

Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado

1. INTRODUCCIÓN

El número 26 de OL (septiembre-octubre 2010) incluye un artículo titulado *“La insostenible postura de la Dirección General de Tributos en materia de novación y subrogación de créditos hipotecarios”*, firmado por Basilio J. Aguirre Fernández (BJAF), Registrador de la Propiedad de La Carolina, en el que su autor hace una fuerte crítica del criterio de la Dirección General de Tributos (lo califica como postura insostenible) relativo a los beneficios fiscales aplicables en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las operaciones de novación y subrogación de créditos hipotecarios, por no equipararlos a los préstamos hipotecarios y, en consecuencia, excluirlos de la exención regulada para estos en los artículos 7 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

Este trabajo pretende exponer el punto de vista y argumentos de la Dirección General de Tributos (DGT), que el autor comparte plenamente, y contraponerlos a los expuestos en el mencionado artículo de BJAF, a fin de que los lectores puedan conocer y sopesar los fundamentos jurídicos que sustentan ambas posturas y formarse su propia opinión al respecto.

2. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DE LA DGT SOBRE LOS PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS EN EL ITPAJD

El tema a debate es el tratamiento que debe darse a las operaciones de novación y subrogación de créditos hi-

potecarios que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 2/1994, cuyos artículos 7 y 9 regulan beneficios fiscales aplicables en el ITPAJD en los siguientes términos:

«Artículo 7.º Beneficios fiscales.

Estará exenta la escritura que documente la operación de subrogación en la modalidad gradual de «Actos Jurídicos Documentados» sobre documentos notariales.»

«Artículo 9. Beneficios fiscales

Estarán exentas en la modalidad gradual de «Actos Jurídicos Documentados» las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1.º de esta ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.»

El criterio de la DGT ha sido expuesto en numerosas contestaciones a consultas y se ha mantenido constante a lo largo del tiempo. En el artículo de BJAF se citan las resoluciones V1291-08, de 19 de junio, V1829-09, de 6 de agosto y V0309-10, de 19 de febrero, todas ellas vinculantes, pero se podrían citar muchas más (por ejemplo, V1739-09, V1987-09, V1154-10, etc.). También se cita la resolución de 19 de diciembre de 1997, perteneciente al periodo en que las contestaciones a consulta no eran vinculantes. La doctrina que emana de estas resoluciones de la DGT es que las exenciones reguladas en los artículos transcritos son aplicables a

los préstamos hipotecarios, pero no a los créditos hipotecarios, y ello porque la mencionada Ley 2/1994 se refiere a los préstamos hipotecarios, sin mencionar los créditos hipotecarios. Así, el propio título de la Ley se refiere expresamente a los primeros pero no menciona a los segundos y su artículo 1, que determina el ámbito de aplicación de la norma dispone lo siguiente (el subrayado es del autor).

«Artículo 1.º Ámbito.

1. Las Entidades financieras a las que se refiere el artículo 2.º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, podrán ser subrogadas por el deudor en los préstamos hipotecarios concedidos, por otras Entidades análogas, con sujeción a lo dispuesto en esta ley.

2. La subrogación a que se refiere el apartado anterior será de aplicación a los contratos de préstamo hipotecario, cualquiera que sea la fecha de su formalización y aunque no conste en los mismos la posibilidad de amortización anticipada.»

La doctrina de la DGT, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que proscribe la aplicación de la analogía en materia de exenciones y beneficios fiscales en general («No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales»), determina que los beneficios fiscales regulados en la Ley 2/1994 son aplicables a los préstamos hipotecarios, pero no a los créditos hipotecarios, pues el ámbito de dicha ley se circunscribe a los préstamos hipotecarios y ampliar sus beneficios fiscales a los créditos hipotecarios requeriría la aplicación de la analogía, lo que no está permitido por la LGT.

3. RESUMEN DE LAS CRÍTICAS DE BASILIO J. AGUIRRE FERNÁNDEZ A LA DOCTRINA DE LA DGT

BJAF no comparte el criterio de la DGT, que califica de insostenible, sino que opina que los beneficios fiscales contenidos en la Ley 2/1994 son aplicables indistintamente a préstamos hipotecarios y créditos hipotecarios por tratarse de figuras, si no idénticas, al menos equiparables a efectos fiscales.

El primer argumento que utiliza es calificar la interpretación efectuada por la DGT de «interpretación puramente literal» de la Ley 2/1994, literal en el sentido de que no tiene en cuenta otras consideraciones, «tales como la finalidad perseguida por la reforma de 2007, o el hecho de que la palabra “préstamo hipotecario” se utilice en su acepción más genérica equiparable a cualquier obligación dineraria asegurada con hipoteca».

BJAF, tras describir el criterio de la DGT, se plantea si puede mantenerse tras la reforma operada en la Ley 2/1994 por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria, y responde que, si bien es verdad que hay un sector doctrinal que, desde la perspectiva hipotecaria, sostiene esa misma postura, en su opinión, las exenciones reguladas en la citada ley deben extenderse a los créditos hipotecarios. Para llegar a esta conclusión, se basa en la nueva redacción del artículo 2 de la Ley 2/1994, que determina que «Cuando sobre la finca exista más de un crédito o préstamo hipotecario inscrito a favor de la misma entidad acreedora, la nueva entidad deberá subrogarse respecto de todos ellos». De la mención conjunta que hace el precepto a los créditos y préstamos hipotecarios –que BJAF califica como apoyo legal explícito a su opinión– deduce que los beneficios fiscales de la ley deben aplicarse a ambas figuras.

En apoyo de su postura, invoca una resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en lo sucesivo, DGRN), de fecha 29 de febrero de 2008, en la que este Centro Directivo, refiriéndose a préstamos y créditos hipotecarios, manifiesta que «...resulta razonable concluir la procedencia del procedimiento subrogatorio tanto respecto de unos como de los otros...».

Además, BJAF también cita como apoyo de su postura al propio Gobierno –en el que señala que está integrada la DGT–, del que dice que también admite la subrogación de créditos hipotecarios, para lo cual cita el Real Decreto 716/2009, de 24 de abril, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipoteca-

rio y otras normas del sistema hipotecario y financiero, cuya disposición adicional segunda «repite en varias ocasiones la expresión “préstamos o créditos”» al citar el título de la Ley 2/1994 y el de una Orden de 5 de mayo de 1994.

Concluye BJAf que la DGT debe cambiar su criterio, sin que pueda excusarse en la imposibilidad de la aplicación analógica de las exenciones de la Ley 2/1994, pues, en su opinión, le bastaría con mantener la misma línea de interpretación –no literalista y con amplitud de criterio– expuesta en recientes resoluciones sobre la exención de determinadas novaciones hipotecarias, como la de 25 de mayo de 2009 (en realidad es la contestación V1236-09, de 26 de mayo, sobre el plazo de carencia del préstamo) o la de 10 de junio de 2009 (contestación V1411-09, de 16 de junio, sobre modificación del plazo de revisión del tipo de interés).

4. EXPOSICIÓN DE LOS ARGUMENTOS DE LA DGT SOBRE EL TRATAMIENTO DE LOS PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS EN EL ITPAJD

El criterio de la DGT de no considerar aplicable los beneficios fiscales contenidos en la Ley 2/1994 a los créditos hipotecarios descansa en tres pilares:

- ❖ La circunstancia de que la figura del préstamo y la del crédito constituyen instituciones jurídicas diferentes.
- ❖ El carácter eminentemente jurídico del ITPAJD.
- ❖ El hecho de que la normativa del ITPAJD asimila la figura del crédito (cuenta de crédito) a la del préstamo a algunos efectos, pero no efectúa una equiparación total y plena de ambas figuras.

4.1. DIFERENCIAS EN LA REGULACIÓN SUSTANTIVA DE LAS FIGURAS DE PRÉSTAMO Y CRÉDITO

El contrato de préstamo está regulado en el artículo 1.740 del Código Civil, en los siguientes términos: «Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro de la misma especie y calidad, en cuyo

caso conserva simplemente el nombre de préstamo. El comodato es esencialmente gratuito. El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés». En lo que aquí interesa, el préstamo es de dinero, con pacto de pagar interés, el prestamista es una entidad financiera y el prestatario puede ser una persona física o una persona jurídica.

En cuanto al crédito (o cuenta de crédito) es una operación financiera en la que una parte –acreditante: generalmente una entidad financiera– pone a disposición de la otra –acreditado– una cantidad de dinero hasta un límite especificado y durante un período de tiempo determinado. En el contrato de crédito, el deudor acreditado administra dicho dinero mediante disposiciones o retiradas y devoluciones o ingresos, atendiendo a sus necesidades de cada momento. De esta manera puede cancelar una parte o la totalidad de la deuda cuando crea conveniente. Por la disponibilidad del dinero, el acreditado debe pagar a la entidad financiera unas comisiones y unos intereses conforme a lo pactado, si bien los intereses se pagan sólo sobre el capital utilizado; el resto del dinero está a su disposición pero no devenga intereses. Al vencimiento del crédito, se puede volver a negociar su renovación o ampliación.

Por sus características, préstamo y crédito responden a diferentes finalidades: El crédito se utiliza más en el ámbito empresarial, conlleva normalmente la apertura de una cuenta corriente y tiene por finalidad cubrir los gastos, corrientes o extraordinarios, en momentos puntuales de falta de liquidez. Por el contrario, el préstamo, generalmente, es personal y se concede a particulares para un uso privado, por lo tanto, se suelen requerir garantías personales (fianzas, avales) o reales (prendas o hipotecas).

En síntesis, cabe señalar las siguientes diferencias entre préstamos y créditos:

- ❖ En el **préstamo** la entidad financiera pone a disposición del cliente una cantidad fija y el cliente adquiere la obligación de devolver esa cantidad más unas comisiones e intereses pactados en el plazo acordado. En el **crédito** la entidad financiera pone a disposición del cliente, en una cuenta de crédito, una cantidad máxima de dinero de la

que el cliente puede hacer disposiciones y reposiciones parciales o totales.

- ❖ En el **préstamo** la cantidad concedida se ingresa en la cuenta del cliente y este deberá pagar intereses sobre la cantidad total concedida. En el **crédito** sólo se pagan intereses sobre el capital utilizado; el resto del dinero está a disposición del cliente, pero sin devengo de intereses
- ❖ El **préstamo** suele tener menores comisiones y tipos de interés más bajos que el **crédito**, si bien los intereses se deben pagar por la totalidad del importe concedido. También suele ser diferente el plazo de amortización de uno y otro, más largo en el préstamo que en el crédito.
- ❖ Generalmente los préstamos son personales y se conceden a particulares para uso privado; en general, para adquirir bienes de larga duración y de precio conocido (viviendas, vehículos). Los créditos suelen ser utilizados por profesionales y empresarios, que necesitan liquidez en determinados momentos de sus actividades empresariales y profesionales pero que, a priori, no saben exactamente ni cuándo ni cuánto van a necesitar.
- ❖ Originalmente, salvo los supuestos de novación, el préstamo no admitía renovación, por lo que al vencimiento del plazo habría que efectuar un nuevo contrato de préstamo. Sin embargo, al término del plazo, el **crédito** admite la posibilidad de renovación y ampliación del máximo disponible, cuantas veces se necesite.

4.2. CARÁCTER EMINENTEMENTE JURÍDICO DEL ITPAJD

Si bien todos los impuestos son jurídicos en el sentido de que todos ellos están contenidos en normas jurídicas, una de las características del ITPAJD es su carácter eminentemente jurídico, entendiéndose por ello la circunstancia de que son disposiciones legales sustantivas las que conforman el elemento objetivo del hecho imponible. Es decir, que en este impuesto es relevante la naturaleza jurídica del acto o contrato realizado para determinar su régimen tributario.

Esta característica del impuesto –sustrato jurídico, en palabras de parte de la doctrina– se manifiesta,

por ejemplo, en el contenido del artículo 2 del texto refundido de la Ley del ITPAJD (en adelante, TR-LITPAJD), cuyo apartado 1 dispone que *«El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia»*. En definitiva, lo que el precepto viene a decir es que el ITPAJD grava los actos y contratos sujetos conforme a su naturaleza jurídica, con independencia de otras consideraciones, como puedan ser sus efectos económicos o la intención de las partes. Corolario de lo anterior es que, a los efectos del impuesto, resulta relevante la naturaleza jurídica del acto o contrato utilizado por las partes para llevar a cabo la operación pretendida, pues aunque el resultado sea el mismo, la utilización de diferentes medios puede ocasionar distintos tipos de tributación.

4.3. EQUIPARACIÓN SELECTIVA Y NO GENERAL DE LAS FIGURAS DE PRÉSTAMO Y CRÉDITO EN EL ITPAJD

El tercer pilar de la doctrina de la DGT es el hecho de que la normativa del ITPAJD no efectúa una equiparación total y plena de la figura del crédito (cuenta de crédito) a la del préstamo, sino que sólo predica su equiparación a algunos efectos, de lo cual cabe deducir, en primer lugar, que son figuras diferentes y, además, debe interpretarse, “contrario sensu”, que la figura de la cuenta de crédito no puede equipararse a la del préstamo en todos aquellos aspectos en los que la normativa del impuesto (TRLITPAJD) no determine expresamente tal equiparación.

En cuanto a equiparaciones entre ambas figuras, cabe señalar el artículo 15 del TRLITPAJD, cuyo apartado 2 dispone que *«Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido»*. Este precepto efectúa una equiparación de la cuenta de crédito al préstamo, pero sólo a efectos de su liquidación, lo que debe entenderse como que no se equipara a otros efectos. En apoyo de esta última afirmación, cabe traer a colación el contenido de la letra j) del artículo 10, apartado 2,

que regula la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto y que establece reglas distintas para los préstamos y los créditos (el subrayado es del autor): «j) *En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido, el capital de la obligación o valor de la cosa depositada. En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado el prestatario*».

4.4. INEXISTENCIA DE EQUIPARACIÓN ENTRE PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS EN LA LEY 2/1994, DE 30 DE MARZO, SOBRE SUBROGACIÓN Y MODIFICACIÓN DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

Como confirmación de la afirmación descrita en el epígrafe anterior de que en el ITPAJD la equiparación de la figura del crédito a la del préstamo no es total, sino selectiva, cabe afirmar que la Ley 2/1994, que es la norma que está en el centro de esta polémica, tampoco ha equiparado ambas figuras, ni en su redacción original, ni en la resultante de las subsiguientes reformas operadas en varios de sus preceptos. Ni siquiera la reforma introducida en dicha ley por la Ley 41/2007, que es la que ha inducido a la DGRN a modificar su punto de vista— ha equiparado ambas figuras a los efectos regulados en ella. En ninguno de los tres principales artículos aplicables para determinar los beneficios fiscales en el ITPAJD (artículos 1, 7 y 9, todos ellos transcritos en el epígrafe 2) se menciona a los créditos.

En efecto, el artículo 1 de la Ley 2/1994, que define su ámbito de aplicación, habla exclusivamente de los préstamos, sin mencionar conjuntamente a los créditos: «1 ... *en los préstamos hipotecarios concedidos...*», [...] «2. ... *será de aplicación a los contratos de préstamo hipotecario...*». Lo mismo ocurre en el artículo 9 de la ley, también transcrito en el epígrafe 2 y que regula los beneficios fiscales aplicables a determinadas operaciones de novación: «*Estarán exentas... las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios...*». En cuanto al artículo 7, no menciona ni a los préstamos ni a los créditos, ya que se limita a indicar que «*Estará exenta la escritura que documente la operación de subrogación...*»,

lo que interpretado conjuntamente con el artículo 1 de la ley lleva a la conclusión de que las operaciones de subrogación que deben quedar exoneradas son las referidas en este último precepto, que describe el ámbito de la ley, esto es, la subrogación de préstamos hipotecarios.

A este respecto, no parece razonable invocar un presunto espíritu modificativo del legislador, tendente a equiparar totalmente ambas figuras, basado en la Exposición de Motivos de la citada Ley 41/2007, en la que se habla, entre los objetivos de la norma, de «...*alcanzar la neutralidad en el tratamiento regulatorio de los diversos tipos de créditos y préstamos hipotecarios...*»; y no resulta razonable, porque debe advertirse que dicha ley, cuando ha querido equiparar ambas figuras, las ha citado a ambas expresamente de forma conjunta. Así, por citar solamente alguno de los preceptos en los que se menciona a préstamos y créditos, pueden consultarse los artículos 7 («... *crédito y préstamo hipotecario...*»), 8 («...*créditos o préstamos hipotecarios...*»), 10 («...*créditos o préstamos hipotecarios...*»), además, en este caso, se trata del precepto que modifica el artículo 8 de la Ley 2/1994, y la mención conjunta se repite en el título del precepto y en sus dos párrafos), y 13 («...*crédito o préstamo hipotecario...*»).

Precisamente esta última mención conjunta a préstamos y créditos hipotecarios, contenida en el artículo 13 de la Ley 41/2007, que modifica el artículo 2 de la Ley 2/1994, es la que (además de la proscripción de la analogía) ha servido de base a la DGT para confirmar que las exenciones reguladas en la Ley 2/1994, antes y después de la Ley 41/2007, pueden aplicarse a las operaciones de subrogación y novación de préstamos hipotecarios que cumplan los requisitos legales y no a las de créditos hipotecarios. Y ello porque estos no aparecen recogidos en el ámbito de aplicación de la ley y no parece razonable considerar que cuando la ley habla de préstamos hipotecarios deben entenderse comprendidos indistintamente préstamos y créditos hipotecarios, pues cuando la ley ha querido referirse tanto a unos como a otros, así lo ha hecho, como en el artículo 2 de la Ley 2/1994 (segundo inciso del párrafo segundo).

5. CONTESTACIÓN Y CRÍTICA AL PUNTO DE VISTA Y ARGUMENTOS DE BJA.F.

En cuanto al fondo del asunto, cabe formular las siguientes consideraciones sobre las manifestaciones de BJA.F.

5.1. REGLAS DE INTERPRETACIÓN: INTERPRETACIÓN LITERAL, ESPÍRITU Y FINALIDAD (ARTÍCULO 3 DEL CÓDIGO CIVIL)

Una de las críticas que BJA.F efectúa sobre la interpretación de la DGT es que es literal e, incluso, puramente literal. Varias consideraciones cabe hacer sobre esta aseveración. La primera es que no es cierto que la interpretación de la DGT sea puramente literal, pues, como se ha expuesto anteriormente, también se funda en la supuesta voluntad del legislador, que la DGT pretende deducir partiendo de la utilización conjunta o separada de los términos préstamo y crédito por el legislador, según proceda.

Pero es que, además, la interpretación literal no debe ser rechazada de plano, pues constituye la primera regla de interpretación de las leyes, tal como dispone el artículo 3.1 del Código Civil (*«Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas»*). Es más, conforme al principio *“In claris non fit interpretatio”* (en lo claro no cabe interpretación), que es uno de los principios básicos de la interpretación (citado por el Tribunal Supremo en una reiterada jurisprudencia y que incluso se puede encontrar en algunos preceptos del derecho positivo, como en el artículo 1281 del Código Civil) cabe afirmar que cuando la ley es clara no debe primar otro sentido que el literal de sus palabras, sin que quepa sustituir tal sentido por otro basado en una supuesta voluntad del legislador, no siempre fácil de probar ni justificar.

5.2. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO “UBI LEX VOLUIT, DIXIT; UBI NON VOLUIT, TACUIT” (DONDE LA LEY LO QUISO, LO DIJO; DONDE NO LO QUISO, CALLÓ) Y, A SENSU CONTRARIO, DEL PRINCIPIO “UBI LEX NON DISTINGUIT, NEC

NOS DISTINGUERE DEBEMUS” (DONDE LA LEY NO DISTINGUE, TAMPOCO NOSOTROS DEBEMOS DISTINGUIR)

Como se ha señalado en epígrafes anteriores, de los preceptos de la Ley 2/1994 y de la Ley 41/2007 citados se desprende que el legislador no siempre ha querido tratar de forma idéntica a préstamos y créditos. Por eso, unas veces se refiere expresamente a ambas figuras de manera conjunta y otras solamente a una de las dos figuras. Pues bien, parece razonable interpretar esta actuación a la luz del principio jurídico *“Ubi lex voluit, dixit; ubi non voluit, tacuit”* (donde la ley lo quiso, lo dijo; donde no lo quiso, calló), en virtud del cual debe entenderse que sólo cuando la ley se refiere a ambas figuras debe entenderse que se aplica a ambas (porque así lo dijo), pero no cuando no se refiere a las dos (porque calló).

También puede llegarse a la misma conclusión desde otro punto de vista, y ello mediante la aplicación *“a sensu contrario”* del principio *“Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”* (donde la ley no distingue, tampoco nosotros debemos distinguir), pues si bien no cabe distinguir donde la ley no lo hace, tampoco cabe no distinguir donde la ley sí lo hace; es decir, que si la ley no equipara plenamente las figuras del préstamo y del crédito (la ley distingue), no puede interpretarse que son equivalentes (el intérprete debe distinguir).

A este respecto, cabe indicar que, además del tratamiento dado a préstamos y créditos por la Ley 2/1994 y 41/2007, también otras leyes tributarias se refieren de forma separada a ambas figuras cuando pretenden que una norma les resulte aplicable a las dos. Así, pueden citarse el artículo 9.1º.c).dº)– de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se refiere separadamente a préstamos y créditos –*«Las operaciones de cesión de créditos o préstamos...»* o el artículo 20.Uno.15º de la misma ley, en el que se refiere repetidamente a ambas figuras en sus letras c) –*«La concesión de créditos y préstamos en dinero...»*–, d) –*«Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos...»*– e) –*«La transmisión de préstamos o créditos»*– etc. Lo mismo sucede en el texto refundido de la Ley del

Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuyo artículo 21 se refiere a separadamente a préstamos y créditos en su artículo 21.1.c).^{3ª} –«Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos...»–.

De lo anterior parece sensato deducir que cuando el legislador ha querido referirse a préstamos y créditos conjuntamente lo ha hecho expresamente y, en consecuencia, que cuando la ley solo habla de préstamos o de créditos debe entenderse que sólo se refiere a la figura expresamente mencionada.

5.3. IMPOSIBILIDAD DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ANALÓGICO A HECHOS IMPONIBLES O BENEFICIOS FISCALES (ARTÍCULO 14 DE LA LGT)

Señala BJAf que la DGT no puede excusarse en la imposibilidad de la aplicación analógica porque bastaría con mantener la misma línea de interpretación –no literalista y con amplitud de criterio– expuesta en recientes resoluciones sobre la exención de determinadas novaciones hipotecarias, como la referente al plazo de carencia del préstamo (V1236-09) o la relativa a la modificación del plazo de revisión del tipo de interés (V1411-09).

Ahora bien, como advierte BJAf, efectivamente la DGT no ha aplicado la analogía en tales resoluciones (vedado por el artículo 14 de la LGT), sino que se ha limitado a analizar si el supuesto en cuestión configura el elemento objetivo del presupuesto de hecho de la exención, llegando a la conclusión de que ambos supuestos –plazo de carencia de un préstamo y modificación del plazo de revisión del tipo de interés– sí lo hace, pues la exención del artículo 9 de la Ley 2/1994 requiere que la modificación se refiera a «*las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas*» y en dichos supuestos la modificación se refiere efectivamente a la alteración del plazo del préstamo (constitución o ampliación de un plazo de carencia) o a las condiciones del tipo de interés (modificación del plazo de revisión del tipo de interés).

Sin embargo, una cosa es determinar si un supuesto de hecho puede entenderse incluido en el presupuesto

de hecho que configura la exención –interpretación del precepto legal– y otra muy distinta intentar extender el ámbito de una norma jurídica (las exenciones de la Ley 2/1994, que se refiere a préstamos hipotecarios) a casos no comprendidos en ella (créditos hipotecarios) basándose en la identidad de razón entre ambos supuestos. Este tipo de interpretación, que está definido y admitido en nuestro ordenamiento jurídico, conforme a lo dispuesto en el artículo 4.1 del Código Civil («*Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón*») y que incluso es válido en Derecho tributario, no puede aplicarse, por expreso mandato legal, para extender el ámbito de las exenciones y demás beneficios fiscales.

