



# OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

# 28

ENERO/FEBRERO 2011

SERVICIO DE  
COORDINACIÓN  
OO.LL.

<b>Temas Fiscales</b>	▶ 4
<b>Resoluciones Judiciales y Administrativas</b>	▶ 26
<b>Consultas OL</b>	▶ 58
<b>Cuestiones Prácticas</b>	▶ 68
<b>Fiscalidad Local</b>	▶ 74
<b>Novedades Normativas</b>	▶ 84

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<sup>a</sup> 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 Landa**

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 Álvarez 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:

**Eurocolor**

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

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

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

revistatributaria@corpme.es

## TEMAS FISCALES

- DOS CUESTIONES RELACIONADAS CON LA PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... [4]  
*Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado en la Subdirección General de Servicios Consultivos de la Abogacía General del Estado. Doctor en Derecho*
- A VUELTAS CON LOS REQUISITOS NECESARIOS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES POR LA CUOTA GRADUAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... [12]  
*Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura*

## RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Disolución parcial de condominio ..... [26]
- Redistribución de participaciones entre comuneros ..... [27]
- Donación con la obligación de asumir la deuda que el donante tenía con su hermana ..... [27]
- Reanudación de tracto sucesivo ..... [28]
- Tributación de la ejecución de la condición resolutoria, con recuperación de la propiedad de la finca vendida ..... [28]
- Determinación de la base imponible ..... [30]
- Mutuas de Previsión Social ..... [30]
- Aportaciones onerosas a la comunidad conyugal ..... [30]

### IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Constitución de una sociedad civil ..... [31]
- Operaciones de reestructuración: Tributación ITPAJD ..... [31]
- Operaciones de reestructuración: Ley 4/2008 ..... [32]
- Operaciones de reestructuración: Aportación de rama de actividad ..... [33]

### IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Segregación de finca ..... [34]
- Distribución de un préstamo anteriormente constituido ..... [34]
- Constitución de crédito hipotecario, seguido de acta autorizando la distribución de la hipoteca inmobiliaria ..... [35]
- Disolución de condominio sobre un bien hipotecado ..... [36]

### CUESTIONES COMUNES

- Motivación en la valoración de inmuebles ..... [37]
- Valoración de acciones no cotizadas ..... [37]

# índice

- Valoración de acciones: garantías sobre los inmuebles de la sociedad. .... [38]
- Aplicación de la Ley 9/2005 de Extremadura a un tributo cuyo devengo se produjo con anterioridad a su entrada en vigor ..... [38]

## DESLINDE IVA-TPO

- Construcción de una edificación por los dueños del terreno con el fin de proceder a su venta ..... [40]
- Venta de plazas de garaje por un Ayuntamiento, promotor de las mismas, previa extinción de las concesiones administrativas otorgadas ..... [40]
- Aportación a una comunidad de bienes de un local por parte de una entidad y de máquinas recreativas por un tercero ..... [41]
- Transmisión de inmueble por una congregación religiosa dedicada a la docencia ..... [41]
- Adjudicación, mediante subasta pública, de una vivienda promovida por un particular promotor para uso propio y que, posteriormente, decide venderla a un tercero ..... [42]
- Adjudicación de fincas en subasta judicial ..... [43]
- Adquisición por un particular a una sociedad limitada de una parcela calificada como suelo urbano para construirse una vivienda ..... [44]
- Adquisición de una vivienda usada para destinarla a despacho profesional o arrendarla a quien no había desarrollado actividad económica hasta la fecha ..... [44]
- Transmisión de bienes inmuebles arrendados acompañados de una estructura organizativa y funcional ..... [44]
- Transmisión global de una oficina de farmacia ..... [45]
- Aportación del patrimonio segregado de una sociedad ..... [46]
- Adjudicaciones de inmuebles por una comunidad de bienes a los comuneros una vez finalizada su construcción ..... [46]