5.4. NULIDAD DE LAS ACTUACIONES REGLAMENTARIAS CONTRA LEGEM: PRINCIPIOS DE JERARQUÍA NORMATIVA, LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY (ARTÍCULO 9.3 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y ARTÍCULOS 4 Y 8 DE LA LGT)

También menciona BJAf como apoyo de su postura al propio Gobierno –en el que señala que está integrada la DGT–, del que dice que admite la subrogación de créditos hipotecarios. Para ello cita el Real Decreto 716/2009, de 24 de abril, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, cuya disposición adicional segunda «*repite en varias ocasiones la expresión “préstamos o créditos”*» al citar el título de la Ley 2/1994, y el de la Orden de 5 de mayo de 1994, sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios, que convierte en «*Orden de 5 de mayo de 1994 sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos o créditos hipotecarios*».

A este respecto, cabe destacar en primer lugar que la DGT no está integrada en el Gobierno, pues en este sólo se incluye a su Presidente, a los Vicepresidentes y a los Ministros (artículo 1.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno), sino en la Administración Pública, a través del Ministerio de Economía y Hacienda, que no es lo mismo. En este sentido, debe

tenerse en cuenta que, conforme al artículo 103.1 de la Constitución española, «*La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*». En este mismo sentido, cabe recordar el contenido del artículo 9 de la norma suprema, cuyo apartado 3 determina que la Constitución garantiza, entre otros, el principio de legalidad y la jerarquía normativa, principios que se verían vulnerados si un real decreto pudiera rectificar lo dispuesto en una ley, norma de rango superior.

Por ello, parece más apropiado suponer que la alteración del título de la ley se deba a un error. De hecho, en la misma disposición adicional segunda se utilizan dos denominaciones para la Ley 2/1994, la buena en el apartado 1 (“de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios”) y la alterada en el apartado 2 (“de subrogación y modificación de préstamos o créditos hipotecarios”), lo cual indica, al menos, una cierta falta de rigor por parte de los redactores de la norma. En cualquier caso, el único título válido es el original de la propia Ley 2/1994 (“de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios”), ya que el recogido en el apartado 2 de la disposición adicional es nulo de pleno derecho por contravenir una norma de rango superior (los reglamentos “contra legem” son nulos por vulnerar el principio constitucional de jerarquía normativa). En otras palabras, si el Gobierno desea modificar el título de una ley debe hacer lo mismo que para modificar su contenido, hacer uso de la iniciativa legislativa, aprobar un proyecto de ley y presentarlo en Las Cortes, que serán las que, en su caso, aprueben la nueva denominación.

En este mismo sentido, debe tenerse en cuenta también que los elementos esenciales de los tributos –y los beneficios fiscales lo son– están sometidos a los principios de legalidad y de reserva de ley (artículos 4.1 y 8.d) de la LGT).

Por cierto, cabe señalar también que el citado Real Decreto 716/2009, citado por BJAf en apoyo de su postura, también se refiere de forma separada a préstamos y créditos, lo que debería entenderse en el sen-

tido de que el Gobierno también considera necesario referirse expresamente a ambas figuras cuando pretende que una norma resulte aplicable a las dos. Así, se pueden citar, por ejemplo (limitado a los casos en que la mención es en el título del precepto) los artículos 3, 5, 6 y 12, aunque la mención separada a las dos figuras se puede encontrar en casi la totalidad de los preceptos del real decreto.

En cuanto a la cita de la Orden de 5 de mayo de 1994, también debe de tratarse de un error de redacción, pues como se puede comprobar en el BOE de 11 de mayo de 1994, el título de la norma es «Orden de 5 de mayo de 1994 sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios», sin mención alguna a créditos hipotecarios (y aunque aquí no es aplicable lo ya dicho sobre nulidad de normas que vulneran otras de rango superior, pues una orden ministerial es de rango inferior al de un real decreto, no parece muy adecuado modificar el título de una disposición de esta manera –implícita–, sin advertir expresamente que se modifica).

5.5. DISPARIDAD DE CRITERIO ENTRE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO (DGRN) Y LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

En contra del criterio sustentado por la DGT, la DGRN ha optado por considerar que la reforma de la Ley 2/1994 permite la subrogación y novación de créditos hipotecarios. Así, en su resolución de 29 de febrero de 2008 manifiesta que «...*resulta razonable concluir la procedencia del procedimiento subrogatorio tanto respecto de unos como de los otros...*». Ahora bien, esto significa simplemente que la DGRN sustenta un criterio diferente del de la DGT, pero sin que ello quiera decir que el criterio de aquella deba prevalecer sobre el de esta, pues ambos órganos directivos tienen el mismo rango de Dirección General.

Además, en cuanto al régimen tributario aplicable a préstamos y créditos, el único criterio válido es de la DGT, pues, conforme a lo dispuesto en el artículo 4.1.a) del Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, este centro direc-

tivo tiene atribuida la competencia para la interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

5.6. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Por último, parece oportuno hacer una breve mención a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la que se reconoce la sustantividad propia del crédito como figura distinta del préstamo a efectos del ITPAJD, que es la cuestión debatida. Así, puede citarse, por ejemplo, su sentencia de 25 de septiembre de 2000, en la que trata de la base imponible de la cuenta de crédito (referida a un periodo en que todavía no estaban exentas del impuesto, durante la vigencia del anterior texto refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980). En ella (fundamento de derecho segundo), el Tribunal Supremo señala que «... una cuenta de crédito está abierta y utilizándose durante varias anualidades, disponiéndose de cantidades distintas por el prestatario en cada una de esas anualidades, [...], en realidad, no se está ante una sola operación de préstamo, ya que lo que establece el precepto, respecto a las cuentas de crédito sin fijación de cuantía y plazo, es que se gire liquidación anualmente, al liquidarse anualmente la cuenta, pues si la cuenta continúa en otra u otras anualidades la norma entiende que se concierta un nuevo préstamo para cada una de esas anualidades [...], habida cuenta que lo que el citado artículo hace no es otra cosa que gravar la realidad de las cantidades dispuestas o prestadas en cada anualidad, que son distintas e implican préstamos distintos, ...».

6. CONCLUSIONES

Como síntesis de lo expuesto, cabe sentar las siguientes conclusiones:

- ❖ Primera: El contrato de préstamo y el contrato de crédito o cuenta de crédito, aun siendo figuras similares del derecho positivo, son institucio-

nes diferentes en nuestro ordenamiento jurídico, tanto por su configuración y características como por sus finalidades, por lo que no debe presumirse “ab initio” que las normas de derecho sustantivo (Derecho civil, mercantil, etc.) aplicables a alguno de ellos lo sean también necesariamente al otro.

- ❖ Segunda: En consonancia con la conclusión anterior, en Derecho tributario tampoco cabe presumir que la normativa fiscal referente a los contratos de préstamo en sus distintas modalidades resulta aplicable a los contratos de crédito, si no hay una norma legal que así lo establezca.
- ❖ Tercera: El ITPAJD es un impuesto de sustrato jurídico en el sentido de que su normativa se remite a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato realizado para configurar el presupuesto de hecho gravado (el elemento objetivo del hecho imponible), por ello, en este impuesto cobra especial importancia la afirmación anterior. Por tanto, no cabe equiparar el régimen tributario de los créditos al de los préstamos salvo disposición legal al respecto.
- ❖ Cuarta: A la vista de lo expuesto, cabe concluir que la calificación de BJAf parece, cuanto menos, errónea, porque conceptualizar la postura de la DGT de “insostenible” resulta no sólo desproporcionado y excesivamente riguroso y severo, sino que, además no se corresponde ni con la realidad ni con el contenido de su propio artículo. No se corresponde con la realidad porque la postura de la DGT no debe ser calificada como insostenible puesto que, entre otros, la sostiene dicho Centro Directivo, y además con sólidos fundamentos jurídicos, ya expuestos en los epígrafes anteriores. Por otra parte, la calificación resulta contradictoria con algunos de sus argumentos, si se tiene en cuenta que el propio BJAf afirma que «hay un sector doctrinal que, desde la perspectiva hipotecaria, sostiene esa misma postura»; si parte de la doctrina sostiene tal criterio, se puede disentir de él, pero no cabe calificarlo de insostenible.

Resoluciones judiciales y

26

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

ADJUDICACIÓN EN PAGO DE DEUDAS

Adjudicación de un bien privativo por parte de un cónyuge al otro cónyuge en un matrimonio en régimen de gananciales. (Consulta nº V1205-10 de 1 de junio de 2010 de la DGT)

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

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN DECLARADOS

Inexistencia de un exceso de adjudicación en la extinción de condominio. (S.T.S.J. de Valencia, 22 de octubre de 2009)

No existe de exceso de adjudicación como consecuencia en la extinción de condominio, en una situación en el que hay tres comuneros, uno de ellos fallecido, y donde los repartos son del 66,66% para los comuneros vivos y el 33,33% restante se reparte entre los sucesores del tercer comunero: para la viuda, la mitad de la propiedad en pleno dominio (por liquidación de la sociedad de gananciales) y sobre la otra mitad, el usufructo; y para el hijo, la otra mitad de la nuda propiedad.

EXPEDIENTES DE DOMINIO

Tracto Sucesivo. (S.T.S.J. de Madrid, 1 de septiembre de 2009)

La cuestión que se plantea es la relativa a la incidencia que a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados tiene que tener el expediente de dominio que inician los recurrentes, para conseguir restablecer el tracto sucesivo de la propiedad inmobiliaria y que no tuvo virtualidad por la oposición del Registrador de la Propiedad a su inscripción,

por resultar incompatible con el tracto establecido a favor de los herederos de la persona que vendió en documento privado.

La Sala considera que el hecho imponible es la realización del expediente de dominio con independencia del resultado final de la inscripción del mismo. Este hecho imponible únicamente resulta enervado por las causas generales de exención o no sujeción que no concurren ni se plantean en el presente supuesto. Debe considerarse que el hecho imponible se produce con su expedición y sin referencia, por tanto, a que efectivamente se produzca la transmisión cuyas vicisitudes son puramente privadas y ajenas al título en cuestión.

BASE IMPONIBLE

Diferencia entre valor y precio. (Consulta nº V0881-10 de 3 de mayo de 2010 de la DGT)

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

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

Bajo este apartado recogemos sistematizada la doctrina que resulta de las sentencias emanadas de los Tribunales de Justicia como de las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos y de la Dirección General de Tributos más recientes, en relación con los tributos gestionados por las Oficinas Liquidadoras.

administrativas

27

“1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca”.

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

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

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

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

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

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

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

Venta de un inmueble por importe inferior al declarado.
(Consulta nº V1321-10 de 14 de junio de 2010 de la DGT)

En el supuesto de venta de un inmueble por importe inferior al declarado a efectos del ITP y AJD y de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 35 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

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

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

CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Interpretación y calificación jurídica de los contratos. (S.T.S. 17 de mayo de 2010)

El objeto de controversia, se reduce a determinar si el contrato suscrito entre un Ayuntamiento y una mercantil, por el que la Corporación local adjudicaba a esta compañía la prestación del servicio público municipal de abastecimiento de agua potable, así como el de saneamiento y depuración de agua, por un plazo de cuarenta años, se encuentra sometido al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, o si por el contrario, se entiende que el contrato pactado con el Ayuntamiento constituye un arrendamiento de servicios.

El Tribunal señala que, la clave para despejar la incógnita se sitúa en saber si el contrato en cuestión

comportaba un desplazamiento patrimonial, pues de ser así, aun cuando no se tratase de una concesión, el negocio quedaría sujeto al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas. La Sala de instancia, no ha afirmado que nos encontremos ante una concesión administrativa, sino que se trata de un contrato para la gestión de un servicio público que implica un desplazamiento patrimonial. Y esta conclusión no ha sido debidamente combatida ante el Tribunal Supremo, que recuerda que la interpretación y la calificación jurídica de los contratos es tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que este de casación deba intervenir, salvo que, al desarrollarla, aquellos hayan incurrido en arbitrariedad, ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal.

En cualquiera caso, se ha de tener presente que, como con rotundidad proclaman los jueces a quo, el contrato comporta la cesión de las instalaciones que conforman la estructura de los servicios, determinándose la retribución del contratista y pactándose el pago anticipado del canon y por tanto evidencia la procedencia de la liquidación por el Impuesto.

OPCIONES DE CONTRATOS

Ejercicio anticipado de la opción de compra. (S.T.S.J. de Madrid, 29 de octubre de 2009)
La cuestión controvertida, se circunscribe a determinar la su-

jeción al IVA o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de “transmisión patrimonial onerosa” de la entrega de un inmueble en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, cuando se ha ejercido anticipadamente la opción de compra, esto es, si se está ante un supuesto de exención previsto en el art. 20. Uno. 22º de la Ley del IVA.

Ha de considerarse que la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20. uno.22º de la ley del IVA resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero, de forma que, en caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término previsto, incluso cuando ya no existe un plazo mínimo para dichos contratos en su normativa sustantiva, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no será aplicable, por lo que el ejercicio se efectuará de forma anticipada a su término previsto, por lo que el ejercicio anticipado de la opción de compra constituirá una entrega de bienes sujeta pero exenta del Impuesto.

De acuerdo con esta postura, que por otro lado se desprende claramente de lo dispuesto en la Disposición Adicional Sép-

tima de la ley 26/88, la operación está sometida conforme al art.20.1.22 de la ley del IVA, al régimen general y por lo tanto sujeta y exenta del IVA.

FIANZAS

Adquisición de una vivienda mediante subrogación en el préstamo del promotor y constitución de fianza. (Consulta nº V1070-10 de 20 de mayo de 2010 de la DGT)

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

- ❖ Subrogación del préstamo.
Si se produce la subrogación del adquirente en la posición del vendedor y en la obligación de devolución del crédito garantizado con hipoteca, debe entenderse que la subrogación, al no producir inscripción distinta de la que origina la propia transmisión del inmueble, no verificaría los requisitos del artículo 31.2 TRLITPAJD y, por tanto, no estaría sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados.
- ❖ Constitución de aval.
En el supuesto objeto de consulta, la fianza no se constituirá simultáneamente con el préstamo hipotecario, sino en un momento posterior, con ocasión de su subrogación.

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

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

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

Constitución de aval a favor de la entidad financiera con posterioridad a la constitución del préstamo. (Consulta nº V1126-10 de 26 de mayo de 2010 de la DGT)

Debemos diferenciar dos supuestos:

A) Si el sujeto que constituye el aval es un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional

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

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

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

B) Si la constitución del aval se produce por parte de un particular

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

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

Por tanto, el aval sobre el que se consulta, constituido con posterioridad a la constitución

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

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

Sustitución de un aval en garantía del cumplimiento de un contrato por la constitución de un depósito en metálico a nombre de los acreedores. (Consulta nº V1248-10 de 7 de junio de 2010 de la DGT)

Debemos analizar lo siguiente:

❖ Cancelación del aval

La cancelación del aval, al ser realizado por una entidad empresarial en el ámbito de su actividad, será una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien al ser de carácter financiero, estará exenta del mismo, Artículo 20.uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA,

sin que cumpla con los requisitos exigidos para quedar sujeta a la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

❖ Constitución del depósito por una entidad empresarial en una entidad financiera a nombre de los acreedores

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

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

TRANSMISIÓN DE VALORES "INMOBILIARIOS"

Canje de acciones en multinacional francesa por participaciones en sociedad limitada española. (Consulta nº V1179-10 de 31 de mayo de 2010 de la DGT)

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

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

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

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

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

EXENCIONES: SOCIEDAD CONYUGAL

Aportación a la sociedad conyugal. (Consulta nº V1326-10 de 15 de junio de 2010 de la DGT)

Veamos el tratamiento fiscal de una aportación a la sociedad conyugal de la vivienda privativa de la esposa y del préstamo hipotecario que recae sobre ella. Como pago del precio por el que transmita la esposa la mitad de su vivienda a su marido, éste destinará el dinero de su cuenta ahorro vivienda a dicho pago:

❖ Clases de aportaciones a la sociedad conyugal

Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad

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

❖ Tratamiento tributario de ambas transacciones:

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

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

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

No obstante, el artículo 45.I.B) 3 del texto refundido del

mencionado impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, establece que las aportaciones a la sociedad conyugal están exentas del impuesto.

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

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

❖ Aplicación de este régimen al supuesto planteado:

En cuanto a la cuestión formulada en el escrito de consulta, se plantea que la esposa aportante de la vivienda y del préstamo hipotecario que recae

sobre ella recibirá en el momento de la aportación el importe de la cuenta ahorro vivienda del consultante.

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

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

EXENCIONES: PRÉSTAMOS

Constitución de un préstamo por un particular. (Consulta nº V1084-10 de 24 de mayo de 2010 de la DGT)

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

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

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

COMPROBACIÓN DE VALORES

Valoración de una finca adquirida por una sociedad civil. (S.T.S.J. de Cataluña, 29 de octubre de 2009)

Se constituye una sociedad civil y a los pocos meses adquiere una finca. La Administración actuante liquida a la sociedad por el concepto comunidad de bienes equiparada a sociedad, por el valor declarado de la finca.

La parte codemandada está disconforme con la liquidación practicada, señalando que, en el caso presente, no se ha producido ningún aumento de capital pues el patrimonio no se ha incrementado como consecuencia de la operación de compra de una parcela ya que, se ha comprado un elemento que se pagará con el producto que se obtenga de la venta de las viviendas promocionales, no produciéndose, a entender del codemandado, el hecho imponible a efectos del impuesto.

En el expediente objeto de litispendencia, existe una escritura de diciembre de 1999 que documenta la adquisición de un inmueble por un precio determinado, del cual se han entregado una parte y el resto se difiere en dos pagos con vencimientos en diciembre de 2000 y diciembre de 2001. Consta, por otro lado, la existencia de un crédito, sin que pueda deducirse que dicho crédito esté total o parcialmen-

te dedicado a la adquisición de la finca pues figuran anotados abundantes operaciones con fechas e importes que en absoluto coinciden con los de la escritura, por lo que no puede deducirse un valor neto diferente del valor de adquisición del inmueble. Por tanto, ha de declararse ajustada a derecho la liquidación de que se trata.

PRESCRIPCIÓN DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS

Elevación a público de un contrato privado de compra. (Consulta nº V1404-10 de 22 de junio de 2010 de la DGT)

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

“2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo

51. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.”

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

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

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

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

OPERACIONES SOCIETARIAS NO SUJETAS

Cierre de la sucursal que una entidad de crédito tiene en España como consecuencia de la operación de reestructuración. (Consulta nº VI243-10 de 7 de junio de 2010 de la DGT)

El futuro cierre de la sucursal que una entidad de crédito tiene en España como consecuencia de la operación de reestructuración consistente en una aportación no dineraria de rama de actividad, no estará sujeto a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, pues no constituye ninguno de los supuestos del hecho imponible de dicha modalidad del impuesto y ello, con independencia de que a la operación de aportación se le acabe aplicando el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

AUMENTO DE CAPITAL

Ampliación de capital con aportación de bienes inmuebles gravados con hipoteca. (S.T.S.J. de Valencia, 17 de diciembre de 2009)

El motivo de discrepancia, versa sobre una ampliación de capital de sociedad limitada consistente en la aportación de bienes inmuebles, algunos de los cuales

estaban gravados con hipoteca. La sociedad se subrogaba en la condición de deudor en relación al préstamo hipotecario y asumía la deuda. Liquidado el ITP en la modalidad de operaciones societarias, la Administración practicó liquidación provisional en concepto ITP transmisiones onerosas “hecho imponible no autoliquidado-asunción de deuda”. En la pretensión impugnativa de la Administración actora, se alega e insiste en que existen dos convenciones susceptibles de ser gravadas: ampliación de capital sujeta a la modalidad de operaciones societarias y asunción de deuda por los inmuebles que recibe la sociedad, que amplía el capital, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Para el Tribunal, la aportación realizada forma parte de una operación societaria de aumento de capital de la que no es posible desligarla y no puede quedar sujeta a la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», dada la incompatibilidad de ésta con la de «operaciones societarias», como así lo establece el artículo 1.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1993, al señalar que en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.

Constitución de nuevas sociedades y aumento de su capital social. (Consulta nº V0978-10 de 10 de mayo de 2010 de la DGT)

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Por lo tanto, si las operaciones descritas en el escrito de consulta tienen la consideración de operación de reestructuración por los conceptos de aportaciones no dinerarias especiales, aportaciones de acciones de una SA y de las participaciones de una SL a una entidad holding ya existente, y de escisión parcial,

segregación de las participaciones de una sociedad patrimonial y su aportación a la entidad holding, estarán no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exentas de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

En caso contrario, la constitución de las sociedades o las ampliaciones de su capital social que, en su caso, se produzcan estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias por los conceptos de constitución de sociedad o de aumento de capital.

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

En el supuesto planteado, la obtención del control se realizará en operaciones con la consideración de operación de reestructuración (por los conceptos de aportaciones no dinerarias especiales) y, por tanto, sujetas a la modalidad de operaciones societarias efectuadas mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en los primarios.

Por tanto, al tratarse de una transmisión de valores sujeta a operaciones societarias, la operación no ha de tributar como transmisión patrimonial onerosa.

En cuanto a la segunda operación, la escisión parcial de las participaciones de la sociedad patrimonial, que se aportarán a la sociedad holding, tampoco resultará aplicable el gravamen regulado en el artículo 108.2 de la LMV, pues

en los grupos de sociedades debe tenerse en cuenta la totalidad de la participación de las entidades del grupo de sociedades, y en este caso, la sociedad patrimonial ya es propiedad, al 100 por 100, de una sociedad del grupo de sociedades.

Ampliación de capital para llegar al capital mínimo establecido para las SICAV. (Consulta nº V1178-10 de 31 de mayo de 2010 de la DGT)

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

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

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

Aportación de rama de actividad. (S.T.S. 21 de junio de 2010)

El objeto del recurso de casación, viene determinado como consecuencia de una operación de ampliación de su capital, suscrita y desembolsada en su totalidad por un banco, mediante la aportación de un conjunto de bienes inmuebles adquiridos a través de la ejecución de garantías hipotecarias o de préstamos fallidos, en donde la Sala de instancia entendió que, ante la falta de prueba, no podía concluirse que los elementos patrimoniales y personales aportados por el banco, constituyesen una unidad productiva autónoma.

El Tribunal entiende que para hablar de «rama de actividad» se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios. (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.

Teniendo en cuenta lo anterior, sólo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado

constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. De este modo, si se aplicase la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no sólo a las transmisiones que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial.

La conclusión del Tribunal, supone que en el supuesto analizado las acciones emitidas para ampliar el capital fueron suscritas por una entidad de crédito que aportó fincas urbanas, en la mayoría de los casos procedentes de la ejecución de garantías hipotecarias o de préstamos otorgados a clientes y fallidos. No se desprende de las actuaciones que los elementos patrimoniales aportados constituyesen una unidad económica independiente. Lo único que consta en la transmisión de una serie de elementos patrimoniales aislados y dispersos por varias partes del territorio nacional, que, en modo

alguno, conforman una unidad económica autónoma con los medios personales y materiales necesarios para constituir una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad, de forma que permita su continuidad en la entidad adquirente.

FUSIÓN

Fusión por absorción. (Consulta nº V0903-10 de 5 de mayo de 2010 de la DGT)

❖ Tratamiento operaciones de reestructuración empresarial
A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por lo tanto, si la operación descrita tiene la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPA-

JD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

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

❖ Aplicación del artículo 108 LMV

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

- Que el activo de la entidad cuyos valores se transmiten esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España.
- Que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.

En el supuesto planteado, no resultará aplicable ninguno de

los supuestos de sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD regulados en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV:

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

ESCISIÓN

Escisión de una sociedad con entrega de participaciones de la nueva sociedad que recibe las participaciones a los socios de la escindida. (Consulta nº V1338-10 de 16 de junio de 2010 de la DGT) El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (en adelante, LMV), modificado recientemente por el artículo octavo de la Ley 36/2006, de 28 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, determina lo siguiente:

“1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmi-

siones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores, y tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los siguientes supuestos:

a) Cuando los valores o participaciones transmitidos o adquiridos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.

Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las

aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades, o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.(...)”

La operación descrita no conlleva una modificación de los porcentajes de control de los valores aportados a la sociedad de nueva creación, por lo que no puede hablarse de adquisición o aumento del control de dicha sociedad, puesto que las participaciones y el porcentaje de participación en las sociedades que controlaban y controlan a la sociedad escindida son las mismas, por lo que la adquisición por los socios de la sociedad que se escinde de las participaciones de la nueva sociedad, suponen la misma participación en la sociedad escindida, modificándose solamente la sociedad a través de la que se tienen dichas participaciones, con lo que, en consecuencia, no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, quedando por tanto, no sujeta dicha operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

DISOLUCIÓN

Disolución y liquidación con adjudicación de inmuebles. (Consulta nº V1457-10 de 25 de junio de 2010 de la DGT)

En primer lugar, cabe indicar que la disolución y liquidación

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

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

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

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

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

Si esto es así, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo expuesto, el exceso de adjudicación que se

produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.2.B) y 5 del TRLITPAJD.

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

APORTACIONES QUE EFECTÚEN LOS SOCIOS QUE NO SUPONGAN AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL

Transferencias corrientes que recibe una Sociedad anónima unipersonal realizadas por el único socio. (Consulta nº V0887-10 de 3 de mayo de 2010 de la DGT)

En relación a las transferencias corrientes que recibe una Sociedad anónima unipersonal que pertenece al sector público realizadas por el único socio para el desarrollo de determinados aspectos de la política agroalimentaria:

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

“1. Son operaciones societarias sujetas:

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

Asimismo, conforme a los criterios contables, la intervención General de la Comunidad Autónoma correspondiente establece que las citadas transferencias no deben tratarse como subvenciones sino como aportaciones a los fondos propios de la consultante.

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

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

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CORRESPONDENCIA GRAVAMEN-CONVENCIÓN

Ampliación de préstamo hipotecario. (S.T.S.J. de Madrid, 14 de diciembre de 2009)

La parte demandante sostiene que la escritura pública de ampliación del préstamo hipotecario inicialmente concedido no debe tributar por AJD por el total importe del crédito hipotecario, pues al haber satisfecho ya el referido impuesto por el importe del préstamo concedido en un principio, ahora ya no procede exigir el impuesto sino por la cantidad en que se amplió.

La Administración considera que existen dos hechos impondibles diferentes, ampliación del préstamo hipotecario y distribución de aquél entre nuevas y distintas fincas.

La Sala entiende que en el caso de autos se ha de desestimar el recurso, pues la escritura pública objeto de controversia, no se limitaba a la ampliación del crédito hipotecario sino que también modificaba el importe de la garantía hipotecaria y lo distribuía entre determinadas fincas resultantes de la previa declaración de obra nueva y división horizontal, quedando otras liberadas de la citada carga.

SUJETO PASIVO

Sujeto pasivo de una cancelación de condición resolutoria ex-

presa. (Consulta nº V1467-10 de 28 de junio de 2010 de la DGT)

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

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

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

En cuanto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, porque no constituye hecho imponible de la misma pues, si bien

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

BASE IMPONIBLE

Pacto de igualdad de rango. (S.T.S.J. de Madrid, 14 de diciembre de 2009)

La circunstancia objeto de litispendencia versa sobre la liquidación practicada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con el otorgamiento de una escritura pública formalizando un préstamo hipotecario sobre una finca previamente hipotecada a favor del mismo acreedor y más en concreto con su cláusula adicional incluyendo un pacto de igualación de rango hipotecario de ambas hipotecas.

La Sala considera que, la cuantificación de la base imponible, debe estar basada en la consecuencia económica derivada del pacto de igualación de rango por la preferencia que para el cobro obtiene la segunda hipoteca al situarse en la misma posición que la primera. Se trata de un criterio jurídico de cuantificación de la base imponible consecuente con la afirmación que el pacto de igualación de rango es evaluable económicamente, y esa evaluación debe estar basada no en el importe de la segunda hipoteca, aisladamente considerada, sino, en la consecuencia económica que del pacto se deriva, lo que obliga a cuantificar la base imponible en el importe de la primera hipoteca.

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

Valoración de la escritura de declaración de obra y de constitución en régimen de propiedad horizontal. (Consulta nº V1200-10 de 1 de junio de 2010 de la DGT)

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

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

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

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

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

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

Escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal. (Consulta nº V1399-10 de 21 de junio de 2010 de la DGT)

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

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

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

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Subrogación o novación modificativa de un crédito hipotecario. (Consulta nº V1233-10 de 2 de junio de 2010 de la DGT)

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

No obstante lo anterior, en el caso de que una entidad financiera desee subrogarse en un préstamo hipotecario, si existe más de un crédito o préstamo hipotecario inscrito sobre la finca en cuestión y a favor de la misma entidad acreedora, la nueva entidad deberá subrogarse respecto de todos ellos, con independencia de que sean préstamos hipotecarios o créditos hipotecarios.

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

ampara la subrogación de créditos hipotecarios de forma autónoma.

ESCRITURAS DE RECTIFICACIÓN Y COMPLEMENTARIAS DE OTRAS ANTERIORES

Demolición de parte de un voladizo de una terraza y cambio de los porcentajes de participación en la comunidad de propietarios. (Consulta nº V1297-10 de 9 de junio de 2010 de la DGT)

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

❖ Modalidad Cuota Fija del ITPAJD:

En cuanto a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 31 del Texto Refundido, la matriz y las copias de la escritura notarial en que se formalice

el acuerdo de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal estarán sujetas a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, por lo que deben ser extendidas, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

❖ Modalidad Cuota Variable del ITPAJD

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

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

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

A este respecto, cabe señalar que la escritura pública de modi-

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

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

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

LETRAS DE CAMBIO

Emisión de unas letras de cambio. (Consulta nº V1356-10 de 17 de junio de 2010 de la DGT)

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

El artículo 36 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que:

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

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

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

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

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

Por lo tanto, tal y como establece la normativa, para calcular el impuesto a pagar el consultante deberá tener en cuenta que al

existir plazos con vencimiento superior a seis meses se multiplicará el nominal del plazo por dos.

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

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

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

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

EXENCIONES: ACTOS Y CONTRATOS PARA SALVAR LA INEFICACIA

Escritura de rectificación de otra anterior. (Consulta nº V0898-10 de 4 de mayo de 2010 de la DGT)

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

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

Por lo tanto, solamente en el caso de que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del

acto anterior, la escritura de subsanación estará exenta del concepto de actos jurídicos documentados.

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

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

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

EXENCIONES: CANCELACIÓN DE HIPOTECAS

Cancelación del crédito hipotecario con una entidad y constitución de préstamo hipotecario con otra entidad financiera. (Consulta nº V1154-10 de 28 de mayo de 2010 de la DGT)

- ❖ Cancelación de una hipoteca en garantía de un préstamo o crédito

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

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

- ❖ Constitución de una nueva hipoteca en sustitución de la anterior cancelada.

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

Teniendo en cuenta lo anterior, la escritura de la constitución de la nueva hipoteca estará gravada por la cuota gradual de documentos notariales, dado que cumple con los requisitos transcritos del

artículo 31.2 del texto refundido del ITP y AJD.

- ❖ Aplicación a las dos operaciones examinadas de la exención establecida en la Ley 2/1994.

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

DESLINDE IVA-TPO

TRANSMISIÓN MEDIANTE SUBASTA JUDICIAL

Recurso de casación para la unificación de doctrina: transmisión sujeta a IVA a pesar de la intervención judicial. (S.T.S. 31 de mayo de 2010)

El análisis de la Sentencia de 22 de febrero de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, objeto de recurso, y de las sentencias de 18 de abril de 2000, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares y de 31 de octubre de 2000 de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, pone claramente de manifiesto que tanto los hechos como los razonamientos jurídicos que fundamentan el fallo en las citadas Sentencias son análogos y, por tanto, sería posible apreciar la contradicción de doctrinas denunciada.

El hecho de que la entrega se efectúe mediante subasta judicial no desvirtúa en absoluto la consideración de que quien hace la entrega es la sociedad, pues esta forma especial de transmisión esta especialmente prevista en el artículo 8.2.3º de la Ley del IVA que, en cuanto al concepto

de entrega de bienes, dice que lo serán las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional. En el presente caso, concurren la totalidad de los requisitos para la sujeción de la adjudicación de los inmuebles realizada en virtud de subasta judicial al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que se trata, indudablemente, de una entrega de bienes, que constituyen parte del patrimonio empresarial de la sociedad transmitente, realizada por empresario a título oneroso y con carácter ocasional en el ejercicio de su actividad empresarial. Procede, por tanto, la estimación del recurso casando la sentencia recurrida con la anulación de los actos administrativos denegatorios de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos en concepto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

REHABILITACIÓN

Transmisión de plazas de garaje y trasteros, resultantes de la división material de un sótano en fincas registrales independientes. (Consulta nº V1010-10 de 14 de mayo de 2010 de la DGT)

Por tanto, para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación habrá que efectuar un análisis en dos fases:

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

En consecuencia con todo lo anterior, si las obras que realizó en el sótano el consultante para su utilización como plazas de garaje y trasteros, a que se refiere el escrito de consulta, no pueden considerarse de "rehabilitación", por no concurrir respecto de dichas obras los requisitos exigidos para ello por el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/92, anteriormente citado, las entregas de las plazas de garaje y trasteros por el empresario consultante, en cuanto que no se trata de la primera transmisión de edificaciones, estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerar-

se segunda o ulterior entrega de edificación, procediendo pues la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como establece el artículo 7.1.A) del Texto Refundido de este Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

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

SEGUNDA ENTREGA

Venta de plazas de garaje previamente cedidas temporalmente a terceros. (Consulta nº V1181-10 de 31 de mayo de 2010 de la DGT)

La sociedad consultante ha concurrido a un procedimiento público de contratación, promovido por un ayuntamiento, para la concesión administrativa de la construcción y posterior explotación de un aparcamiento subterráneo mixto de rotación y propiedad.

Una vez finalizadas las obras ejecutadas en virtud del citado contrato, se distinguirían dos tipos de plazas de aparcamiento, las destinadas al estacionamiento de vehículos automóviles de uso rotacional y las destinadas

a su enajenación a terceros. No obstante, hasta que estas últimas no sean enajenadas, el concesionario las explotaría en el mismo régimen que las primeras.

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

En consecuencia, pueden plantearse las tres situaciones siguientes:

- que el adquirente de las plazas de aparcamiento sea quien haya sido hasta ese momento cesionario temporal de las mismas. En este caso, la entrega estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- que el adquirente sea una persona diferente de quien la utilizó durante al menos dos años. En este caso, el uso previo del cesionario agotaría la primera entrega y, por consiguiente, la operación de transmisión a favor de una persona distinta estaría sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- que siendo el adquirente del aparcamiento una persona diferente de quien la utilizó como cesionario, dicho uso se hubiera producido durante un plazo inferior a dos años. En este caso, el uso no habría agotado la primera entrega por lo que la transmisión estaría sujeta y no exenta de Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Transmisión de una nave como único activo de la empresa absorbida. (Consulta nº V1180-10 de 31 de mayo de 2010)

La transmisión de una nave como único activo de la empresa absorbida no puede acogerse

a la no sujeción del artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

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

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

PATRIMONIO EMPRESARIAL

Entidad promotora de viviendas que entrega algunas de ellas como premio por la organización de una rifa. (Consulta nº V1153-10 de 28 de mayo de 2010 de la DGT)

Si el importe total de las papeletas vendidas que dan derecho a participar en el sorteo de las viviendas reviste un carácter meramente simbólico en relación con el valor de mercado de las mismas, circunstancia que normalmente ocurrirá, se considerará que la entrega se produce a título gratuito estando, en consecuencia, el autoconsumo sujeto y no exento. No obstante, si la consultante no se hubiera deducido ninguna cuota soportada en la construcción de dichas viviendas, el mencionado autoconsumo estará no sujeto.

En otro caso, existirá una en-

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

OPCIONES DE CONTRATOS

Sujeción a IVA por el ejercicio anticipado de una opción de compra en un leasing sobre inmuebles. (S.T.S 14 de julio de 2010)

La cuestión litigiosa es determinar si un contrato de arrendamiento financiero sobre inmuebles celebrado entre una entidad financiera y una inmobiliaria sobre los que se ejerció anticipadamente la opción de compra está sujeta o no al ITPyAJD al estar exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 20.Uno.22 de la Ley del IVA.

El Tribunal considera que, el artículo 20.Uno.22, de la Ley del IVA establece la excepción a la exención no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos, y, por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al ITP y AJD. Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues este no sólo termina por el transcurso

de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. Y, aunque en el caso presente, pudiera pensarse que en el momento de celebración del contrato regía un mínimo de duración de estos arrendamientos, lo cierto es que, cuando se ejercita la opción, este requisito ya no existía legalmente, y nada impedía que los contratantes, pudieran anticipar la opción por su propia voluntad. La opción de compra, aun ejercitada de forma anticipada, sigue siendo inherente al leasing pues lo que se acuerda es modificar el plazo del contrato y darlo por extinguido al ejercitar la opción de compra, no constituyendo tal forma de actuar una nueva transmisión o compraventa desligada, independiente o diferente al contrato del arrendamiento financiero. No existe a efectos del IVA ningún plazo legal de duración mínima del leasing.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

ADQUISICIÓN POR HERENCIA, LEGADO, O TÍTULO SUCESORIO

Fallecimiento del heredero sin haber aceptado la herencia.
(S.T.S.J. de Madrid, 26 de octubre de 2009)

La cuestión litigiosa a resolver se centra en determinar si a efectos fiscales existe una sola transmisión o dos transmisiones, cuando el heredero del causante fallece sin haber aceptado o repudiado su herencia. La tesis de la Administración es que existen dos transmisiones, mientras que las partes interesadas afirman que, al haber fallecido sin aceptar la herencia de su madre, solo se adquirió el derecho a aceptar o repudiar dicha herencia.

La Sala considera que en el presente caso, no ha sido desvirtuada mediante prueba alguna en contrario, como sería un acto expreso de repudiación en instrumento público o auténtico o por escrito presentado ante el Juez competente, y que en otro caso se entiende tácitamente aceptada la legítima, aceptación y consiguiente adquisición de la misma que ha de considerarse producida el día del fallecimiento del causante.

Frente a la alegación de que los descendientes no son herederos (por no haber aceptado

la herencia ni expresa ni tácitamente y porque, si bien no la han repudiado, ello no implica su aceptación) y, por tanto, no ostentan la condición de sujetos pasivos o contribuyentes del IS, ha de destacarse que, en el ámbito de los tributos, los preceptos de Derecho Común tienen carácter supletorio, y debe tenerse en cuenta que el pago del IS es un deber jurídico que impone una Ley fiscal y no puede entenderse, como un acto libre, sino, por definición, como un acto debido.

Por otro lado, que el que la norma tributaria establezca que el sujeto pasivo del IS es el heredero tampoco significa que su pago por un llamado, con delación, implique una aceptación tácita de la herencia, al ser un acto debido que se realiza para evitar una sanción, sin dejar de destacar, que la legislación fiscal parece responder al sistema «germánico» de adquisición de la herencia, que se produce por la mera muerte del causante, al exigir al «heredero» el pago del Impuesto, so pena de sanción económica, a partir del instante de la muerte, como si en tal momento fuera ya heredero.

Ius delationis. (S.T.S.J de Baleares, 10 de noviembre de 2009)

En el presente caso, se produce el fallecimiento de la tía del

recurrente, que había instituido heredera a su hermana, por sustitución simple al recurrente y por sustitución de éste a su hija. Posteriormente fallece la madre del recurrente, a la sazón, hermana de la primera fallecida, sin que hubiera aceptado ni repudiado la herencia de su hermana y que instituyó heredero al recurrente.

La tesis de las Administraciones Públicas demandada considera que, la madre del recurrente, instituida heredera por su hermana, fallecería después de ésta, sin que hubiera repudiado la herencia y sin que fuera incapaz de recibirla, de manera que el recurrente no sustituyó a su madre, con lo que los derechos de su madre, que pasaron al recurrente, lo hicieron no en virtud de la sustitución prevista en el artículo 774 del Código Civil sino por el derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil, de modo que el recurrente deberá tributar acumuladamente por el conjunto del caudal relicto resultante según las normas del impuesto.

La Sala entiende que, toda vez que la causante fallece después de su hermana sin que hubiese repudiado la herencia ni tampoco concurriera imposibilidad o incapacidad para aceptarla, no se ha producido el llamamiento y delación de herencia a favor

del sustituto puesto que, abierta la sucesión de la hermana fallecida en primer término y posteriormente de la causante, llamada ésta en primer lugar no ha aceptado ni repudiado la herencia. En conclusión, el llamamiento de la causante pasó a sus causahabientes y no al sustituto dispuesto por la hermana de aquella.

Puestas así las cosas, no llamado el aquí recurrente en tanto que sustituto, tampoco podía en tal concepto aceptar o repudiar la herencia de la hermana fallecida en primer lugar; y, además, no podía renunciar a la herencia de aquella en ejercicio del derecho de transmisión, por lo que la Sala desestima la pretensión del recurrente.

OBLIGACIÓN PERSONAL Y OBLIGACIÓN REAL

Tratamiento tributario del “trust” en su constitución y en caso de fallecimiento del constituyente. (Consulta nº V1016-10 de 14 de mayo de 2010 de la DGT)

En primer lugar hay que señalar que las cuestiones planteadas por la consultante se refieren a una institución jurídica propia del Derecho anglosajón, el “trust”, ajena al Derecho español. Efectivamente, si bien en el Derecho anglosajón el “trust” es una institución característica que guarda una estrecha relación no sólo con el Derecho de obligaciones y el de propiedad sino, incluso, con el Derecho de familia y sucesiones, que es

el ámbito tradicional que le es propio (en los países del llamado “Common Law”, es de tal importancia que se regula como un ámbito más del Derecho privado), la figura del “trust” no está reconocida por el ordenamiento jurídico español.

Sobre esta institución, existe un acuerdo internacional, el Convenio de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al “trust” y su reconocimiento, que pretende eliminar o, al menos, simplificar los problemas derivados del desconocimiento de esta institución en muchos ordenamientos jurídicos. Este Convenio entró en vigor el 1 de enero de 1992, aunque la ratificación por los Estados ha sido muy escasa, no habiendo sido ratificado por España.

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

permanente. Por lo tanto, ni la constitución de un “trust” ni la realización de operaciones en territorio español estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

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

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

Conforme a lo expuesto, tanto las cantidades que perciban los herederos como las que obtengan los familiares o personas dependientes que el Miembro haya señalado tendrán carácter lucrativo, puesto que no existió contraprestación alguna; además, tales cantidades tendrán su origen en un negocio jurídico de los llamados “mortis cau-

sa”, porque requieren el fallecimiento del Miembro del “trust” que efectuó la aportación. En consecuencia, tales cantidades constituirán adquisiciones lucrativas mortis causa, tanto si se perciben por su condición de herederos –por formar parte de la herencia–, como si se reciben por su condición de beneficiarios designados por el Miembro (*sic*) del “trust”, en cuyo caso, tendrán la consideración de legatarios.

Pues bien, en ambos casos tales cantidades tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, impuesto regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD– y en su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. A continuación se transcriben los principales preceptos de la LISD que resultan aplicables a la cuestión planteada:

[...]

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

- Que residan en territorio español. En este caso, tributarán por obligación personal, lo que significa que deberán tributar por la totalidad de la adquisición, con independen-

cia de la situación de los bienes y derechos que se adquieran.

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

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

Por último, en cuanto al devengo del impuesto, no cabe duda de que se producirá el día del fallecimiento del causante, tal como determina el artículo 24.1 de la LISD; y ello, con independencia de que pueda pasar

un largo período (de hasta dos años) hasta que se conozca la identidad de los beneficiarios. A este respecto, la normativa del impuesto tiene resuelto, en el último párrafo del artículo 22.2 de la LISD, el problema que se puede plantear en el caso de que en el momento del fallecimiento no estén identificados los beneficiarios (causahabientes) de la sucesión, estableciendo que en tal caso se aplicará el coeficiente establecido para los colaterales de cuarto grado y extraños cuando el patrimonio preexistente exceda de 4.020.770,98 euros, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos.

DEUDAS DEDUCIBLES

Confluencia en la misma persona de heredero y acreedor. (S.T.S.J. de Madrid, 26 de octubre de 2009)

El causante disponía de una deuda pendiente con un banco en el momento de fallecer consistente en una póliza de crédito otorgada a título personal, con un principal que se aportó a una sociedad en concepto de préstamo, y que figura como “activos créditos” en la herencia, activo que se distribuyó asimismo al 50% en las adjudicaciones de bienes entre los coherederos, convirtiéndose, por tal concepto estos, en acreedores de la entidad.

En el momento del fallecimiento, la deuda contraída por el causante con el banco, había

sido abonada por su hijo por lo que éste último se había subrogado en la posición acreedora del banco respecto a su padre, y al ser una deuda contraída con el padre con su hijo no es susceptible de deducción, de conformidad con el artículo 32.1 del Real Decreto 1629/1991.

Respecto a su alegación de que dicha excepción es solo aplicable a las deudas no garantizadas con documento público, en primer lugar la deuda del padre con el hijo no está sustentada en póliza alguna sino que al abonar el hijo la deuda del padre, éste último se convierte en acreedor de su padre, pero aún aceptando que estuviera sustentada en póliza suscrita ante corredor de comercio la excepción seguiría operando dado que el artículo no distingue entre una y otra y solo sería aplicable a las reconocidas en sentencia judicial firme que no es el caso.

La cuestión por tanto esta constituida por determinar si el acreedor en el momento del fallecimiento del causante, era interesado en la herencia, en los términos del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que establece que en las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos

del artículo 1227 CC o se justifique de otro modo la existencia de aquella, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia.

Para la Sala, resulta indubitable que el día del fallecimiento del causante el acreedor era su hijo y heredero. La argumentación de la parte se sustenta en interpretar la norma en el sentido de que si la misma emplea la expresión “contraída” el acreedor al que la misma se refiere es aquél con el que originariamente se constituyó la obligación pero esta interpretación es incorrecta al tiempo de la apertura de la sucesión la deuda no se encontraba contraída con el acreedor originario, sino que habiéndose subrogado el hijo en la posición de aquél, la deuda se encontraba contraída con este que tiene la cualidad de heredero y descendiente del causante, por lo que dicha deuda no puede constituir pasivo de la masa hereditaria.

REDUCCIÓN POR MINUSVALÍA

Fecha de declaración de la minusvalía. (S.T.S.J. de Madrid, 1 de octubre de 2009)

La discrepancia estriba en la procedencia de la reducción por minusvalía, pues mientras la actora sostiene que lo importante es que exista ésta, la Administración exi-

ge que la minusvalía se encuentre declarada por los órganos administrativos competentes.

La consideración legal de minusválida se produjo mediante resolución de la Dirección General de Servicios Sociales en junio de 2002, mientras que la fecha de devengo del Impuesto fue en diciembre de 2000.

La actora sostiene que antes de fallecer el causante, ya se padecía la enfermedad de Alzheimer, origen de la discapacidad, como lo prueba el informe médico aportado al expediente.

La Sala desestima el presente recurso por entender que, si bien es posible que el padecimiento mental fuese anterior de 2002, lo cierto es que hasta la resolución administrativa de junio de 2002, no existe la consideración legal de minusválido, pues es la Administración la que debe hacer formalmente esa declaración, como dispone el Real Decreto 1723/1981, sobre reconocimiento, declaración y calificación de las condiciones de Subnormal y Minusválido y el Real Decreto 1971/1999.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA VIVIENDA HABITUAL

Descendientes por afinidad. (Consulta nº V1375-10 de 18 de junio de 2010 de la DGT)

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, prevé la aplicación

de un porcentaje de reducción del 95% por adquisición “mortis causa” de vivienda habitual del causante –con un límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia que establece–, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

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

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

cuencia, no tendría derecho a la mencionada reducción.

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

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Cumplimiento del requisito de mantenimiento del valor. (Consulta nº V1245-10 de 7 de junio de 2010 de la DGT)

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

ración sustancial del valor de la adquisición.

La interpretación conjunta de ambas normas, sostenida en diversas ocasiones esta Dirección General y que también aparece reflejada en los epígrafes 1.2.d) y 1.3.f) de nuestra Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, es la de que, para los supuestos de reducciones practicadas con ocasión de transmisiones por causa de muerte, no es precisa la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó dicha reducción, materializado bien en las acciones o participaciones heredadas bien en aquellas recibidas en su lugar con ocasión de las distintas operaciones societarias acordadas por los órganos de administración de las entidades en que participe el causahabiente.

En este caso, parte del importe obtenido por la transmisión de las participaciones adquiridas “mortis causa” fue reinvertido en ampliaciones de capital de entidades dedicadas a la actividad económica de promoción inmobiliaria y arrendamiento de inmuebles. Como consecuencia de la crisis del sector inmobiliario, el valor de mercado de los activos inmobiliarios resulta ser sensiblemente inferior a su valor neto contable, por lo que la adecuación contable a

su valor no mantendría, como es obvio, aquel sobre el que se practicó la reducción en el impuesto sucesorio. Una situación similar se produciría en caso de transmisión de tales activos, con la consiguiente materialización de la minusvalía latente en los mismos.

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

Mantenimiento del requisito de permanencia. (Consulta nº V1355-10 de 17 de junio de 2010 de la DGT)

Al transmitirse las acciones y participaciones en dominio, usufructo y nuda propiedad con reinversión del importe íntegro obtenido en títulos de otras entidades y, en su caso, en fondos de inversión, ha de entenderse que no afectará al requisito de permanencia exigido por el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones, la venta de las participaciones adquiridas “mortis causa” y su reinversión inmediata del importe obtenido en acciones o participaciones siempre que, como señala el es-

crita, se mantenga, al menos, el valor de adquisición, es decir, el valor por el que se practicó en su momento la reducción en el impuesto sucesorio.

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

Empresa individual: Persona casada en régimen de gananciales, que realizaba la actividad de arrendamiento de inmuebles. (Consulta nº V1257-10 de 7 de junio de 2010 de la DGT)

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, exige, entre otros requisitos y como condición “sine qua non” para la aplicación de la reducción que establece, que a la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades les resulte de aplicación la correspondiente exención regulada en el artículo 4.Octavo de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. En el concreto caso de una empresa individual –supuesto que se plantea en el escrito-, la exención se establece en los términos siguientes:

“Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o pro-

fesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior”.

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

sean comunes a ambos miembros del matrimonio.

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

Explotación de las fincas rústicas a través de una sociedad civil, formada por la madre y tres hijos, siendo la primera la que ejerce la actividad agrícola de manera personal. (Consulta nº V1315-10 de 11 de junio de 2010 de la DGT)

Existe una sociedad civil dedicada a la explotación de fincas rústicas, correspondiendo a la madre de la consultante, en cuanto agricultora y dada de alta como tal en la Seguridad Social, la explotación de la actividad. En la hipótesis de fallecimiento de la misma, debe tenerse presente que, tal y como ha mantenido esta Dirección General en contestación a diversas consultas y en el epígrafe 1.2.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, en los supuestos de comunidades de

bienes, sociedades sin personalidad jurídica o sociedades civiles, es cada comunero, individualmente considerado, el que desarrolla la actividad y quien, para acceder a la exención en el impuesto patrimonial, ha de ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa con arreglo a lo previsto en el artículo 4.Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

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

Remuneraciones procedentes por el ejercicio de las funciones directivas a efectos de la reducción autonómica andaluza. (Consulta nº V1398-10 de 21 de junio de 2010 de la DGT)

La aplicación de la reducción autonómica andaluza en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a que se refiere el escrito de consulta, en cuanto a las remuneraciones procedentes por el ejercicio de las funciones directivas a efectos de la eventual bonificación del 99% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de fallecimiento de la madre,

exige la previa exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones objeto de una eventual transmisión “mortis causa”.

En ese sentido y a efectos de la exención en el impuesto patrimonial de las participaciones en una Sociedad Limitada en la que el 90% corresponden a una persona y el 10% restante a su hijo, que es quien ejerce funciones directivas percibiendo todos sus ingresos de su desempeño, el importe de los mismos no ha de oscilar entre unos valores predeterminados, en función o no del resultado contable de la entidad, sino que, tal y como establece la letra c) del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, han de representar, simplemente, más del 50 por 100 del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Siendo esto así, las participaciones de ambos estarán exentas en dicho impuesto y procederá, en su caso, la reducción autonómica andaluza en los términos previstos en su normativa reguladora.

Mantenimiento del valor de las participaciones adquiridas vía sucesión o donación en caso de escisión. (Consulta nº V1439-10 de 24 de junio de 2010 de la DGT)

El epígrafe 1.3.f) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reduccio-

nes en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, establece, a propósito de las adquisiciones “mortis causa” y en relación con la prohibición de determinados actos de disposición y operaciones societarias, que:

“Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso en que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realicen una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de la adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.”

Este criterio, aplicable textualmente a las adquisiciones “mortis causa”, por remisión del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo es, podría decirse que con más propiedad, a las adquisiciones “inter vivos” a que se refiere el propio artículo 20.6.

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

Cumplimiento del requisito de permanencia. (Consulta nº V1478-10 de 29 de junio de 2010 de la DGT)

En el caso de arrendamiento o enajenación con reinversión inmediata en inmuebles de bienes por los que se aplicó la reducción por adquisición “mortis causa” de bienes afectos a actividad empresarial; en diversas contestaciones a consultas así como, para las adquisiciones “mortis causa”, en los epígrafes 1.2.d) y 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, este Centro Directivo ha reiterado que el requisito de permanencia ha de entenderse en el sentido de mantenimiento del valor de adquisición por el que, en su momento, se practicó la reducción en el impuesto sucesorio, sin que sea preciso, en consecuencia, la subsistencia de la actividad a la que estaban afectos los bienes.

Aplicado este criterio al doble supuesto que plantea el escrito de consulta, ni el arrendamiento de los bienes heredados ni la reinversión inmediata en inmuebles del importe resultante de la enajenación de aquellos, siempre que, se insiste, se mantenga en este último caso el valor de adquisición inicial, afectarían al cumplimiento del requisito de permanencia establecido por la Ley.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Adjudicación de un bien a cada heredero compensando, el que reciba el de mayor valor, al otro en metálico la diferencia por el exceso de adjudicación. (Consulta nº V1314-10 de 11 de junio de 2010 de la DGT)

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

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

ÁMBITO TERRITORIAL

Donación dineraria de un residente fiscal en España a residentes en Francia. (Consulta nº V1067-10 de 20 de mayo de 2010 de la DGT)

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

ADQUISICIÓN POR DONACION U OTRO NEGOCIO GRATUITO "INTER VIVOS"

Liberación de los codeudores de un préstamo hipotecario. (Consulta nº V1446-10 de 24 de junio de 2010 de la DGT)

En el supuesto objeto de consulta, se trata de calificar jurídicamente un contrato de préstamo hipotecario a favor de tres prestatarios, pero cuyo importe ha utilizado uno de ellos, la consultante, para la adquisición de una vivienda que es de su propiedad exclusiva, negocio jurídico que puede encubrir una donación por parte de los otros prestatarios, sus pa-

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

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

En estas circunstancias, si se efectúa una novación del préstamo consistente en sustituir a los padres de la consultante como codeudores, asumiendo la consultante su deuda, y, además, esta liberación de la deuda de estos se realiza sin contraprestación, se habrá producido uno de los supuestos que configuran el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,

por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos" (artículo 3.1.b) de la LISD), tal como preceptúa el artículo 12 del RISD, en su letra c), que dice que "Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e "inter vivos" a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes: ... c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento".

Ahora bien, parece que, si bien los padres de la consultante fueron destinatarios de parte del préstamo, todo el importe obtenido se destinó al pago del piso en cuestión, en cuyo caso, podría entenderse que, en el fondo, los padres de la consultante le prestaban a ésta su parte del préstamo para pagar el piso (segundo préstamo, distinto del préstamo bancario). Si esto es así, en la novación del préstamo consistente en sustituir a los padres de la consultante como codeudores, asumiendo la consultante su deuda, no cabría entender que esta liberación de la deuda de los padres se realiza sin contraprestación, pues constituiría la contraprestación del préstamo que los padres le hicieron a la hija; es decir, la liberación de la deuda sería la forma en que la consultante le devuelve a sus padres el dinero prestado (la parte del importe del préstamo bancario pendiente de devolución). En tal caso, la novación descrita no constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido en el párrafo

anterior, ya que faltaría el “animus donandi” –la intención de hacer una liberalidad– inherente a los negocios lucrativos y necesario para la configuración del hecho imponible de este impuesto, sino la devolución del préstamo efectuado por los padres de la consultante a ésta, cuya extinción no es hecho imponible ni de este impuesto ni del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

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

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

Donación bajo la condición resolutoria de premoriencia de la donataria. (S.T.S.J. de Cataluña, 19 de noviembre de 2009)

El acto sujeto a tributación versa sobre una donación mortis causa bajo la condición resolutoria de premoriencia de la donataria, de una cierta cantidad de dinero. A los efectos fiscales lo esencial es determinar si la adquisición es inter vivos o mortis causa, entendiendo como tal que la adquisición tenga lugar en vida del donante o solo tras su muerte.

La donación mortis causa es un título sucesorio conforme a la normativa fiscal, que como tal lo contempla en atención a su inclusión en las normas específicas del impuesto sobre sucesiones aún cuando la forma no sea la testamentaria, y otras previstas en los Derechos especiales, y se otorga en atención y como motivo último del fallecimiento del donante.

Se trata de someter a las normas del Impuesto sobre sucesio-

nes las atribuciones mortis causa aun cuando no sean por herencia o legado y por tanto dispuestas en testamento o, en el primer caso, abintestato. Pero ello no excluye el presupuesto de atribución de la propiedad solo tras el fallecimiento del disponente, aparte de la aceptación. Presupuesto para la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones que se manifiesta en el art. 24 de la Ley, conforme al cual en las adquisiciones por causa de muerte el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante.

De manera que el supuesto que se considera aparece incluido en el art. 8 del Reglamento, es decir se trata de un contrato de inmediata atribución patrimonial sujeto a la condición resolutoria de premoriencia de la donataria, debiendo ser calificado a los efectos fiscales como donación inter vivos, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición.

REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

Donación de farmacia a la que no resulta aplicable la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Consulta nº V1066-10 de 20 de mayo de 2010 de la DGT)

Tal y como ha señalado la jurisprudencia, los beneficios fiscales, como el que nos ocupa, son de interpretación estricta por lo que el requisito de edad o, alternativamente, de incapacidad, que establece la letra a) del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto de

Sucesiones y Donaciones, ha de aplicarse en los términos literales de la Ley. En consecuencia, no procederá la reducción en caso de incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en la misma aún tratándose el donante de militar en situación de reserva.

Cuantificación de la principal fuente de renta a efectos de la donación de participaciones sociales. (S.T.S.J. de Madrid, 24 de septiembre de 2009)

La Administración sostiene que no se cumple con la exigencia, para aplicar la reducción del 95% en la donación de participaciones sociales, de la percepción de una suma como administrador de la sociedad que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, toda vez que la donataria percibió cantidades como: administradora, por pensión de viudedad y en concepto de ingresos derivados de actividades agrícolas.

A juicio de la Administración, los ingresos por administración de la sociedad limitada no superan el 50% del resto de los ingresos, por lo que no tiene derecho a la reducción.

El sujeto pasivo, sostiene que la donataria percibió ingresos derivados de actividades agrícolas no en concepto de "agricultora" (pues había donado sus participaciones) sino con el consentimiento de dicha mercantil. Consentimiento que sólo podía producirse retribuyendo la administración de la sociedad. Ello sin perjuicio, de la corrección del error consistente en declarar como rendimiento de ac-

tividad agrícola lo que, en verdad, era rendimiento del trabajo, que tendrá su repercusión en la inspección derivada del IRPF, pero no en la inspección derivada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Sala viene a entender que la donataria actuó con corrección presentando sus declaraciones tributarias de manera adecuada y correspondiendo las mismas a los negocios jurídicos en que había intervenido y que, cuando se ha visto denegada la reducción de la base imponible del impuesto de sucesiones y donaciones, se ha pretendido dar una versión artificial de los hechos que no tiene reflejo en la realidad.

DONACIONES ONEROSAS Y REMUNERATORIAS

Donaciones de acciones pignoras, en las que el donatario se subroga en la deuda garantizada. (S.T.S. 15 de julio de 2010)

El tema de fondo versa, sobre el tratamiento, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los incrementos de patrimonio derivadas de donaciones de acciones pignoras, en las que el donatario se subroga en la deuda garantizada. Para el donante, el incremento de patrimonio derivado de la donación, con o sin cargas, es lucrativo. Por el contrario, el criterio de la Administración, es distinto, al entender que las donaciones con subrogación de deudas generan dos tipos de incrementos, uno lucrativo, y otro oneroso.

Para el Tribunal, nos encontramos ante un negocio jurídico complejo, pues en esta clase de

donaciones el ánimo de liberalidad no afecta a todo el importe donado, por lo que difícilmente se puede afirmar el carácter de donación auténtica, ni tampoco el carácter exclusivo de negocio oneroso. Estamos ante un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto, el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento de patrimonio se le aplique simultáneamente las reglas del incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo.

La operación realizada llevaba aparejada la liberación de la deuda pignoratícia que el recurrente tenía contraída con una entidad de crédito, lo que implicaba un incremento de su patrimonio en un importe igual al de la deuda pignoratícia de la que se liberaba, y además, realizaba una donación en cuanto al exceso. Nos encontramos, pues, con un negocio jurídico que produce efectos diversos, lucrativos y onerosos, los primeros en cuanto al exceso de valor de lo donado sobre la deuda asumida y los segundos por la parte concurrente, porque con la transmisión de las acciones el donante se liberaba de su deuda. Resulta, por tanto, evidente que en este caso la donación tenía un elemento oneroso, por la transmisión de la deuda al donatario, así como otro lucrativo.

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

HECHO IMPONIBLE

Segregación mercantil por aportación no dineraria de rama de actividad para la constitución de una sociedad. (Consulta nº V1127-10 de 26 de mayo de 2010 de la DGT)

❖ Gravamen por IIVTNU:

El no devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurran las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda del TRLIS, y se aplique el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII.

En caso de que no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII ni la disposición transitoria vigésimo cuarta del TRLIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad segregada.

❖ Elementos IIVTNU:

El IIVTNU se devengará en la fecha de la transmisión de las propiedades de los terrenos, estando el sujeto pasivo obligado a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza fiscal, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practi-

car la liquidación procedente, en el plazo de treinta días hábiles, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto. A dicha declaración se acompañará el documento en el que conste el acto o contrato que origina la imposición. El ayuntamiento está facultado para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante dentro del plazo indicado anteriormente (artículos 109 y 110 del TRLRHL).

La base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento del valor del terreno, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (artículo 107 del TRLRHL).

El tipo de gravamen del IIVTNU será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento (artículo 108 del TRLRHL).

Asignación del usufructo a los herederos condicionales. (S.T.S.J. de Madrid, 4 de febrero de 2010)

El motivo de controversia versa sobre la transmisión por los causahabientes del pleno dominio de una finca a un tercero, pero que en la autoliquidación del impuesto lo hicieron cada uno de ellos sólo por el 10% de la propiedad

que les correspondía. Ante ello el Ayuntamiento giró una liquidación individual a aquéllos por el 20,95% del dominio, comprensivo del 10% del pleno dominio más el porcentaje que correspondía sobre la nuda propiedad del 60%.

En el presente caso resulta absolutamente necesario decidir, a los efectos tributarios, a quién se asigna la nuda propiedad del 60% usufructuado, ya que dicha nuda propiedad había sido transmitida en unión del resto de los derechos que recaían sobre el inmueble. El criterio del Ayuntamiento de atribuir la a los herederos condicionales parece plenamente adecuado, más aun a causa de lo probable del cumplimiento de la condición que los convertiría en plenos propietarios, eventualidad que apreció el auto del Juzgado de lo Civil para autorizar la enajenación de la finca.

NO SUJECIÓN

Transmisión de un bien que pertenecía a la sociedad de gananciales disuelta como consecuencia del fallecimiento de uno de los cónyuges. (S.T.S.J. de Asturias, 28 de diciembre de 2009)

La Sala entiende debe estarse a lo prevenido en el artículo 104.3 del R.D.L. 2/2004, vigente a la fecha del devengo, en el que se contempla como un supuesto de no sujeción, antes de exención artículo 106 de la Ley 39/1988, con los distintos efectos que suponen una y otra posición, la aportación de bienes o derechos realizados por los cónyuges a la sociedad ganancial, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmi-

siones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. La claridad del precepto, con independencia de la concepción que se tenga de la sociedad de gananciales, no permite otra interpretación que la de considerar exentos del I.I.V.T.N.U. los bienes que perciben los cónyuges en concepto de adjudicación por la disolución de la sociedad legal de gananciales. En este punto resulta indiferente que la sociedad de gananciales se disolviera por el fallecimiento de uno de los cónyuges o tuviera lugar por cualquier otra causa, separación, divorcio, nulidad del matrimonio o acuerdo de los cónyuges, art. 1392 del Código Civil, pues lo que aquí interesa es determinar el régimen aplicable a la adjudicación íntegra de un bien perteneciente a la sociedad de gananciales o uno solo de los cónyuges

No puede entenderse existencia de fraude de ley, sino una opción que autoriza la ley en cuanto que deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar el régimen económico matrimonial, aunque en el supuesto examinado tuviera lugar por la muerte de uno de los cónyuges, y declara no sujetos al impuesto el incremento del valor de los bienes adjudicados a la sociedad de gananciales, resultando de este modo no sujetos a tributación las plusvalías del bien adjudicado a la esposa por la disolución de la sociedad de gananciales al fallecimiento del su esposo.

EXENCIÓN

Aplicación de la exención del Impuesto al Instituto de la Vi-

vienda de Madrid. (S.T.S.J. de Madrid, 18 de febrero de 2010)

La cuestión litigiosa se centra en concretar la naturaleza del IVIMA a los efectos del art. 105.2.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, a cuyo tenor estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.

Mientras que el IVIMA sostiene su carácter público, la Administración Local apelante lo niega y mantiene la procedencia de la liquidación.

Para el Tribunal, se desprende que el IVIMA es una entidad de Derecho Público que, debido a su carácter mercantil, comercial y financiero, actúa en el tráfico jurídico privado, pero ello no le priva de su naturaleza jurídica pública. Confluyen, por tanto, en el IVIMA una forma de personificación jurídica pública, junto con una actuación, básica aunque no exclusivamente, en el marco del tráfico jurídico privado como instrumento más adecuado para la consecución de sus fines de carácter público. Además, en materia de contratación, está sometido a la legislación del Estado en la que se prevén, expresamente, supuestos como el presente en el que una Entidad de

Derecho Público, un Organismo Autónomo, realiza contratos de carácter jurídico privado. Y así el art. 1 de la Ley 13/1995, de Contratos de las Administraciones Públicas (vigente respecto del supuesto enjuiciado), incluye a los Organismos Autónomos como es el IVIMA, dentro de su ámbito subjetivo de aplicación. Por ello, les resulta de plena aplicación el art. 9 de dicha Ley que regula el régimen de los contratos privados celebrados por las Administraciones públicas.

CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Valor del terreno en el momento del devengo. (Consulta nº V1376-10 de 18 de junio de 2010 de la DGT)

El valor del terreno que hay que tener en cuenta para determinar la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana devengado como consecuencia de la donación del bien inmueble urbano en fecha 29/12/2009, es el valor que tenga dicho terreno a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles devengado en fecha 01/01/2009; dado que el nuevo valor catastral asignado a la finca resultante de la agrupación, aunque tiene efectividad catastral en fecha 18/09/2009, sus efectos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se producen en el devengo de este impuesto inmediato posterior, es decir, el día 01/01/2010, no resultando por tanto de aplicación este nuevo valor para la determinación de la base imponible del IIVTNU en el caso de la consulta.

Consultas OI

59

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

► Sucesión por derecho de transmisión

(Art. 1006 y 989 CC; Art. 20 de la Ley Hipotecaria)

RESUMEN: Cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia, su derecho, el "ius delationis", se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- La primera, del causante inicial al llamado a su herencia o transmitente.
- La segunda, de éste a su propio heredero o transmisario, que no adquiere del causante inicial directamente, sino a través de la herencia de su propio causante

► PREGUNTA FORMULADA

Nos gustaría plantear la cuestión de la consolidación del dominio por óbito de un segundo causante, cuando las dos herencias se declaran a la vez en un mismo documento.

Concretamente, se nos plantean dudas acerca de si no procede liquidar la consolidación de dominio por entender que no se produjo adquisición del derecho de usufructo y exigir, en cambio, a los herederos por mitades indivisas el impuesto que proceda, tomando en consideración lo dispuesto en los artículos 468 y 513.1º del Código Civil.

► RESPUESTA

El supuesto planteado por la Oficina Liquidadora parece referirse al

fallecimiento del pleno propietario de un bien, desmembrándose, mortis causa, el usufructo a favor de un heredero y la nuda propiedad a favor de otros. Posteriormente, fallece el usufructuario, antes de que acepte la herencia del primer causante, concretamente, el derecho de usufructo adquirido mortis causa,.

En relación con este supuesto, vamos a analizar si procede o no liquidar el ISD por la adquisición del usufructo y por la consolidación del dominio.

A los efectos de resolver la cuestión planteada, tomaremos como referencia la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 16 de junio de**

2009, en la que se plantea si, en relación con los bienes de la herencia de la causante X (fallecida el 15/5/1999), a la que sucede Y (fallecido el 16/8/1999), sin haber aceptado la herencia de X, se han producido dos transmisiones, sujetas al impuesto, o una sola a favor de los herederos de Y, de forma que se entiende que heredan directamente de la causante X.

El citado Tribunal aborda esta cuestión analizando las dos teorías siguientes:

❖ **Teoría de la adquisición directa o de la doble capacidad**, según la cual los bienes pasan directamente del primer causante al transmisario, cuando éste ejercita positivamente el «ius delationis» (derecho a aceptar o repudiar la herencia);

El argumento central de la teoría de la adquisición directa, es el de la retroacción de la aceptación de la herencia hasta el momento de la muerte del primer causante, por tanto, sin pasar por la herencia del transmitente, pero el mismo deja de tener consistencia, desde el momento en que no es necesario que los transmisarios vivan en el momento de la muerte del primer causante, dado que el artículo 1006 del Código Civil no exige tal requisito, sino sólo que sean herederos del transmitente, y por tanto

que existan en el momento del fallecimiento de este último y no en el de la muerte del referido primer causante.

Por tanto, la retroactividad de la aceptación referida en el artículo 989 del Código Civil, entendemos quiere decir que el transmisario, al ejercitar el mismo derecho del transmitente («ius delationis» -artículo 1006 Código Civil -), acepta la herencia dejando los bienes en la herencia del mismo con efectos retroactivos al momento de la muerte del primer causante.

Otro argumento de la Teoría de la adquisición directa, es la imposibilidad de que el transmitente pueda ser heredero del primer causante, por haber fallecido (el transmitente), pero, ello no es así, pues el heredero es el transmisario que no adquiere directamente, sino a través de la herencia del transmitente (segundo causante), al ejercitar positivamente el derecho de aceptar.

❖ **Teoría clásica**, conforme a la cual, en la sucesión por Derecho de Transmisión, existen dos movimientos o pasos de los bienes: uno primero desde el primer causante a la masa hereditaria del segundo causante y otro segundo, desde esa masa hereditaria del transmitente (artículo 1006 CC) al transmisario que acepta las dos herencias.

A estos efectos, el artículo 20, párrafo último de la Ley Hipotecaria, que exige consten en el asiento registral las transmisiones intermedias, lo que claramente revela la realidad de una transmisión intermedia y no una sucesión directa del primer causante.

En cuanto a los argumentos en favor de la teoría clásica, podemos destacar los siguientes:

a) Argumentos teóricos:

Respecto a los argumentos de carácter teórico, la vocación respecto a la herencia del primer causante radica en el transmitente y no en el transmisario, el cual sólo tiene vocación respecto a la herencia del transmitente.

Pues bien, si respecto al primer causante sólo tiene vocación el transmitente y no el transmisario, y la vocación no se transmite, sino únicamente el derecho derivado de ella y de la delación, no se explica técnicamente que el transmisario llegue a ser heredero directo del primer causante, pues mal puede suceder quien no tiene vocación, que es uno de los presupuestos de toda adquisición hereditaria. Luego si la vocación es la propia del transmitente, no puede dar lugar a que los bienes respecto a los que se ejercita el «ius delationis» pasen o hagan tránsito a un patrimonio distinto del sujeto que tiene la vocación y que no ha sido objeto de transmisión.

En este sentido, es perfectamente asumible el argumento de Lacruz cuando dice que «la Ley no puede hacer que el transmisario sea directamente llamado a ella [a la herencia del primer causante] puesto que el primer causante no ha pensado en él ni lo ha nombrado en el testamento.

b) Argumentos de derecho positivo:

- El artículo 1006 CC, precepto regulador básico del

Derecho de Transmisión, que se refiere al mismo derecho que tenía el transmitente. Este derecho no es el de heredar de quien hubiera heredado el transmitente, sino en ejercitar el derecho con los mismos caracteres y efectos que tenía el derecho del transmitente.

Esto significa que se trata del derecho del transmitente derivado de sus propias vocación y delación, y no de una nueva vocación y delación del transmisario, con lo cual llegamos por esta vía del Derecho Positivo a la misma solución que acabo de apuntar desde el punto de vista técnico o teórico.

- El artículo 989 CC que regula el efecto retroactivo de la aceptación de herencia, sólo es posible interpretarlo marcando los dos pasos de la retroacción que se dan en la sucesión por Derecho de Transmisión.

Así, el transmisario no puede retrotraer su adquisición directamente hacia atrás, hasta el momento de la muerte del primer causante, pues en ese momento quizá ni siquiera existía, ni tenía una vocación ni una delación que le permitieran fundamentar esa retroacción a tal momento anterior.

- El artículo 20, párrafo último de la Ley Hipotecaria constituye también un pre-

cepto que se mueve dentro de los parámetros de la teoría clásica de la sucesión por Derecho de Transmisión, al establecer lo siguiente:

«Cuando en una partición de herencia, verificada después del fallecimiento de algún heredero, se adjudiquen a los que lo fuesen de éste los que aquél correspondan, deberá practicarse la inscripción a favor de los adjudicatarios, pero haciéndose constar en ella las transmisiones realizadas».

En definitiva, el párrafo último del artículo 20 de la Ley Hipotecaria, al regular este supuesto del llamado tracto abreviado, demuestra que hay aquí dos transmisiones sucesivas de unos mismos bienes, y no una sola transmisión que vaya directamente del primer causante hacia el transmisario.

Los bienes han de pasar por la herencia del transmitente, y de ahí que el artículo 20 de la Ley Hipotecaria exija que se haga constar la transmisión intermedia.

c) Argumentos prácticos:

Existen una serie de razones y consideraciones prácticas que demuestran la conveniencia de seguir la teoría clásica del Derecho de Transmisión.

Es evidente que el transmisario no necesita existir en el momento de la muerte del primer causante, sino que basta que tenga existencia en el momento de la muerte del transmitente.

Esto es claro teniendo en cuenta que el artículo 1006 CC otorga el Derecho de Transmisión a los herederos del transmitente, por lo que basta que sean herederos de éste último, es decir, que reúnan el requisito de existencia con referencia al momento de la muerte del transmitente y no del primer causante.

A la vista de ambas teorías, el citado Tribunal sostiene que tanto desde el punto de vista del derecho positivo, como desde el práctico, la integración de los bienes de la primera herencia en la segunda, para que los adquiera el transmisario es una solución más rigurosa que soluciona mejor la problemática del Derecho de Transmisión.

Por tanto, de acuerdo con el razonamiento expuesto, nos inclinamos por considerar que se producen dos transmisiones, puesto que, aceptada la herencia por los herederos del segundo causante, los bienes que conformaban el patrimonio hereditario del primer causante se integran en la herencia de este los reciben sus herederos, sin necesidad de evaluar si el segundo causante aceptó expresa o tácitamente la herencia de su causante pues esto no es determinante para entender que se han producido dos transmisiones o una sola.

En consecuencia, aplicando la teoría clásica, defendida por el citado Tribunal, procede concluir que en el supuesto planteado por la Oficina procede liquidar por el ISD tanto la adquisición mortis causa del

derecho de usufructo por parte del segundo causante, como la consolidación del dominio por parte de los nudo propietarios.

A esta misma conclusión se llega si analizamos la Resolución del TEAC de 1 de febrero de 2006, en la que el citado Tribunal concluye lo siguiente:

“ Cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia, su derecho, el “ius delationis”, se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La primera, del causante inicial llamado a su herencia o transmitente. La segunda, de éste a su propio heredero o transmisario, que no adquiere del causante inicial directamente, sino a través de la herencia de su propio causante.(...)”

En el ámbito fiscal, una vez que se ha reconocido la existencia del hecho imponible, a efectos de la exigencia del impuesto sucesorio se prescinde del momento en que se realiza la declaración de herederos o de la aceptación de la herencia, pues el devengo se produce, conforme al artículo 24 de la Ley 29/1987, el día del fallecimiento del causante. Es decir se retrotraen todos los efectos al día del óbito, lo que viene a suponer que en el ámbito del derecho tributario la adquisición de la herencia tiene lugar, siguiendo el llamado sistema germánico, automáticamente, por la muerte del causante”.

► Contrato privado de compraventa de una vivienda en construcción entre un promotor y un particular y posterior cesión onerosa del derecho de opción de compra sobre el citado inmueble a dicho promotor antes de finalizar su construcción.

(Arts. 7,10, 11 y 17 RDLeg 1/1993; Arts. 4, 5, 75, 78 y 90 Ley 37/1992).

RESUMEN: La formalización de un contrato privado de compraventa de una vivienda en construcción entre un promotor y un particular supone el devengo anticipado del IVA que gravará la primera entrega de la citada vivienda, al tratarse de una operación sujeta y no exenta en el citado impuesto.

En relación con la base imponible de dicha operación, y de acuerdo con el artículo 78.uno de la Ley 37/1992, su importe vendrá determinado por los pagos anticipados satisfechos por el particular al promotor, siendo el tipo de gravamen aplicable, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 91 de la citada Ley, el tipo reducido del 8% o del 4% según corresponda.

Por otro lado, la posterior cesión onerosa por el particular, que no ostenta la condición de sujeto pasivo del IVA, de los derechos derivados del citado contrato privado de compraventa a dicho promotor, antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción del inmueble, se califica como una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimonial Onerosa, tal y como establece el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo la base imponible el valor real del inmueble cuyos derechos se ceden, puesto que tal es el bien que obtendrá el cesionario cuando ejercite los derechos del contrato privado de compraventa que adquiere y el tipo de gravamen el correspondiente al bien que se transmite, en este caso, el tipo correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles, que según el artículo 11.1 del citado Texto Refundido del Impuesto será el 6 por ciento, salvo que la Comunidad Autónoma correspondiente hubiese aprobado uno diferente.

CONSULTA PLANTEADA

De acuerdo con la consulta vinculante V1769/2005, de 15 de septiembre, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, la cesión de los derechos de un contrato de compraventa de un inmueble, con anterioridad a su entrega al comprador, tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En el supuesto de que la transmisión de los derechos derivados del contrato de compraventa se efectúe a favor del promotor de la misma vivienda en construcción ¿Estará sujeta dicha transmisión al Impuesto en su modalidad de transmisión patrimonial onerosa?

RESPUESTA

El supuesto planteado por el consultante comprende dos operaciones a analizar:

1. Formalización de un contrato privado de compraventa de una vivienda en construcción entre un promotor y un particular.
2. Cesión del derecho de opción de compra sobre el citado inmueble a dicho promotor antes de finalizar su construcción.

En relación con la primera operación, debemos señalar que el artículo 4.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que:

“estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios,

asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

En este sentido, la letra d) del artículo 5.º uno de la citada Ley establece que se reputarán empresarios o profesionales a quienes efectúen la urbanización de terrenos o la **promoción**, construcción o rehabilitación **de edificaciones destinadas**, en todos los casos, **a su venta**, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente. En consecuencia, de la citada regulación cabe concluir que la operación que estamos analizando es realizada por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, el artículo 8 del mismo texto legal define las entregas de bienes en los siguientes términos:

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

Por lo tanto, cuando finalice la construcción de la vivienda y el constructor se la entregue al particular se producirá el hecho imponible del IVA relativo a la entrega de bienes que acabamos de definir.

No obstante lo anterior, el artículo 75 del mismo texto legal, relativo al devengo del impuesto, señala, lo siguiente:

“1. Se devengará el Impuesto:

1. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(.....)

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del

cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos”.

En consecuencia, de acuerdo con la normativa expuesta, cabe concluir que la operación de formalización de un contrato privado de compraventa de una vivienda en construcción entre un promotor y un particular supone el devengo anticipado del IVA que gravará la primera entrega de la citada vivienda, al tratarse de una operación sujeta y no exenta en el citado impuesto.

En relación con la base imponible de dicha operación, y de acuerdo con el artículo 78.º uno de la Ley 37/1992, su importe vendrá determinado por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, en este caso sería el importe de los pagos anticipados satisfechos por el particular al promotor.

Asimismo, el tipo de gravamen aplicable a la citada operación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 91 de la Ley 37/1992, será el tipo reducido del 8% si se trata de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidos las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente, sin que tengan la consideración de anexos a viviendas, a estos efectos, los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas o el 4% si se trata de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente.

Por otro lado, dado que la citada operación se documenta en contrato pri-

vado no estará sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, figura impositiva compatible, en su caso, con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A continuación, respecto de la **segunda operación**, cesión onerosa el particular, que no ostenta la condición de sujeto pasivo del IVA, de los derechos derivados de un contrato privado de compraventa, al promotor, antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción del inmueble, se califica como una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimonial Onerosa, tal y como establece el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al señalar que:

“son transmisiones patrimoniales sujetas:

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

Asimismo, a los efectos de determinar la base imponible en el ITPAJD de la citada operación debemos acudir a lo dispuesto por el artículo 10.1 del citado texto legal, que establece que la base imponible de la cesión de los derechos del contrato privado de compraventa está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

A continuación, el artículo 17 del citado texto legal establece cómo determinar la base imponible relativa a la transmisión de derechos, señalando que en

la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.

En consecuencia, la base imponible de la operación planteada por el consultante será el valor real del inmueble cuyos derechos se ceden, puesto que tal es el bien que obtendrá el cesionario cuando ejercite los derechos del contrato privado de compraventa que adquiere.

El criterio expuesto es compartido por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en la contestación evacuada por dicho centro directivo a la consulta nº V0007-05, al indicar que:

“(…) La base imponible de la cesión a un tercero por el comprador de un

inmueble de los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, realizada antes de la finalización y consiguiente entrega de la construcción estará constituida por el valor real del inmueble cuyos derechos se transmiten.

El valor real puede asimilarse al valor de mercado, siempre que exista un mercado de bienes como el que es objeto de valoración”.

A los efectos de aclarar esta cuestión, cabe citar la contestación facilitada por el citado centro directivo a la consulta nº V2513-05, en la que expone lo siguiente:

“(…) En la operación objeto de consulta, la base imponible sobre la que debe calcularse la cuota a pagar en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas)

no es ninguna de las dos que propone el consultante, es decir, no es ni el precio de la cesión del contrato (40.000 euros), ni el precio total de la vivienda a pagar al constructor-promotor (200.000 euros), sino el valor real de dicha vivienda, que no tiene por qué ser ninguna de las dos cifras propuestas.

(…) Del valor así obtenido, sólo se pueden deducir las cargas que disminuyan efectivamente dicho valor, pero no las deudas”.

Finalmente, por lo que se refiere al tipo de gravamen aplicable a la operación descrita, será el correspondiente al bien que se transmite, en este caso, el tipo correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles, que según el artículo 11.1 del Texto Refundido del Impuesto será el 6 por ciento, salvo que la Comunidad Autónoma correspondiente hubiese aprobado uno diferente.

Tributación de la usucapión de un inmueble.

(Arts. 1952, 1953, 1957 y 1959 del Cc; art. 50.2 del TRLITPAJD; art. 37.1.l de la LIRPF)

RESUMEN: En el supuesto de que la usucapión derive de una transmisión previa, deberemos atender al acto o negocio jurídico que sirve de base a la declaración judicial del dominio, para, conforme a su naturaleza, proceder a determinar su régimen tributación por el impuesto que corresponda.

Caso de no derivar la usucapión de una transmisión previa, se producirá a efectos del IRPF una ganancia patrimonial, debido a la incorporación de un bien al patrimonio, que deberá cuantificarse por el valor de mercado del inmueble adquirido.

CONSULTA PLANTEADA

¿Debemos liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando un mandamiento determina el dominio de un inmueble a favor de un particular por usucapión?

RESPUESTA

Dispone el Cc con respecto a la usucapión o prescripción adquisitiva del dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles, en lo que aquí interesa resaltar, lo siguiente:

Artículo 1957

El dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles se pres-

criben por la posesión durante diez años entre presentes y veinte entre ausentes, con buena fe y justo título.

Artículo 1952

Entiéndese por justo título el que legalmente baste para transferir el dominio o derecho real de cuya prescripción se trate.

Artículo 1953

El título para la prescripción ha de ser verdadero y válido.

Artículo 1959

Se prescriben también el dominio y demás derechos reales sobre los bienes inmuebles por su posesión no interrumpida durante treinta años, sin necesidad de título ni de buena fe, y sin distinción entre presentes y ausentes, salvo la excepción determinada en el artículo 539.

En consecuencia, caben dos alternativas en el supuesto planteado por la Oficina consultante:

- ❖ Usucapión que derive de una transmisión previa.

En este caso, deberemos atender al acto o negocio jurídico que sirve de base a la declaración judicial del dominio, y conforme a su naturaleza, proceder a determinar su régimen de tributación por el impuesto que grave dicha transmisión.

Cuando se produzca la sujeción al ITPAJD, en cuanto a la fecha de devengo consideraremos, si fuera el caso, la fecha en que los documentos privados surten efectos frente a la Administración tributaria para analizar la posible prescripción o no de la acción administrativa para la determinación de la deuda tributaria, de conformidad con lo establecido en el art. 50.2 del TRLITPAJD.

- ❖ Usucapión que no derive de una transmisión previa.

Caso de no derivar la usucapión de una transmisión previa, se producirá a efectos del IRPF una ganancia patrimonial, debido a la incorporación de un bien al patrimonio, que deberá cuantificarse por el valor de mercado de la finca adquirida, como se concluye del artículo 37.1. 1) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que establece que “en las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos”.

Transmisión de los derechos de un arrendamiento financiero inmobiliario.

(Art. 7.1.a, 7.5 y 31.2 del TRLITPAJD)

RESUMEN: La transmisión de los derechos en un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario por un particular, a título oneroso, constituye una transmisión patrimonial sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD. Si se realiza a título gratuito, la operación se sujetará, al tratarse el adquirente de una sociedad mercantil, al Impuesto sobre Sociedades. En este último caso, de documentarse en escritura pública, se devengaría la cuota variable de la modalidad de AJD-Documentos Notariales del ITPAJD –por reunirse los requisitos establecidos en el art. 31.2 del TRLITPAJD–.

Si la transmisión de los derechos en un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario se realiza por un empresario, lo que de ordinario sucederá, pues el arrendamiento financiero constituye una operación típicamente empresarial, se trataría de una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que no quedaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. De realizarse la operación anterior sin contraprestación se produciría, adicionalmente, un incremento patrimonial en la entidad cesionaria, sujeto al Impuesto sobre Sociedades.

PREGUNTA FORMULADA

Una entidad financiera constituye a favor de un particular un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario. Posteriormente este particular cede a una entidad mercantil el derecho de arrendamiento financiero y la entidad financiera acepta dicha cesión ¿Cómo tributa esta operación, sea onerosa o no?

RESPUESTA

Se plantean las siguientes situaciones a considerar en la transmisión descrita, en función de la condición empresarial o no del transmitente y de que se realice onerosa o gratuitamente:

- ❖ Transmisión de los derechos en un contrato de arrendamiento financiero por un particular.
 - Si se realiza a título oneroso, la operación constituirá una transmisión patrimonial sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, de conformidad con lo establecido en el art. 7.1.a del TRLITPAJD.
 - Si se realiza a título gratuito, la operación se sujetará, al tratarse el adquirente de una sociedad mercantil, al Impuesto sobre Sociedades. De documentarse en escritura pública se devengaría la cuota variable de la modalidad de AJD-Documentos Notariales del ITPAJD –por reunirse los requisitos establecidos en el art. 31.2 del TRLITPAJD-.
- ❖ Transmisión de los derechos en un contrato de arrendamiento financiero por un empresario.

No obstante lo anteriormente expuesto, las operaciones de arren-

damiento financiero constituyen operaciones típicamente empresariales, por lo que, de ordinario, la transmisión de los derechos que se ostentan en un contrato de arrendamiento financiero se encontrará sujeta al IVA, al realizarse por el cedente en ejercicio de una actividad empresarial.

Si lo que se transmite es la posición como arrendatario financiero en el contrato, se realizaría una prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, la citada operación, al constituir una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no quedaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, según lo establecido en el art. 7.5 del TRLITPAJD.

En cuanto al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido por la operación de cesión del contrato de arrendamiento financiero, y por tanto obligado a repercutir en factura el citado tributo, será, según se deduce del artículo 84.Uno.1º de la LIVA, la persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional y preste el servicio sujeto al impuesto.

Adicionalmente, si se documenta en escritura pública la operación también resultará sujeta a la cuota variable de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales del ITPAJD.

Con respecto a la base imponible de esta última modalidad, el artículo 30 del TRLITPAJD establece que servirá de base el valor declarado sin perjuicio de la comprobación

administrativa, lo que introduce el concepto de valor real. Aunque podrían sostenerse diversas interpretaciones, pues la Administración podría pretender conocer ese valor real, la postura más lógica es considerar como base el importe de las cuotas –recuperación del valor del bien con adición de la carga financiera- pendientes de satisfacer, salvo que el transmitente hubiese cobrado un sobreprecio, en cuyo caso este importe se añadiría también a la base imponible.

De realizarse la operación anterior sin contraprestación, se produciría adicionalmente un incremento patrimonial en la entidad cesionaria, sujeto al Impuesto sobre Sociedades.

Liberación de deuda sin contraprestación

(Art. 12 RISD)

RESUMEN: En cuanto a la tributación indirecta de la asunción de deuda debemos tener en cuenta que la modificación de un préstamo, por cambio de deudor, no supone la realización de un hecho imponible sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por cuanto ésta únicamente sujeta, por dicha modalidad impositiva, la transmisión de derechos y no de deudas.

Por otro lado, si existe ánimo de liberalidad por parte de los que asumen la deuda de otros, nos encontraremos ante un hecho imponible gravado por el ISD, por la modalidad de donaciones.

En efecto, el que es liberado de la deuda obtiene así un incremento patrimonial, a título gratuito, sujeto a la modalidad de donaciones –si es persona física-, por cuanto el artículo 12 del Reglamento del ISD considera como negocio jurídico gratuito e inter vivos, a los efectos del ISD, a la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 del citado Reglamento.

PREGUNTA FORMULADA

Mediante escritura pública, los primitivos deudores solidarios de un préstamo hipotecario novan el préstamo hipotecario, al amparo del art. 1205 del Código Civil.

El Banco consiente la novación a través de su representante en la misma escritura.

Los deudores son cinco (A, B, C, D y F), los tres primeros responden solidariamente frente al Banco y realizan la novación sin ponerlo en conocimiento de los deudores D y F.

Se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si procede liquidar la citada operación por el ITPAJD, por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados o por el ISD, modalidad de Donaciones.
2. Determinación de los sujetos pasivos.
3. Determinación de la base imponible de la operación.

RESPUESTA

La convención descrita en su consulta constituye una asunción de deuda.

En lo relativo a su tributación indirecta debemos tener en cuenta que la modificación de un préstamo, por cambio de deudor, no supone la realización de un hecho imponible sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por cuanto ésta únicamente sujeta, por dicha modalidad impositiva, la transmisión de derechos y no de deudas como ocurre en el supuesto planteado.

Por otro lado, si existe ánimo de liberalidad por parte de los que asumen la deuda de otros nos encontraremos ante un hecho imponible gravado por el ISD, por la modalidad de donaciones.

En efecto, el que es liberado de la deuda obtiene así un incremento patrimonial, a título gratuito, sujeto a la

modalidad de donaciones –si es persona física-, por cuanto el artículo 12 del Reglamento del ISD considera como negocio jurídico gratuito e inter vivos, a los efectos del ISD, a:

“(...c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento”.

Este criterio es compartido por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, a través de su Resolución de 15 de septiembre 2008, en la que señala lo siguiente:

“(...si se efectúa una novación del préstamo consistente en incluir al consultante como codeudor, asumiendo el consultante su deuda, y, además, esta liberación de la deuda de ella se realiza sin contraprestación, se habrá producido uno de los supuestos que configuran el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos” (artículo 3.1.b) de la LISD), tal como preceptúa el artículo 12 del RISD, en su letra c), que dice que “Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos” a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes: ... c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento”.”

Por lo tanto, respondiendo a las cuestiones concretas planteadas por la Oficina, procede concluir lo siguiente:

1. La operación planteada resultará sujeta a la modalidad de donaciones del ISD.
2. Son sujetos pasivos los donatarios: D y F.
3. La base imponible será el importe de la deuda de D y F que asumen gratuitamente A, B y C.

Cuestiones prácticas

68

Adjudicación en pago de deudas

Diego Blázquez Mozún

Registrador de la Propiedad de Alcadia

PLANTEAMIENTO

D. Alejandro adquiere un inmueble en Madrid en marzo de 2005 por un precio de 400.000 euros. Acude a una entidad financiera y solicita una hipoteca por 350.000 euros a 30 años. El tipo de interés en 2005 estaba situado en el 4%.

En julio de 2010, D. Alejandro no puede hacer frente al pago de la hipoteca y negocia con la entidad entregar la vivienda a cambio de saldar la deuda que tenía contraída con la misma.

Hasta la fecha (julio 2010), el capital pendiente del préstamo hipotecario asciende a 320.000 euros¹ (incluido coste de cancelación).

Así mismo, la entidad financiera solicita una tasación del inmueble a fecha actual, la cual determina un valor de la vivienda de 290.000 euros. Cancelándose el préstamo hipotecario en la parte coincidente con el valor declarado de la dación (290.000 euros), subsistiendo como deuda personal del cedente la parte restante (30.000 euros)

ASPECTOS CIVILES

La adjudicación en pago de deudas, también conocida como dación en pago, constituye un negocio jurídico por el que un deudor cede o transfiere la propiedad o titularidad de unos bienes o derechos que el acreedor recibe a cambio de la cancelación de la deuda preexistente entre ambos.

La adjudicación en pago supone un negocio jurídico por el que el deudor cede o transfiere la propiedad o titularidad de unos bienes o derechos que el acreedor recibe a cambio de la extinción de la deuda. Frente a ésta la adjudicación para pago de deudas es un negocio jurídico que supone la entrega de un bien por parte del deudor a una tercera persona para que con su importe satisfaga al acreedor del primero la deuda existente con el mismo.

Según la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2000 la dación en pago es aquel contrato en

virtud del cual para satisfacer un débito por parte de persona determinada se entrega un bien concreto con finalidad solutoria, compensatoria y extintiva de esa obligación de pago. Para la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1993, "supone un acto en virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad a fin de que el acreedor receptor los aplique al pago de su crédito". En el Código Civil no es regulada de forma expresa y sistemática, pero no es desconocida para sus autores. Está presente en los arts. 1.521 y 1.636 al tratar los retractos, asimilándola a la venta; y en el art. 1849, al referirse a la fianza, establece que si el acreedor acepta voluntariamente un inmueble, u otros cualesquiera efectos en pago de la deuda, aunque después los pierda por evicción, queda libre el fiador.

Es destacable la regulación contenida en la ley 495.1 de la Compilación de Navarra, que señala que cuando el acreedor acepte la dación en pago de un objeto distinto del debido, la obligación se considerará extinguida tan sólo desde el momento en que el acreedor adquiera la propiedad de la cosa subrogada.

La adjudicación en pago o dación pro soluto es diferente de la adjudicación para pago o dación pro solvendo. Se entiende por cesión de bienes para pago la entrega o abandono por el deudor de todos los bienes a los acreedores, para que éstos procedan a su liquidación y apliquen su precio al pago de sus créditos; es decir, la cesión de bienes es un negocio jurídico pro solvendo, sin efectos liberatorios o extintivos hasta que se enajenen y liquiden los bienes y con su importe se pague a los acreedores de un modo total o parcial. A diferencia con la dación en pago, la adjudicación para pago tiene reconocimiento en el art. 1.175 CC, según el cual el deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas.

La adjudicación en pago implica la transmisión de la propiedad de una cosa o en la transmisión de un derecho; mientras que el efecto de la adjudicación para pago, es atribuir la facultad de proceder a su venta y hacerse pago con el importe.

1. Sin revisiones de tipo.

La adjudicación en pago extingue totalmente la obligación, mientras que la adjudicación para pago sólo libera al deudor, de responsabilidad en la cuantía de los bienes cedidos.

Naturaleza jurídica

Una concepción muy generalizada equipara la dación en pago a una compraventa en la cual el crédito figura como precio de la misma

Frente a esta concepción, otra más moderna estima la dación un pago como una novación objetiva.

Mientras tanto, Díez Picazo, afirma que la solución más acertada es considerar la dación en pago como una modalidad o variante del pago, pero a la vez, una transmisión onerosa, ofreciendo, por tanto, analogías con la compraventa.

ASPECTOS FISCALES

La explicación de por qué se sujetan a tributación las adjudicaciones en pago de deudas es la de evitar la elusión del pago del Impuesto, mediante la simple afirmación de la preexistencia de un débito entre adquirente y deudor.

Detengámonos a pensar qué consecuencias fiscales acontecerían si “A”, en lugar de señalar que vende un inmueble a “B” por un precio de 400.000 euros, indica que le adeuda 400.000 euros y que se los paga con la entrega del inmueble. Se podría intentar eludir, por parte “B” el pago del correspondiente impuesto admitiendo que la entrega del inmueble supone la extinción de un crédito preexistente contra “A”, no sujeto a gravamen.

Por lo tanto, examinado que la adjudicación en pago supone un negocio jurídico mediante el cual el deudor cede o transfiere la propiedad o titularidad de unos bienes o derechos, que el acreedor recibe a cambio de la cancelación de la deuda, damos paso al estudio detallado del régimen fiscal aplicable al supuesto planteado.

A.- SUJECIÓN AL ITP-AJD

Al realizarse la cesión del inmueble por un particular (D. Alejandro), la transmisión se encontrará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.2.a) del TRLITPAJD, que dispone que:

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

a) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.”

a. Sujeto pasivo: El adjudicatario (la entidad financiera), acreedor de la deuda (artículo 8.a) del TRLITPAJD)

b. Base imponible: El valor real del bien adjudicado (artículo 10.1 del TRLITPAJD)

En el supuesto práctico planteado, hemos contemplado la situación en la que se cancela el préstamo en la parte coincidente con el valor declarado de la dación, subsistiendo como deuda personal del cedente la parte restante. En este caso, no se plantean consecuencias tributarias adicionales. Es decir, el valor declarado del bien ofrecido (290.000 euros) coincide con el valor de la deuda. Todo ello, obviamente, sin perjuicio de la oportuna comprobación de valores en los términos que señala el artículo 46 ITPAJD, y que pudiera dar lugar a estimar como valor real del bien uno superior, y como consecuencia la posibilidad de girar una liquidación complementaria

c. Tipo de gravamen: El determinado por la Comunidad Autónoma competente, en función de la naturaleza inmueble o mueble del bien adjudicado (artículo 11.1.a) del TRLITPAJD). A radicar en la Comunidad Autónoma de Madrid el inmueble del supuesto planteado, aplicaríamos el tipo del 7%.

d. Cuota Tributaria:

290.000 euros / 7% = **20.300 euros**

2.- SUJECION AL IRPF

De acuerdo con el artículo 33 de la LIRPF *“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.*

De la definición contenida en el artículo 33.1 de la Ley del IRPF, puede concluirse que, para que se produzca una

ganancia o pérdida patrimonial, deben cumplirse los siguientes requisitos:

1º Existencia de una **alteración en la composición** del patrimonio del contribuyente.

A título de ejemplo, **constituyen alteraciones en la composición del patrimonio** del contribuyente las siguientes:

- ❖ Las **transmisiones onerosas o lucrativas** de bienes o derechos. Entre las primeras pueden citarse, como ejemplo, las ventas de viviendas, locales comerciales, plazas de garaje, fincas rústicas, acciones, etc. y, entre las segundas, las herencias, legados y donaciones.
- ❖ La **incorporación** al patrimonio del contribuyente de dinero, bienes o derechos que no deriven de una transmisión previa. Es el caso, entre otros, de la obtención de premios de cualquier tipo, ya sean en metálico o en especie, de subvenciones, etc.
- ❖ Las **permutas** de bienes o derechos.
- ❖ Las **pérdidas** debidamente justificadas en elementos patrimoniales.

2º Que como consecuencia de dicha alteración se produzca una **variación en el valor del patrimonio** del contribuyente.

La mera variación en el valor del patrimonio del contribuyente no puede calificarse de ganancia o pérdida patrimonial si no va acompañada de la correspondiente alteración en su composición.

3º Que no exista **norma legal que expresamente exceptúe** de gravamen dicha ganancia o la haga tributar **como rendimiento**.

La determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que procedan de la transmisión, onerosa o lucrativa, de elementos patrimoniales no afectos viene determinada por la **diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de los elementos patrimoniales**.

- ❖ El **valor de adquisición** estará formado por la suma de:
 - a) El **importe real** por el que dicha adquisición se hubiese efectuado o, cuando la misma hubiere sido a título lucrativo o gratuito (herencia, legado o donación), por el declarado o el comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que éste pueda exceder del valor de mercado.
 - b) El coste de las **inversiones y mejoras** efectuadas en los bienes adquiridos, sin que se computen, a estos efectos, los gastos de conservación y reparación.

c) Los **gastos** y tributos inherentes a la adquisición (ITPAJD, IVA o Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones si la adquisición se realizó a título gratuito), excluidos los intereses y gastos de financiación que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

d) De la suma correspondiente a las anteriores cantidades se restará, el importe de las **amortizaciones fiscalmente deducibles**, computándose en todo caso la amortización mínima.

- ❖ El **valor de transmisión** estará formado por:
 - a) el **importe real** por el que la enajenación se hubiese efectuado o, por el valor declarado o, en su caso, por el comprobado administrativamente a efectos del ISD cuando la transmisión se hubiese realizado a título lucrativo o gratuito, sin que éste pueda exceder del valor de mercado.

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

b) De la cantidad anterior podrán deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, en cuanto hubieren resultado satisfechos por el transmitente.

Por lo tanto, y atendiendo al supuesto práctico;

- El valor de adquisición: **400.000 euros + 40.000 euros** (10% aprox. de gastos asociados a la compraventa) = **440.000 euros**
- El valor de transmisión: **290.000 euros - 3.000 euros (gastos inherentes a la transmisión²) = 287.000 euros**
- **Total: 153.000 euros (de pérdida patrimonial)** que deberá imputarse en la declaración de la renta correspondiente al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

3.- SUJECION AL IIVTNU

El IIVTNU es un impuesto directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de la **transmisión de la propiedad de los mismos** por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

En los supuestos de adjudicaciones en pago de deudas (en tanto el acreedor pasa a ser dueño del terreno urbano como contraprestación del crédito a su favor), se produce el hecho

imponible del impuesto, tal y como ha puesto de manifiesto por el Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de abril de 1994⁴).

El sujeto pasivo, según el artículo 106.1 del TRLRHL, en las transmisiones de terrenos, será la persona física que transmita el terreno. En el supuesto que nos ocupa D. Alejandro será la persona obligada al pago del mismo.

El TRLRHL define la base imponible del IIVTNU, en su artículo 107.1, diciendo que.

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

Y aclara a continuación que,

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

Por lo tanto,

- Base Imponible:
- Valor del terreno (en el momento del devengo)
- x Reducciones (en su caso)
- x Porcentaje (= Porcentaje anual \times N° de años de generación de la plusvalía (con el límite de 20)

Por lo tanto, la concreción de los porcentajes resulta imprescindible para el cálculo de la base imponible ya que ésta es producto de la aplicación al valor del terreno (reducido en su caso) de los porcentajes cuya concreción pasamos a ver.

El artículo 107, en su apartado 4, establece que el porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el que determine cada Ayuntamiento, sin que pueda exceder de unos límites que son:

- a. De uno a cinco años: 3,7
- b. Hasta 10 años: 3,5
- c. Hasta 15 años: 3,2
- d. Hasta 20 años: 3

Para determinar el porcentaje total, se multiplica el porcentaje anual fijado por cada ayuntamiento por el periodo de generación del incremento de valor.

- $\text{Porcentaje} = \text{Porcentaje anual} \times \text{N}^\circ \text{ de años de generación de la plusvalía}$

En donde:

- ❖ **El porcentaje anual** será el fijado por cada ayuntamiento para el periodo que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.
- ❖ **El número de años⁴** de generación de la plusvalía se computa hasta la fecha del devengo **desde la fecha de la anterior adquisición del terreno o constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio.**

Hemos de recordar que el periodo temporal máximo del impuesto es de 20 años, es decir, si entre las fechas de compra y de venta, han superado el límite de 20 años, solo se gravaría la plusvalía generada en estos 20 años, pero no la del resto.

Por lo tanto, el importe que ha de satisfacer D. Alejandro por el IIVTNU como consecuencia de la operación de dación en pago que ha realizado con la entidad financiera es el siguiente:

1. Valor del suelo que aparece en el recibo del IBI del año en que se produce el devengo: **60.000 euros**
2. **Determinación del número de años completos en que se ha producido esa plusvalía** (fecha de devengo – fecha en que el transmitente adquirió el inmueble)
 $\text{N}^\circ \text{ de años completos transcurridos en el ejemplo: } (2010 - 2005) = 4$
3. Hay que **multiplicar el n° de años transcurridos** según el punto 2.- **por un porcentaje** que nos determina la Ordenanza Municipal del Ayuntamiento, en nuestro supuesto, de Madrid por encontrarse el inmueble sito en la citada localidad y que depende también del número de años transcurridos.

En el supuesto de la Ordenanza municipal del Ayuntamiento de Madrid nos dan ya multiplicado directamente el número de años por el porcentaje correspondiente: para 4 años correspondería un porcentaje de incremento del **14,8**.

2. En este concepto, incluiríamos, entre otros, el importe que hemos satisfecho por el IIVTNU. La constante evolución por la mayoría de los municipios a establecer en sus correspondientes Ordenanzas Fiscales el sistema de autoliquidación del citado impuesto, facilita al contribuyente la inclusión de esta cantidad en la declaración de la renta correspondiente al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.
3. No obstante, no sucede lo mismo, en el supuesto de adjudicación para pago de deudas (en tanto la cesión del terreno no constituye, por sí sola, acto de transmisión, ya que el acreedor no se hace dueño del mismo, sino simplemente pasa a ser poseedor de la facultad para enajenarlo, lo que le permitirá resarcirse a su favor).
4. Sólo se considerarán los años completos transcurridos, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período, con lo que los incrementos generados en menos de un año no quedarían gravados por este impuesto.

4.- BASE IMPONIBLE

Como ya tenemos el incremento teórico de valor, en nuestro ejemplo, el 14,8%, **para hallar la BASE IMPONIBLE ahora hay que multiplicar ese porcentaje de incremento de valor por el VALOR CATASTRAL DEL SUELO.**

En el ejemplo: $14,8\% \times 60.000 = 8.880$ Euros, sería el importe de la Base Imponible.

5.- TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA ÍNTEGRA.

Para determinar la cuota íntegra es preciso multiplicar la BASE IMPONIBLE por un TIPO que no puede superar el 30% y que determina cada municipio en su Ordenanza para IIVTNU.

En Madrid, el TIPO DE GRAVAMEN es del 30%.

En el ejemplo: $8.880 \times 30\% = 2.664$ euros

6.- CUOTA LÍQUIDA o IMPORTE A PAGAR⁵.

2.664 euros

OTRAS CUESTIONES

Animo liberatorio

El supuesto práctico que ha sido objeto de análisis contempla la situación en la que se cancela el préstamo en la parte coincidente con el valor declarado de la dación, subsistiendo como deuda personal del cedente la parte restante.

Cuestión distinta de la anterior, y de enorme interés práctico, constituiría el hecho de que siendo el valor del bien inferior al importe del crédito, éste se extinguiese en su totalidad.

En tal caso, podría mantenerse la tributación de la parte coincidente del inmueble y el crédito por el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas, mientras que la diferencia podría estimarse como una condonación parcial, sujeta, por tanto, al impuesto sobre donaciones, al señalar el artículo 12 del Reglamento sobre Sucesiones y Donaciones que *“entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e inter vivos a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes:*

a) La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.”

Desde un punto de vista civil no cabe duda que toda condonación de la deuda, sea total o parcial, implica un

acto de liberalidad asimilable a una donación (artículo 1187 Cc), de no ser así estaríamos en presencia de otro negocio jurídico pero no de una condonación en sentido estricto, y que para que una donación pueda ser estimada como tal es preciso la existencia de un ánimo de liberalidad (art. 618 Cc). No obstante, en el ámbito tributario este ánimo de liberalidad es difícil de apreciar y podrá dar lugar a la postura que analizamos a continuación.

En el ámbito normal de las operaciones crediticias está claro que la finalidad de las entidades que ordinariamente las realizan no es asistencial o fundacional, sino que tales entidades persiguen la obtención de un lucro y el reparto o la redistribución de un beneficio. Por ello, queda lejos la idea de intención liberatoria o la existencia de una condonación (aunque en puridad técnica parezca ser la operación llevada a cabo). Antes al contrario, esta práctica realizada por las entidades crediticias de dar por extinguido el crédito ante la entrega del bien (de importe inferior al primero) podría obedecer a una estrategia comercial, a una forma financiera de dar solución al problema constante del impago y de la morosidad por parte de sus deudores (siempre será más beneficioso adquirir el bien por un valor superior al real de mercado, el del crédito insatisfecho, que perseguir a su deudor a sabiendas de la dificultad de éxito ante la carencia de bienes del mismo y del peligro que representa su posible marcha a otro país, que podrá dar lugar al consiguiente abandono de la vivienda, lo cual no hace sino disminuir el valor de la misma y, por lo tanto, de su garantía)

Al no existir este ánimo de liberalidad es preciso tener en cuenta el artículo 46.3 ITPAJD, según el cual *“cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible”*. De esta forma el total importe del préstamo cancelado podrá ser considerado como contraprestación satisfecha, teniendo ésta la consideración de base imponible siempre y cuando el valor declarado o el resultante de la comprobación de valores realizada resultasen inferiores. Si el valor declarado del bien o su comprobación de valor fuese superior al importe del crédito, será el primero el que tendrá la consideración de base imponible.

5. La Ordenanza Municipal puede fijar bonificaciones a la cuota que reduzcan el importe a pagar.

No obstante, no siempre es fácil determinar la existencia o no de un ánimo de liberalidad, lo cual exigirá la valoración de las circunstancias concurrentes y su ponderación en el supuesto concreto. E igualmente será difícil el supuesto en el que se declare un valor inferior del inmueble al del importe del crédito, pues lo frecuente es que se equiparen ambos valores y que sea posteriormente una hipotética comprobación de valores la que corrija, en su caso, la liquidación efectuada

Sujeción al IVA

De igual modo, resulta interesante plantear la posible sujeción de la dación en pago de deudas al Impuesto sobre el Valor Añadido

La sujeción al ITPAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, será el supuesto más frecuente por tratarse de un negocio típicamente operativo en el campo civil privado, ahora bien, la adjudicación en pago de deuda puede estar sujeta al IVA si el deudor que entrega el bien en pago de una deuda preexistente es un empresario o profesional y la adjudicación la realiza en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, aunque sea con carácter ocasional.

En estos supuestos, el artículo 20.uno.22º de la LIVA señala la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación, añadiendo que a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Así mismo, el apartado cuatro del artículo 4 de la citada LIVA establece que las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No obstante, y según el mismo precepto, se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas de bienes inmuebles, cuando estén exentas del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pa-

sivo renuncie a la exención recogida en el artículo 20.uno.22º de la Ley, siempre y cuando el adquirente del bien sea un sujeto pasivo del Impuesto que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado en sus adquisiciones.

Por lo tanto, en el supuesto de que no se produjera la renuncia a la exención en el IVA o ésta no fuera procedente, por no cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 8.1 del RIVA,⁶ la entrega tributaria por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo establecido en los artículos 4.Cuatro de la LIVA y 7.5 del TRITPAJD, los cuales disponen la sujeción, a dicha modalidad, de las transmisiones de inmuebles sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido pero exentas del mismo, siempre y cuando no se produzca la renuncia a dicha exención (*Consulta de la DGT nº V- 0236-02 de 13 de febrero de 2002*).

En estos términos, la DGT, en diversas consultas, ha resuelto que la entrega de plazas de garaje o viviendas, una vez finalizada su construcción, por una Cooperativa de viviendas o por un promotor de viviendas a la empresa constructora (como dación en pago), se considera como primera transmisión de edificaciones, operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Considerando, la posterior transmisión que realicen de las mismas, segunda transmisión de edificaciones a efectos del Impuesto, resultando dicha operación sujeta y exenta del IVA sin perjuicio de la posible renuncia a dicha exención si se cumplen los requisitos previstos en la Ley.

Finalmente, mencionar que para el caso de sujeción al IVA, el régimen de tributación será el ordinario de la compraventa. Así, será **sujeto pasivo** el deudor que entrega el bien, el cual repercutirá el impuesto sobre el adjudicatario, la **base** será la consistente en el importe de la contraprestación –de ordinario la deuda extinguida- y el **tipo** aplicable dependerá del tipo de bien entregado -al 4, al 8 o al 18 por 100-.

6. a) Que el transmitente sea sujeto pasivo de IVA.(En el supuesto de hecho transmite un particular)

b) Que el adquirente sea sujeto pasivo de IVA en el ejercicio de su actividad con derecho a la deducción total del IVA soportado en la operación. En el supuesto de hecho adquiere un banco, entidad que realiza operaciones exentas sin derecho a deducción; la entidad financiera se encuentra limitada en el derecho general a la deducción del impuesto soportado, condición que hace que esté sometida a la regla de prorata, artículos 104 y 105 de la LIVA, razón por la cual en principio no reúne los requisitos esenciales para que el transmitente pueda renunciar a la exención del IVA, con la particularidad que el banco podría acreditar estar acogido a la regla de prorata especial, artículo 106 de la LIVA, a fin de aplicar la deducción separada de las cuotas soportadas según su utilización exclusiva en operaciones con o sin derecho a deducción y las reglas previstas para la prorata general en las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes o servicios de utilización común en operaciones con y sin derecho a la deducción.

c) El adquirente debe justificar mediante declaración su condición de sujeto pasivo de IVA con derecho a la deducción total del IVA soportado.

d) La renuncia debe ser individual para cada operación y notificarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la operación.

Fiscalidad

Local

74

La sujeción al “impuesto de la plusvalía municipal”

M^a Carmen Gómez de la Torre Roca

Subdirección General de Tributos Locales. Dirección General de Tributos

INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), comúnmente llamado “impuesto sobre la plusvalía”, es un impuesto local, de carácter directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Es un impuesto de exacción voluntaria para los Ayuntamientos, es decir, sólo se exigirá en aquellos municipios en los que el respectivo ayuntamiento haya decidido acordar su imposición mediante la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal. En la práctica totalidad de los municipios con más de 5.000 habitantes resulta exigible este impuesto.

Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneamente:

- ❖ Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala la ley.
- ❖ Que dicho incremento se produzca como consecuencia de la transmi-

sión de la propiedad de dichos terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre éstos.

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

El presente artículo tiene por objeto el estudio de la sujeción al impuesto, tanto desde el punto de vista de los bienes sujetos y no sujetos, como de las operaciones jurídicas sujetas y no, analizando aquellos casos en los que se han planteado más dudas y controversias tanto a nivel jurisprudencial como doctrinal.

BIENES NO SUJETOS AL IMPUESTO

El apartado 2 del artículo 104 del TRLRHL establece que no está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En consecuencia, está sujeto al impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban

tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél.

Estará asimismo sujeto al impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Esta última categoría de bienes, los bienes inmuebles de características especiales, se define en el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, como el conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble. Se consideran bienes inmuebles de características especiales aquellos bienes que cumplan la definición anterior y que además estén comprendidos en alguno de los siguientes cuatro grupos:

- ❖ Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- ❖ Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- ❖ Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- ❖ Los aeropuertos y puertos comerciales.

Respecto a la distinción entre bienes inmuebles rústicos y urbanos, el

criterio diferenciador es la naturaleza del suelo. El artículo 7 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario establece que se entiende por suelo de naturaleza urbana:

- a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.
- b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.
- c) El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.
- d) El ocupado por los núcleos y asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones.
- e) El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.
- f) El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.

Por excepción, se entiende por suelo de naturaleza rústica aquel que

no sea de naturaleza urbana ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales.

El concepto de suelo de naturaleza urbana y rústica de la normativa catastral, dado que no se ha modificado desde la reforma llevada a cabo por la Ley 36/2006, no coincide plenamente con la distinción entre suelo rural y urbanizado de la legislación sobre el suelo, contenida en la Ley 8/2007 y, posteriormente, en el Real Decreto Legislativo 2/2008, actualmente vigente.

A efectos de la sujeción al impuesto, el problema se centra en aquellos casos de terrenos que cambian de naturaleza, es decir, aquellos terrenos que, en un primer momento, tenían la consideración de terrenos rústicos y posteriormente pasan a ser urbanos. Para determinar la sujeción o no al IIVTNU, hay que atender a la naturaleza del terreno en el momento del devengo del impuesto.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1997, resolviendo un recurso de casación en interés de ley, sienta como doctrina legal, que en el IIVTNU *“resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la consideración de urbanos, en los términos previstos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables.”*

Es más, en estos supuestos de terrenos rústicos que luego se convierten en urbanos, como período de generación del incremento de valor, a efectos del

cálculo de la base imponible del impuesto, se computará desde la fecha de adquisición de los mismos, con un máximo de veinte años, y no desde la fecha de su transformación en urbanos.

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2001 señala que la transmisión de un terreno que figuraba en el Catastro como rústico, pero sobre el que existía un programa de actuación aprobado provisionalmente que lo clasificaba como suelo urbanizable programado (programa que fue definitivamente aprobado posteriormente), queda sujeta al IIVTNU, porque tales terrenos tienen expectativa inmediata de convertirse en urbanos.

▶ TRANSMISIONES A EFECTOS DEL IMPUESTO

El segundo elemento constitutivo del hecho imponible del impuesto es la transmisión de la propiedad por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

En un mismo acto puede darse la transmisión de la propiedad a una persona y la constitución de un derecho real a favor de otra, como ocurre en el caso de que se transmita la nuda propiedad sobre un terreno a una persona y la constitución de un usufructo vitalicio sobre el mismo terreno a favor de otra. En este caso se producen dos hechos imponibles que serán gravados.

La transmisión de la propiedad comprende tanto la transmisión inter vivos, como la transmisión mortis causa; y tanto las transmisiones a título onero-

so, como lucrativo. Esta última distinción es importante para la determinación del sujeto pasivo del impuesto, ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106 del TRLRHL, en el caso de transmisiones onerosas, será sujeto pasivo la persona o entidad transmitente del terreno, mientras que, en las transmisiones lucrativas será sujeto pasivo el adquirente.

Cualquiera que sea la forma y la calificación que las partes den al negocio celebrado, si su efecto es el de producir la traslación de las facultades de dominio sobre el terreno, estaremos ante una transmisión de la propiedad sujeta al impuesto, atendiendo al principio de calificación previsto en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Transmisiones onerosas de la propiedad

Dentro de las transmisiones onerosas gravadas, podemos citar la **compraventa**, como supuesto prototípico de transmisión del dominio, que no plantea especiales problemas, salvo casos aislados. Así, en los supuestos de venta efectuada bajo pacto de reserva de dominio, no se entenderá transmitido el terreno hasta tanto no se realice el pago total del precio. En las ventas a plazos, si se produce la entrega del bien inmueble, ha de entenderse transmitido el dominio en el momento de la celebración del contrato.

En el caso de compraventa realizada en documento privado, hay que tener en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.227 del Código Civil, el negocio no surtirá efectos frente a terceros, y por tanto, no comienza el plazo de prescripción del impuesto, hasta tanto no se eleve el contrato a escritura pública, fallezca uno de los otorgantes,

se presente a un funcionario público por razón de su oficio, o se inscriba o incorpore en un registro público.

Otros negocios jurídicos onerosos gravados son las permutas, las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, la transmisión de un inmueble a cambio de una renta vitalicia, la transacción judicial o extrajudicial, la adjudicación en subasta y la expropiación forzosa.

Respecto a las **adjudicaciones de terrenos en pago de deudas y/ o en pago de asunción de deudas**, se trata realmente de una compraventa especial en la que el precio es una deuda ya generada que se cancela con la transmisión o que se obliga a cancelar. Las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2000 y 23 de marzo de 2001 no ponen en duda la sujeción al impuesto de tales operaciones.

También están sujetas al impuesto las **aportaciones no dinerarias** de terrenos al capital social de una sociedad mercantil, bien en el momento de la constitución de la misma o en una posterior ampliación de capital, salvo que constituya una aportación de rama de actividad a la que sea aplicable el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores del Impuesto sobre Sociedades, que analizaremos más adelante.

A los efectos de la sujeción al IIVTNU de las transmisiones onerosas es irrelevante que dicha transmisión derive de la voluntad de las partes o se trate de transmisiones obligatorias.

Dentro de las transmisiones onerosas obligatorias, destacamos en primer lugar, las **subastas**. En las subastas, ya sean judiciales o administrativas, de un bien inmueble urbano, se produce una transmisión onerosa del terreno que estará sujeta al impuesto. Así, en la consulta de la Dirección General de Tributos

número VI616-07 se determina la sujeción al IIVTNU de una transmisión de un terreno urbano por subasta judicial como consecuencia de un embargo. En relación con las subastas se plantea un problema en relación con el ejercicio de la facultad de ceder el remate a un tercero. Si una vez celebrado el remate, se pretende ejercitar tal facultad, estaremos ante dos transmisiones de la propiedad del terreno, una al rematante y otra del rematante al cesionario, que quedarán gravadas. Si se ejercita dicha facultad al realizar el remate, existe una sola transmisión, ya que el rematante no actúa como adquirente, sino como representante o intermediario de un tercero para el que se remata la subasta y adquiere, por tanto, el terreno.

Un segundo supuesto de transmisión obligatoria es la **expropiación forzosa**. Es evidente que con la expropiación se produce una transmisión de la propiedad del bien inmueble desde el patrimonio del expropiado al del expropiante. La jurisprudencia se ha manifestado en sentidos contrarios. Así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 28 de enero de 2000 entiende, al igual que la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 1998, dictada en interés de ley, que las expropiaciones urbanísticas están sometidas a gravamen en el IIVTNU. Por el contrario, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2000 señala que no se produce un incremento de valor de los terrenos expropiados y, por lo tanto, se está ante un caso de inexistencia del hecho imponible.

Es cierto que el artículo 49 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa, señala que “el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia

o Municipio, incluso el de pagos al Estado”, pero hay que tener en cuenta que el IIVTNU no grava el justiprecio de la expropiación forzosa, sino el incremento de valor que experimenta el terreno puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión.

El TRLRHL, cuando define el hecho imponible del IIVTNU no realiza mención al caso de expropiación forzosa, aunque tampoco cita expresamente cualquier otro tipo de negocio jurídico traslativo del dominio. Sin embargo, en el artículo 107 dedicado a la determinación de la base imponible, establece que en los casos de expropiación forzosa, los porcentajes anuales se aplicarán, con carácter general, sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, de lo que se desprende que el TRLRHL considera sujetas al impuesto las transmisiones derivadas de expropiaciones forzosas.

Transmisiones lucrativas de terrenos

Transmisiones lucrativas son aquellas en las que una de las partes no recibe nada a cambio de su prestación.

Dentro de las transmisiones lucrativas inter vivos, el supuesto más típico es el de la **donación**; y en las transmisiones mortis causa, la **sucesión hereditaria** (herencia y legado).

En la **sustitución hereditaria**, que se puede definir como aquella disposición testamentaria en virtud de la cual el testador nombra un segundo o ulterior heredero para el caso de que el anterior heredero no llegue efectivamente a serlo por no poder o no querer, a los efectos del IIVTNU existirá una sola transmisión de la propiedad del terreno, bien del testador al heredero, bien al sustituto.

Por el contrario, la **sustitución fideicomisaria** sí altera esta perspecti-

va. La sustitución fideicomisaria es la institución o llamamiento a un posterior heredero (fideicomisario) para que entre en la herencia después del primero o anterior heredero instituido. En este caso, a efectos del IIVTNU, existe una primera transmisión del causante o fideicomitente al heredero instituido en primer lugar, y posteriormente, se producirá una segunda transmisión a favor del fideicomisario.

Una figura especial contemplada en el Derecho Civil de algunas Comunidades Autónomas es el caso de los **pactos sucesorios** de Baleares (regulados en los artículos 72 a 77 del Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, de Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares) o el pacto de mejora de Galicia (regulado en los artículos 214 a 218 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia).

Estos pactos sucesorios tienen dos modalidades, según la entrega de los bienes se produzca en el momento del otorgamiento de la escritura pública o posteriormente en el momento del fallecimiento:

- ❖ En la primera de las modalidades, sin transmisión actual de los bienes, en la que el instituyente conserva hasta su muerte la propiedad de los mismos, no se produce el hecho imponible del impuesto, dado que en el momento del otorgamiento del pacto sucesorio mediante escritura pública no hay transmisión de la propiedad de los terrenos, ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre dichos terrenos. Por tanto no se produce la sujeción al IIVTNU.

La sujeción y el hecho imponible se producirán en el momento del fallecimiento del instituyente, cuando se transmita la propiedad del terre-

no de naturaleza urbana o se constituya o transmita un derecho real de goce limitativo del dominio sobre dichos terrenos, devengándose en dicho momento el IIVTNU.

- ❖ En la segunda de las modalidades, con transmisión actual de los bienes, en el momento del otorgamiento del pacto sucesorio mediante escritura pública, sí que se producen dicho momento el hecho imponible del IIVTNU por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana.

En este último supuesto, y dado que no se produce en este momento el fallecimiento del transmitente, no resultará de aplicación la bonificación regulada en el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL, en virtud del cual, los ayuntamientos pueden establecer una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

TRANSMISIONES NO SUJETAS AL IMPUESTO SEGÚN EL TRLRHL

Anteriormente, hemos analizado la no sujeción al impuesto en el caso de los terrenos rústicos, regulada en el apartado 2 del artículo 104 del TRLRHL. En este apartado, vamos a completar el análisis del resto de supuestos de no sujeción regulados en el mismo artículo.

El apartado 3 del mismo artículo 104 dispone que:

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

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”

Hasta la modificación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2003, estos supuestos de no sujeción actualmente regulados en el artículo 104.3 del TRLRHL, estaban configurados como supuestos de exención (artículo 106 de la Ley 39/1988).

El cambio de configuración desde exención a no sujeción de las transmisiones y aportaciones enumeradas en dicho apartado, implica que no se considere producido el hecho imponible generador del impuesto, y por tanto, que no se interrumpa el período de generación del incremento de valor a los efectos de la determinación de la base imponible.

Con este cambio de configuración se trató de evitar maniobras elusivas del pago del impuesto. Como supuesto de exención, la adjudicación de un bien inmueble desde la sociedad conyugal a uno de los cónyuges determinaba la realización del hecho imponible, interrumpiéndose el período de generación del incremento de valor, pero sin resultado de deuda tributaria. Si, con

posterioridad, el cónyuge adjudicatario transmitía el inmueble a un tercero, esta operación estaba sujeta y no exenta, pero la base imponible era menor. Incluso, si esta transmisión se realizaba dentro del plazo de un año desde la adjudicación, no resultaba tampoco deuda a ingresar, ya que el período de generación era inferior a un año y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107.4 del TRLRHL, en el cálculo del porcentaje anual aplicable al valor del terreno para la determinación de la base imponible, sólo se considerarán los años completos, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período. De esta forma se conseguía transmitir el inmueble a un tercero eludiendo el pago del impuesto.

En el primer párrafo del artículo 104.3 se regulan tres posibles supuestos de transmisiones no sujetas todas ellas unidas por un denominador común: la vigencia del vínculo matrimonial. Los dos primeros supuestos sólo tienen sentido y razón de ser en el régimen de la sociedad de gananciales, mientras que el tercer supuesto también es aplicable a otros regímenes económico-matrimoniales. Estos supuestos son los siguientes:

- ❖ Aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal. Este supuesto de no sujeción debe entenderse referido a las aportaciones de bienes y derechos privativos de alguno de los cónyuges.
- ❖ Adjudicaciones que a favor de los cónyuges se lleven a cabo en pago a sus aportaciones. Este supuesto tiene sentido cuando, por cualquier causa, se proceda a la disolución de la sociedad conyugal, pero manteniéndose el vínculo matrimonial (por ejemplo cuando se otorguen capitulaciones matrimoniales para pasar de un régimen a otro) y también, cuando se

disuelva la sociedad por fallecimiento de uno de los cónyuges.

- ❖ Transmisiones entre cónyuges en pago de sus haberes comunes, con independencia del régimen económico matrimonial al que estén sometidos, y también con independencia de la naturaleza ganancial o privativa del bien que se transmite. Para que se dé la no sujeción del 2º párrafo del artículo 104.3 es necesario que se cumplan tres requisitos:

- Que exista una ruptura del vínculo matrimonial: separación, nulidad o divorcio.
- Que la transmisión obedezca al cumplimiento de una sentencia judicial.
- Que se lleve a cabo la transmisión entre los cónyuges o a favor de los hijos.

En el caso de que habiendo ruptura matrimonial, las transmisiones se efectúen al margen de una sentencia judicial, estarán sujetas al impuesto. Lo relevante es que exista una sentencia judicial, con independencia del régimen económico del matrimonio que se disuelve, del carácter contencioso o de mutuo acuerdo de la ruptura, o del carácter, privativo o ganancial, de los bienes que se transmiten.

La calificación de este supuesto como no sujeción no representa un beneficio fiscal para el adquirente, pues cuando éste transmita el bien inmueble a un tercero tendrá que tributar por la generación de un incremento producido en un período en que no era titular del bien.

▶ TRANSMISIONES NO SUJETAS REGULADAS EN OTRAS NORMAS

En este apartado vamos a analizar otros supuestos de no sujeción al IIVTNU regulados en normas distintas del TRLRHL.

Sociedades Anónimas Deportivas

La disposición adicional 26ª de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, establece que no se devengará el IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana que se realicen como consecuencia de las operaciones relativas a los procesos de adscripción a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación, siempre que se ajusten a las normas previstas en la Ley 10/1990 del Deporte y al Real Decreto 1084/1991, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

En la posterior transmisión de los terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento del valor, no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada del proceso de adscripción.

Fusión, escisión, aportación de activos

La disposición adicional 2ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece en su apartado 3, que no se devengará el IIVTNU con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VII de la Ley (Régimen Especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores), a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de la misma (aportaciones no dinerarias), cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de dichos terrenos, se entenderá que el

número de años de generación del incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de estas operaciones de reestructuración empresarial.

Supresión de doble transparencia fiscal

La disposición adicional 28ª de la Ley 42/1994, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, estableció que en los supuestos de doble transparencia fiscal del artículo 52 de la Ley 18/1991 de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las distintas sociedades implicadas podrían fusionarse entre sí o acordar su disolución y liquidación con exención de impuestos y gravámenes, siempre y cuando iniciasen el procedimiento de fusión o disolución con liquidación antes de 31 de diciembre de 1995.

En los casos en que se acordara la disolución y liquidación, no se producía el devengo del IIVTNU con ocasión de la adjudicación de terrenos urbanos a los socios; y en la posterior transmisión de estos terrenos se considerará que fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad extinguida (Resolución de la Dirección General de Tributos de 21 de junio de 1995).

Supresión del régimen transparencia fiscal interna

La disposición transitoria 16ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece, como consecuencia de la desaparición del régimen de transparencia fiscal interna, que la disolución con liquidación de las sociedades transparentes no produce el devengo del IIVTNU con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de dichos inmuebles

se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad transparente que se extinga.

Supresión régimen sociedades patrimoniales

La disposición transitoria 23ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece, como consecuencia de la desaparición del régimen sociedades patrimoniales, que la disolución con liquidación de las sociedades patrimoniales no produce el devengo del IIVTNU con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de dichos inmuebles se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad patrimonial que se extinga.

Adjudicaciones de terrenos por reparcelaciones

Los artículos 159.4 y 170.1 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, preceptos declarados expresamente en vigor por la disposición derogatoria única de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo, establecían que las adjudicaciones de terrenos que se realizasen como consecuencia de la constitución de las Juntas de Compensación por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, en el caso de que así lo dispusieran los Estatutos, o en virtud de expropiación forzosa; y las adjudicaciones de solares que se efectuasen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos; así como las adjudicaciones de terrenos por la reparcelación que se efectuasen a favor de los propietarios comprendidos en la unidad de

ejecución, y en proporción a sus derechos; no tendrían la consideración de transmisiones de dominio a efectos de la exacción del IIVTNU.

En la posterior transmisión de dichos inmuebles, para determinar el período de generación del incremento de valor, debe tomarse como fecha de inicio la de la adquisición del terreno aportado a la Junta de Compensación o al proyecto de reparcelación, y no la fecha de la adjudicación.

Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones del IIVTNU procedentes en cuanto al exceso.

Con posterioridad, el Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, derogó los artículos todavía vigentes del Real Decreto Legislativo 1/1992. El artículo 18.7 del nuevo texto legal dispone que las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU. Al igual que en la normativa anterior, cuando el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso.

En esta misma línea se pronuncia la jurisprudencia existente, citando entre otras las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 1994 y de 28

de enero de 1995, que entienden que hay una subrogación o modificación de la propiedad que no implica una transmisión sujeta. También se pronuncia por la no sujeción de estas operaciones, la consulta de la Dirección General de Tributos número 0025-04.

La no sujeción, en los casos de adjudicaciones por las Juntas de Compensación o reparcelaciones, cuando no existe correspondencia entre aportantes y adjudicatarios o equivalencia entre lo aportado y recibido, no se interpreta del mismo modo por los tribunales de justicia:

- ❖ En las adjudicaciones de parcelas por las Juntas de Compensación, la no sujeción sólo procede cuando hay coincidencia entre el aportante y el adjudicatario, pero si se adjudican parcelas a quien no aportó los terrenos, cuando éste transmita, el momento inicial para el cómputo del período de generación del incremento de valor es la fecha de la adjudicación. Así lo entiende el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en sentencias de 30 de abril y 9 de noviembre de 1998.
- ❖ Si la adjudicación se realiza a favor de la Junta de Compensación o la entidad urbanizadora, cuando ésta transmita el terreno, para determinar el período de generación del incremento, habrá que tener en cuenta como fecha inicial del cómputo la de la adjudicación.

OTROS SUPUESTOS DE NO SUJECION

Cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos

Para el caso de cesiones obligatorias y gratuitas de terreno a los Ayunta-

mientos derivadas de la normativa urbanística, una parte de la doctrina y de la jurisprudencia (sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1998) considera que se trata de un supuesto de no sujeción al IIVTNU.

La postura contraria es considerar que sí se produce la sujeción al impuesto, en este caso, al tratarse de una transmisión lucrativa de la propiedad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL, será sujeto pasivo la Administración municipal receptora de los terrenos, por lo que será de aplicación la exención regulada en el artículo 105.2 del TRLRHL.

En apoyo de esta última postura hay que tener en cuenta que el artículo 356 del Texto Refundido de las Disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, establecía que “en el cómputo de las superficies de los terrenos sujetos al Impuesto no se incluirán las que deban cederse obligatoria y gratuitamente al Ayuntamiento o, en su caso, al órgano urbanístico competente; así como tampoco las que hayan de cederse obligatoria y gratuitamente en concepto del 10 por 100 del aprovechamiento medio del sector, todo ello de conformidad con lo dispuesto en la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.”

Esta norma anterior fue derogada por la Ley 39/1988, y tanto en esta Ley 39/1988, como en el actual TRLRHL, no se contempla este supuesto de no sujeción.

Además, la disposición transitoria primera del TRLRHL establece que a partir del 31 de diciembre de 1989, quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 39/1988, tanto de forma

genérica como específica. Por lo que hay que entender derogado el supuesto de no sujeción amparado en el Real Decreto Legislativo 781/1986.

Extinción de comunidad de bienes

La cuestión que se suscita en los supuestos de extinción de una comunidad de bienes con adjudicación del bien o bienes inmuebles a los comuneros es si se produce la sujeción o no al impuesto.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la sujeción o no al IIVTNU en los casos de extinción de comunidades de bienes sobre bienes inmuebles.

La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 señala en su fundamento de Derecho quinto que el acto extintivo del condominio no es un acto transmisivo de la titularidad dominical que constituya objeto de tributación por el concepto de incremento del valor de los terrenos, pues el copropietario ya era anteriormente partícipe de la titularidad dominical, lo que se produce con la extinción del condominio es una simple sustitución de una porción o cuota pro indiviso que le correspondía de un modo abstracto sobre la totalidad del inmueble, por la atribución al partícipe de una porción material concreta que se le adjudica en propiedad exclusiva.

La sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 1998, dictada con ocasión de la extinción de un condominio sobre un inmueble derivado de una herencia, con adjudicación del inmueble a uno de los herederos y compensación económica al resto, señala en su fundamento de Derecho tercero que la doctrina de la sentencia de 18 de junio de 1994 no puede ser trasladada a este supuesto, debido al diferente origen de la situación de pro indiviso, que viene

determinada por la Ley en el supuesto de la sucesiones hereditarias y por la voluntad de los copartícipes en el de la comunidad voluntaria de bienes, diferencia que repercute sensiblemente en el distinto régimen jurídico de una y otra, reguladas en títulos distintos del Código Civil. Niega que los excesos de adjudicación que puedan producirse en la extinción del condominio derivado de una herencia supongan una transmisión sujeta al impuesto.

Por último, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1994, citada en la anterior, dictada con motivo de la extinción del condominio sobre una finca adquirida pro indiviso por cuatro hermanos, mediante la adjudicación del bien a uno de ellos y compensación económica a los demás, dispone en su fundamento de Derecho tercero que dicha operación constituye una verdadera transmisión a efectos del IIVTNU.

Por tanto, de acuerdo con la normativa del TRLRHL y la jurisprudencia del Tribunal Supremo anterior, a efectos de la sujeción al IIVTNU, debemos diferenciar entre dos tipos de comunidades de bienes según su origen:

- a) Comunidades de bienes constituidas por actos “mortis causas”, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia.
- b) Comunidades de bienes constituidas por actos “inter vivos”, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes.

En el primero de los casos, comunidad de bienes constituida por “actos mortis causa”, en la división de la herencia no se produce el devengo

del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos en función de su derecho, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno sólo de los herederos mediante compensación económica al resto.

En el segundo de los casos, comunidad de bienes “voluntaria”, si la extinción de la misma se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, no se produce el devengo del IIVTNU. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos 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, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Pero, si la extinción de la comunidad de bienes “voluntaria” se realiza mediante la adjudicación de los bienes a uno de los comuneros y compensación económica al resto de los comuneros, se produce un exceso de adjudicación que es gravado por el IIVTNU. No existe una simple extinción del condominio, con adjudicación proporcional a los partícipes, sino una transmisión patrimonial por el exceso de adjudicación a uno de los partícipes respecto a su cuota de participación inicial.

Este criterio se recoge en las consultas de la Dirección General de Tributos números V1591-08, V0198-09 y V0618-09.

Normativa

Comunidades Autónomas

82

Novedades normativas Comunidades Autónomas

1- ANDALUCÍA

❖ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

1. Escala autonómica: Se crean tres nuevos tramos en la tarifa autonómica de 80.000 euros, 100.000 euros y 120.000 euros, con tipos del 22,50%, 23,50% y del 24,50% respectivamente para cada tramo.
2. Deducción autonómica para el fomento del autoempleo: Deducción de 400 euros, con carácter general, y de 600 euros para el caso en el que el contribuyente sea mayor de 45 años, en la cuota íntegra autonómica del Impuesto.

Requisitos:

- a) Haber causado alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en la normativa estatal, por primera vez durante el período impositivo.
- b) Mantener dicha situación de alta durante un año natural.
- c) Desarrollar su actividad en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Limites: Sin límite de edad ni distinción de sexo.

En la redacción original del Decreto Legislativo 1/2009, en el artículo 8, ya se contemplaba una deducción autonómica para el fomento del autoempleo, si bien la cuantía de la deducción se cifraba en 150 euros y con la

limitación de que se tratase de jóvenes emprendedores, es decir, menores de 35 años.

El Decreto-Ley 1/2010, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía modificó el citado artículo, en los mismos términos que ha quedado en su última redacción por la Ley 8/2010.

Asimismo, la deducción autonómica para el fomento del autoempleo de las mujeres emprendedoras, ha sido derogado por disposición derogatoria única del Decreto-Ley 1/2010 y disposición derogatoria única 2 de la Ley 8/2010.

3. Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales: Deducción en la cuota íntegra autonómica del 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativa.

Requisitos:

- a) Que la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40% del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.
- b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.
- c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:
 - 1.º Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Andalucía.
 - 2.º Que desarrolle una actividad económica.
 - 3.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, esta cuente al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa.
 - 4.º Que, para el caso en que la inversión efectuada co-

rresponda a una ampliación de capital, la entidad haya sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona.

Limites: El límite de deducción aplicable será de 4.000 euros anuales.

La presente reducción, fue introducida por el Decreto-Ley 1/2010, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en el artículo 15 bis del Decreto Legislativo 1/2009.

4. Establecimiento de nuevos límites en las deducciones autonómicas:

- a) Deducción autonómica para los beneficiarios de las ayudas a viviendas protegidas: Tendrán derecho a aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuyos ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integran no excedan de 5,5 veces el IPREM.
- b) Deducciones autonómicas por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida y por las personas jóvenes: Se podrá aplicar esta deducción,

cuando los ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integran no excedan de 5,5 veces el IPREM.

- c) Deducción autonómica por cantidades invertidas en el alquiler de vivienda habitual: Para la aplicación de la presente deducción se exige como novedad adicional:
 - Que el contribuyente identifique al arrendador o arrendadora de la vivienda.
 - Que el contribuyente no se aplique en el mismo período impositivo ninguna deducción por inversión en vivienda habitual, con excepción de la correspondiente a las cantidades depositadas en cuentas vivienda.
- d) Deducciones autonómicas para los beneficiarios de las ayudas familiares: Se establece como requisito adicional que los ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integra el contribuyente no excedan de 11 veces el Salario Mínimo Interprofesional. Se consideran ingresos anuales de la unidad familiar los compuestos por la base imponible general y la base imponible del ahorro.
- e) Deducción autonómica por adopción de hijos en el ámbito internacional: Aumenta el límite de renta de 39.000 y 48.000 euros a 80.000 y 100.000 euros en tributa-

ción individual y conjunta, respectivamente.

- f) Deducción autonómica por asistencia a personas con discapacidad: Se Establece como límite de la deducción que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 80.000 euros en tributación individual o a 100.000 euros en caso de tributación conjunta.

5. Deducción autonómica por ayuda doméstica: Se equiparan las parejas de hecho y los cónyuges a los padres o madres de familias monoparentales.

❖ **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:** Las modificaciones introducidas inicialmente por el Decreto-Ley 1/2010, y posteriormente en los mismos términos por la Ley 8/2010, con respecto al Decreto Legislativo 1/2009, son:

1. Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «mortis causa» e «inter vivos» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades: La mejora en la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 95% al 99% en el supuesto, de adquisición «mortis causa» de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades con domicilio fiscal, será aplicable a cónyuges, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el

tercer grado por consanguinidad y por afinidad del causante.

Asimismo, se amplía la reducción del 99% por donaciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades.

2. Reducción autonómica por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional: La reducción es del 99% del importe de la base imponible del impuesto.

Requisitos:

- a) Que el importe íntegro de la donación se destine a la constitución o ampliación.
- b) Domiciliación de la empresa individual o el negocio profesional en Andalucía.
- c) La constitución o ampliación deberá ser en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la donación.
- d) Formalización de la donación en documento público.
- e) Que la empresa individual o negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- f) Mantenimiento de la empresa individual o negocio profesional durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

Límites: La base máxima de la reducción será de 120.000 euros, o de 180.000 euros para discapacitados.

La presente reducción fue introducida por el Decreto-Ley 1/2010 con la misma redacción que la recogida en la Ley 8/2010.

3. Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «mortis causa» o «inter vivos» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el transmitente: Podrán aplicar la mejora de la reducción del 95% al 99% en la base imponible aquellas personas que no tengan relación de parentesco con el transmitente.

Requisitos del adquirente:

- a) Tener un contrato laboral o de prestación de servicios dentro de la empresa o negocio profesional del transmitente a fecha de devengo y acreditar una antigüedad mínima de 10 años en la empresa o negocio.
- b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o negocio a la fecha de devengo y con una antigüedad mínima en el ejercicio de estas de 5 años.

La presente reducción fue introducida por el Decreto-Ley 1/2010 con la misma redacción que la recogida en la Ley 8/2010.

4. Mejora autonómica en la reducción de la base imponible correspondiente a las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos con discapacidad: El importe de la reducción en la base imponible para las adquisiciones mortis causa, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, consistirá en una cantidad variable, cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero.

Requisitos:

- a) Que tenga la consideración legal de persona con discapacidad.

- b) Que su base imponible no sea superior a 250.000 euros.

Límites: En el supuesto en que el sujeto pasivo esté en los grupos III y IV, su patrimonio preexistente debe estar comprendido en el primer tramo de la escala del artículo 22 de la Ley.

4. Reducción autonómica por donación de dinero a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual: Se limita la reducción a que el importe íntegro de la donación se destine a la compra de la primera vivienda habitual.

❖ Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Las modificaciones introducidas inicialmente por el Decreto-Ley 1/2010, y posteriormente en los mismos términos por la Ley 8/2010, con respecto al Decreto Legislativo 1/2009, son:

1. Tipo de gravamen reducido del 2% en Transmisiones Patrimoniales Onerosas, para la adquisición de viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios: El plazo para que la vivienda adquirida sea objeto de transmisión, será de cinco años siguientes a su adquisición.

La referencia al plazo está recogido en el Decreto Legislativo 1/2009, y ha sido ampliado por el Decreto-Ley 1/2010 y por la Ley 8/2010 a los cinco años actuales.

2. Tipo de gravamen incrementado del 8% para las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes inmuebles que superen un valor real de 400.000 euros.

Para las plazas de garajes anejos a la vivienda con un máximo de dos, se aplicará el

tipo del 8% si su valor real supera los 30.000 euros.

La presente modificación fue introducida por el Decreto-Ley 1/2010 con la misma redacción que la recogida en la Ley 8/2010.

3. Tipo de gravamen incrementado del 8% para las transmisiones patrimoniales onerosas de vehículos de turismo y vehículos todo terreno que superen los 15 caballos de potencia fiscal, así como a las embarcaciones de recreo con más de ocho metros de eslora y aquellos otros bienes muebles que se puedan considerar como objetos de arte y antigüedades.

La presente modificación fue introducida por el Decreto-Ley 1/2010 con la misma redacción que la recogida en la Ley 8/2010.

4. Eliminación del tipo de gravamen reducido para la transmisión de viviendas protegidas, tanto en transmisiones patrimoniales onerosas por compra de vivienda, como en actos jurídicos documentados por constitución de préstamos hipotecarios.
5. Escrituras de cancelación hipotecaria: No será obligatoria la presentación por parte de los sujetos pasivos las escrituras públicas que formalicen, exclusivamente, la cancelación de hipotecas sobre bienes inmuebles, cuando tal cancelación obedezca al pago de la obligación garantizada y resulten exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

❖ **Nuevos impuestos:** En el Decreto-Ley 4/2010 se crean dos nuevas figuras impositivas:

1. Creación del Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito en Andalucía: El Impuesto grava a las entidades de crédito en Andalucía, por la tenencia de depósitos de clientes que comporten la obligación de restitución.

Son sujetos pasivos las entidades de crédito por los depósitos de clientes de la sede central u oficinas, que estén situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Constituye la base imponible el importe resultante de promediar aritméticamente el saldo final de cada trimestre natural del período impositivo, correspondiente a la partida «Depósitos de la clientela» del Pasivo del Balance que se correspondan con depósitos en sedes centrales u oficinas situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Dicho importe se minorará en las cuantías de los «Ajustes por valoración» que correspondan a sedes centrales u oficinas situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible la escala de gravamen establecida a los efectos.

El período impositivo de este impuesto será el año natural y el impuesto se devengará el último día del período impositivo.

2. Creación del Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso en Andalucía: Constituye el hecho imponible del impuesto el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial.

Son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas, así como entes sin personalidad jurídica titulares de establecimientos que suministren bolsas de plástico de un solo uso a los consumidores.

Constituye la base imponible el número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas por el sujeto pasivo durante el período impositivo.

La determinación de la base imponible se realizará mediante la contabilización del número de bolsas de plástico de un solo uso suministradas a los consumidores durante el período impositivo.

En el ejercicio 2011 el tipo impositivo será de 5 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso suministrada. En el ejercicio 2012 y posteriores, el tipo impositivo será de 10 céntimos de euro.

El período impositivo coincidirá con el año natural y el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año.

Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe total del impuesto al consumidor, quedando este obligado a soportarlo.

❖ **Otras medidas tributarias:** Otras medidas recogidas en el Decreto-Ley 4/2010, son:

1. Tasa Fiscal sobre el Juego: Regula el devengo semestral para las máquinas recreativas «tipo B».
2. Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: Se regula el tipo autonómico, fijándose en las siguientes cuantías:
 - a) Gasolinaz: 24 euros por 1.000 litros.

- b) Gasóleo de uso general: 24 euros por 1.000 litros.
- c) Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 2 euros por 1.000 litros.
- d) Fuelóleo: 1 euro por tonelada.
- e) Queroseno de uso general: 24 euros por 1.000 litros.

3. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: Se aumenta el tipo de gravamen del 16% aplicable a los medios de transporte definidos en los epígrafes 4º y 9º del artículo 70.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, y del 13,2% para los del epígrafe 5º del mismo artículo.

Son aplicables a partir del 1 de enero de 2011 las siguientes medidas enumeradas en el Decreto-Ley 4/2010:

- Las medidas del IRPF contempladas en los apdos. 1 a 8 del art. 1 y la disposición adicional única del Decreto-Ley 4/2010
- El Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos
- El Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en Entidades de crédito en Andalucía
- El Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso en Andalucía

2- ASTURIAS

Ley del Principado de Asturias 5/2010, de 9 de julio, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia tributaria para la reducción del déficit público, en materia impositiva ha establecido las siguientes novedades:

❖ **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:** Se aprueba la tarifa autonómica, con dos nuevos tramos de 90.000 euros y de 175.000 euros, con tipos del 24%,

y del 25% respectivamente para cada tramo.

❖ **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:** Modificación de la escala de gravamen, con tipos impositivos incrementados en los dos últimos tramos de 31,25% y 36,50%, respectivamente.

❖ **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:**

1. Incremento de los tipos en transmisiones patrimoniales onerosas, en la transmisión de inmuebles del 8% (si el inmueble tiene un valor real entre 0 y 300.000 euros), del 9% (si el valor está entre 300.000,01 euro y 500.000 euros) y del 10% (para inmuebles de más de 500.000 euros).
2. Tipo de gravamen incrementado del 8% para las transmisiones patrimoniales onerosas de vehículos de turismo y vehículos todo terreno que superen los 15 caballos de potencia fiscal, así como a las embarcaciones de recreo con más de ocho metros de eslora y aquellos otros bienes muebles que se puedan considerar como objetos de arte y antigüedades.
3. Establecimiento de un tipo del 1,2% en las primeras copias de escrituras y actas notariales sujetas a actos jurídicos documentados.

❖ **Otras medidas tributarias:** En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se establecimiento de un tipo de gravamen del 16% aplicable a los medios de transporte definidos en los epígrafes 4º y 9º del artículo 70.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

3 - BALEARES

❖ **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:** La Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, exige que las comunidades autónomas establezcan, por medio de una ley, la escala autonómica aplicable al impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando menos a partir del 1 de enero de 2011.

Ley 6/2010, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, por la que se adoptan medidas urgentes para la reducción del déficit público, incluye la escala autonómica, en los mismos términos establecidos en la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no-residentes y sobre el patrimonio, aplicable en defecto de ley autonómica, únicamente, al período impositivo de 2010.

4- CATALUÑA

❖ **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:** La Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, exige que las comunidades autónomas establezcan, por medio de una ley, la escala autonómica aplicable al impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando menos a partir del 1 de enero de 2011.

La Ley 24/2010, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de aprobación de la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece una escala autonómica, en la que se crean dos nuevos tramos de 120.000,20 euros y de 175.000,20 euros, con tipos del 23,50% y del 25,50% respectivamente para cada tramo.

❖ **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:**

La ley 19/2010, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, supone una regulación específica y sistemática de la normativa del Impuesto en el ámbito territorial de Cataluña.

En su momento, la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas, modificó las reducciones del Impuesto, y estableció una nueva tarifa con menos tramos. No obstante, en la propia Ley 26/2009, apuntaba hacia una regulación más completa del impuesto, que es precisamente lo que aborda la nueva Ley 19/2010.

En la presente Ley 19/2010, reúne en un solo texto y sistematiza, la normativa catalana vigente, que se hallaba dispersa en varias leyes de acompañamiento de los presupuestos.

Asimismo, se introducen ciertas novedades, como son:

1. Reducción por discapacidad en adquisiciones: Las personas con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, se aplica una reducción de 275.000 euros. Si el grado de minusvalía es igual o superior al 65%, la reducción es de 650.000 euros.
2. Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «mortis causa» o «in-

ter vivos» de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el transmitente: Podrán aplicar la mejora de la reducción del 95% en la base imponible aquellas personas que no tengan relación de parentesco con el transmitente.

Requisitos del adquirente:

- a) Tener una vinculación laboral o de prestación de servicios con la empresa o el negocio profesional del causante, con una antigüedad mínima de diez años.
 - b) Tener encomendadas tareas de responsabilidad en la gestión o dirección de la empresa o el negocio profesional del causante, con una antigüedad mínima de cinco años.
3. Definición de bienes afectos en la adquisición de bienes y derechos de una actividad económica: En ningún caso tienen consideración de afectos, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad ni los activos representativos de la cesión de capital a terceros.
 4. Reducción por la donación de dinero para constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades que tengan su domicilio social y fiscal en Cataluña: Reducción del 95%:

Requisitos:

- a) La donación debe formalizarse en escritura pública.
- b) El donatario no puede tener más de cuarenta años.

- c) La constitución o la adquisición de la empresa individual o el negocio profesional o la adquisición de las participaciones debe producirse en el plazo de seis meses a contar desde la fecha de formalización de la donación.
- d) El patrimonio neto del donatario no puede ser superior a 300.000 euros.
- e) La empresa, el negocio o la entidad no pueden tener como actividad principal, la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.
- f) En caso de adquisición de una empresa o un negocio o de adquisición de participaciones en entidades, no puede haber ninguna vinculación entre la empresa, el negocio o la entidad y el donatario, en los términos establecidos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.
- g) En caso de adquisición de una empresa individual, el importe de la cifra de negocios neto del último ejercicio cerrado antes de la fecha de adquisición no puede superar de 3 millones de euros, o de 1 millón de euros si se trata de un negocio profesional.
- h) En caso de adquisición de participaciones en una entidad, exceptuando las empresas de economía social, las cooperativas de trabajo asociado y las sociedades laborales, además de los límites del importe de la cifra de negocio neto que establece la letra g, las participaciones

adquiridas por el donatario deben constituir al menos el 50% del capital social de la entidad y debe ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.

Límites: Reducción máxima de 125.000 euros, y 250.000 euros para los donatarios que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

5. Reducción por seguros de vida: En las adquisiciones por causa de muerte, se aplica una reducción del 100%, con un límite de 25.000 euros.
6. Reducción por aportaciones a patrimonios protegidos de discapacidades: Reducción del 90%, sobre el exceso que no tenga la consideración de rendimientos del trabajo.

❖ **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:** El Decreto-Ley 3/2010, establece un incremento de los tipos de gravamen:

1. Tipo de gravamen incrementado del 8% para las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes inmuebles y del 7%, cuando se trate de viviendas de protección oficial.
2. Tipo de gravamen en transmisiones patrimoniales onerosas del 5%, para la transmisión de medios de transporte.
3. Tipo de gravamen incrementado del 1,2 para otros documentos notariales en la modalidad actos jurídicos documentados.

❖ **Otras medidas tributarias:** En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se establece de un tipo de gravamen del 16% aplicable a los medios de transporte definidos en los epígra-

fos 4º y 9º del artículo 70.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

El incremento del tipo de gravamen se recoge en el Decreto-Ley 3/2010.

5- MADRID

❖ **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:** La Ley 5/2010, de Medidas Fiscales para el Fomento de la Actividad Económica, incluye las siguientes novedades:

1. Deducción sobre la cuota íntegra autonómica para el fomento del autoempleo de jóvenes emprendedores: Se incluye una nueva deducción autonómica de 1.000 euros para aquellos empresarios o profesionales menores de 35 años que comiencen su actividad durante el año 2010.

Requisitos:

- a) Que la actividad se desarrolle principalmente en la Comunidad de Madrid.
 - b) Que no haya ejercido con anterioridad una actividad empresarial o profesional por la que se haya dado de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.
 - c) Que se mantenga en situación de alta en el citado Censo, al menos durante un año natural.
2. Deducción sobre la cuota íntegra autonómica por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil: Deducción del 20 por ciento de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones y participaciones de empresas en procesos de ampliación de capital o de oferta pública de valores efectuados, a través del segmento de empresas en expansión del

Mercado Alternativo Bursátil.

Requisitos:

- a) Que las acciones o participaciones adquiridas se mantengan en el patrimonio del inversor al menos durante dos años.
- b) Que la participación adquirida o aumentada en la entidad a la que correspondan las acciones o participaciones no sea superior al 10 por ciento del capital social.
- c) Que la sociedad en que se produzca la inversión tenga el domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid, y no tenga como actividad principal la mera gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

La deducción es incompatible con la deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación establecida en la Ley 10/2009, de Medidas Fiscales y Administrativas.

Límites: El máximo de deducción aplicable por cada inversor se establece en 10.000 euros anuales.

3. Incremento de los mínimos por descendientes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Se incrementan las cuantías del mínimo por descendientes correspondientes al tercer y sucesivos descendientes, en el máximo que se permite a las comunidades autónomas por la Ley 22/2009, un 10 por ciento sobre las cuantías establecidas por la normativa estatal.

❖ **Otras medidas tributarias:** Ampliación del ámbito objetivo de la habilitación al Gobierno de la Comunidad de Madrid para elaborar un texto refundido en materia de tributos cedidos.

RESUMEN DE LAS NOVEDADES FISCALES

	IRPF	ISD	ITPyAJD	OTRAS MEDIDAS
	<ul style="list-style-type: none"> - Escala Autonómica: 3 nuevos tramos de 80.000€, 100.000€ y 120.000€, con tipos del 22,50%, 23,50% y del 24,50%. - Deducción autonómica fomento del autoempleo: 400€. - Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales: 20%. - Nuevos límites en las deducciones autonómicas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mejora de la reducción por la adquisición «mortis causa» e «inter vivos» de empresa: 99%. - Reducción por donación de dinero a parientes para la constitución o ampliación de una empresa. - Mejora de la reducción por la adquisición «mortis causa» o «inter vivos» de empresas y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el transmitente. - Mejora en la reducción «mortis causa» por discapacitados. - Reducción por donación de dinero a descendientes para la adquisición de la primera vivienda habitual. 	<ul style="list-style-type: none"> - TPO inmuebles valor superior a 400.000€: 8%. - TPO vehículos de turismo y todo terreno de más de 15 caballos, embarcaciones de recreo con más de 8 metros de eslora y objetos de arte y antigüedades: 8%. - Plazo de 5 años en la adquisición de viviendas para su reventa por profesionales inmobiliarios. - Eliminación del tipo de gravamen reducido para la transmisión de viviendas protegidas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Creación del Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito. - Creación del Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso. - IEDMT: 16%. - Regulación del tipo autonómico en el IVMDH. - Tasa Fiscal sobre el Juego: Regulación del devengo semestral, máquinas tipo B.w
	<ul style="list-style-type: none"> - Escala Autonómica: 2 nuevos tramos de 90.000€ y 175.000€, con tipos del 24% y del 25%. 	<ul style="list-style-type: none"> - Modificación de la escala de gravamen, con tipos impositivos incrementados en los dos últimos tramos de 31,25% y 36,50%. 	<ul style="list-style-type: none"> - TPO inmuebles: tipos entre el 8-10% en función del valor del inmueble. - TPO vehículos de turismo y todo terreno de más de 15 caballos, embarcaciones de recreo con más de 8 metros de eslora y objetos de arte y antigüedades: 8%. - AJD documentos notariales: 1,2%. 	<ul style="list-style-type: none"> - IEDMT: 16%.
	<ul style="list-style-type: none"> - Regulación escala Autonómica. 			
	<ul style="list-style-type: none"> - Escala Autonómica: 2 nuevos tramos de 120.000€ y 175.000€, con tipos del 23,50% y del 25,50%. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mejora de la reducción por la adquisición «mortis causa» o «inter vivos» de y participaciones en entidades por personas sin relación de parentesco con el transmitente. - Reducción por donación de dinero a descendientes para la constitución o ampliación de una empresa. - Reducción por discapacidad en adquisiciones. - Reducción por seguros de vida. - Reducción aportaciones a patrimonio protegidos de discapacitados. 	<ul style="list-style-type: none"> - TPO inmuebles: 8%.. - TPO inmuebles VPO: 7%. - TPO del 5%, para la transmisión de medios de transporte. - AJD documentos notariales: 1,2%. 	<ul style="list-style-type: none"> - IEDMT: 16%.
	<ul style="list-style-type: none"> - Deducción para el fomento del autoempleo de jóvenes emprendedores: 1.000€. - Deducción por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil: 20%. - Incremento de los mínimos por descendientes. 			

CONSEJO EDITORIAL TRIBUTARIO

Alfonso Candau Pérez

Decano–Presidente del Colegio de Registradores

Vicente Carbonell Serrano

*Director del Servicio
de Coordinación de Oficinas Liquidadoras*

Vicente José García-Hinojal

*Presidente de la Asociación Profesional
de Registradores*

María Teresa Soler Roch

*Presidenta del Consejo para la
Defensa del Contribuyente*

Ángel Manuel Álvarez Capón

Director General del Catastro

Jesús Gascón Catalán

Director General de Tributos

Alain Cuenca García

*Director General de Coordinación Financiera con
las Comunidades Autonomas y con las Entidades
Locales*

Soledad Fernández Doctor

*Presidenta del Tribunal Económico
Administrativo Central*

José María Labeaga Azcona

Director General del Instituto de Estudios Fiscales

Rosario Gómez García

Directora General de Tributos de Andalucía

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

Director General de Tributos de Aragón

Francisco Clavijo Hernández

Director General de Tributos de Canarias

Pedro Pérez Eslava

*Director de la Agencia Cántabra de la
Administración Tributaria*

María de Los Ángeles Abad de la Mata

*Directora General de Tributos de
Castilla La Mancha*

José Agustín Manzano Mozo

Director General de Tributos de Castilla y León

Natalia Caba Serra

Directora General de Tributos de Cataluña

Gabriel López del Brío

Director General de Hacienda de Extremadura

Carlos Enrique Rodríguez Sánchez

Director General de Tributos de Galicia

Resurrección Sáez Cabello

Directora General de Tributos de la Rioja

Fernando Prats Mániz

Director General de Tributos de Madrid

Miguel Ángel Blanes Pascual

Director General de Tributos de Murcia

Jose Ignacio Pérez de Albeniz Andueza

Director de Hacienda Tributaria Navarra

Araceli Muñoz Malo

*Directora General de Tributos de la
Comunidad Valenciana*

Manuel Trillo Álvarez

*Delegado Especial de la Agencia Estatal de
la Administración Tributaria de Madrid*

Ramón Sabater Sánchez

*Director del Centro de Estudios Fiscales y
Financieros de la Universidad de Murcia*

Carlos Colomer Ferrándiz

*Director del Departamento Fiscal del Colegio
de Registradores*

Suscripciones OL

PROMOCIÓN
ESPECIAL PARA
NO COLEGIADOS

100€

IVA no incluido (4%)

La **REVISTA TRIBUTARIA OL** constituye un servicio de apoyo a la gestión tributaria desarrollada por las Oficinas Liquidadoras a cargo de los registradores de la propiedad y mercantiles, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La suscripción a la revista comprende un boletín quincenal (23 al año) y una revista bimestral (6 al año). Ahora puede suscribirse por tan sólo **100€ + 4% de IVA**, recibiendo en su domicilio los ejemplares de la **REVISTA OL**, y nuestro boletín quincenal **BIT** en su correo electrónico.

SÍ deseo suscribirme a OL,
REVISTA TRIBUTARIA DE OFICINAS LIQUIDADORAS

FORMA DE PAGO MEDIANTE INGRESO EN CUENTA

NOMBRE Y APELLIDOS

ACTIVIDAD **DNI/NIF**

DOMICILIO

C. POSTAL [][][][][][] **LOCALIDAD**

PROVINCIA

TELÉFONO [][][][][][][][][][][][][][][][] **FAX** [][][][][][][][][][][][][][][][]

CORREO ELECTRÓNICO

Concepto: SUSCRIPCIÓN REVISTA OL

Entidad bancaria: BANESTO

Cuenta: [0][0][3][0] - [1][0][3][1] - [5][0] - [0][0][1][2][0][2][2][2][7][1]

FIRMA TITULAR

FIRMA TITULAR:

Cumplimente con MAYÚSCULAS todos los datos de este boletín.

Envíe los datos que se solicitan en este boletín mediante correo postal a REVISTA OL, Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.

También puede enviar sus datos mediante correo electrónico a revistatributaria@corpme.es o al fax 91 411 21 28.

Deberá adjuntar una copia del justificante de ingreso.

Los datos que nos facilite se incluirán en un fichero responsabilidad del Colegio de Registradores de acuerdo con la vigente normativa sobre protección de datos personales. Usted tiene derecho a acceder a esta información y cancelarla o modificarla en caso de ser errónea, dirigiéndose a REVISTA OL; Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.