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Tratamiento tributario correspondiente a la cantidad percibida del plan de pensiones del fallecido ..... [47]
- Apartaciones reguladas en el Derecho Civil de Galicia ..... [47]
- Procedimiento ..... [48]
- Alcance del parentesco por afinidad ..... [48]
- No procedencia de la reducción a los colaterales de tercer grado por afinidad ..... [49]
- Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad ..... [49]
- Adquisición "mortis causa" de vivienda habitual del causante con adjudicación a uno de los tres hermanos y herederos ..... [50]
- Aplicación de la reducción del 95% a la empresa familiar ..... [50]
- Reducción del 95% en relación con la transmisión mortis causa de las participaciones sociales de una entidad ..... [51]
- Renuncia pura, simple y gratuita a una herencia pendiente de aceptación ..... [51]

## IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- Extinción del usufructo temporal por renuncia anticipada de los usufructuarios ..... [52]
- Donación de acciones pignoras en garantía del pago de una deuda ..... [52]
- Donación de participaciones ..... [52]
- Donación de Oficina de Farmacia ..... [53]

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

- Extinción del condominio entre dos cónyuges con compensación del exceso en metálico ..... [54]
- Operaciones de reestructuración empresarial ..... [55]
- Tributación de la extinción de comunidad ..... [55]
- Liquidación de la sociedad de gananciales por fallecimiento ..... [57]

## CONSULTAS OL

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

- Cálculo del ajuar doméstico habiéndose practicado una comprobación de valores de todos los bienes adquiridos mortis causa tanto por los herederos universales como por los legatarios ..... [58]
- Transmisión de participaciones de una sociedad cuyo objeto social principal es el desarrollo de la actividad de construcción o promoción inmobiliaria ..... [61]
- Cesión de derechos hereditarios ..... [64]
- Constitución de una Unión Temporal de Empresas ..... [65]
- Vinculación "ob rem" entre fincas registrales y participaciones sociales ..... [67]

## CUESTIONES PRÁCTICAS

- Recargos y Sanciones por presentación extemporánea ..... [68]  
*Elena Alberdi Alonso. Técnico en Oficinas Liquidadoras. Departamento Fiscal Colegio de Registradores*

## FISCALIDAD LOCAL

- Los bienes inmuebles de características especiales ..... [74]  
*Juan Carpizo Bergareche. Subdirector General de Tributos Locales*

## NOVEDADES NORMATIVAS

- Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ..... [84]

# Temas fiscales

4

## DOS CUESTIONES RELACIONADAS CON LA PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

**Ricardo Huesca Boadilla**

*Abogado del Estado en la Subdirección General de Servicios Consultivos de la Abogacía General del Estado  
Doctor en Derecho*

### I.- INTRODUCCION

En fecha reciente, concretamente el 17 de marzo de 2010, el Tribunal Supremo de Justicia ha dictado sentencia en un recurso de casación para la unificación de doctrina en un tema de interés en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero al que no se ha prestado en ocasiones la suficiente atención, cual es el de la prescripción del mismo.

El recurso de casación para la unificación de doctrina, como es sabido, procede contra las sentencias dictadas en única instancia por las Salas de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia, no susceptibles de recurso de casación ordinaria y de cuantía litigiosa superior a 18.000 euros cuando, respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiese llegado a pronunciamientos distintos (artículo 96 de la LJCA).

Dicho recurso fue interpuesto por los particulares recurrentes contra una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía – sede en Sevilla -, de 9 de septiembre de 2004, desestimatoria del recurso promovido por los mismos contra una resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 30 de octubre de 2002, que desestimó, a su vez, las reclamaciones acumuladas interpuestas contra la desestimación de los recursos de reposición formulados contra dos liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por importes de 2.702,27 y 79.958,63 euros.

A pesar de que, de los antecedentes de hecho del fallo que vamos a comentar, en concreto del tercero, parece deducirse que el objeto del debate no es otro que el valor que ha de darse en este tributo a las actuaciones de terceros no autorizados que, sin conocimiento formal del contribuyente, interrumpen el plazo de prescripción, habiéndose solicitado, en base a ello, por los recurrentes, una sentencia por la que, con estimación del recurso, se case la sentencia impugnada y se resuelva el debate – ex artículo 98.2 LJCA – en el sentido de considerar que esa actuación no interrumpe el plazo prescriptorio, la sentencia va más allá pues, con independencia de hacer mención a la problemática indicada, a la que también nos referiremos nosotros en un epígrafe específico de este trabajo, lo cierto y trascendente para resolver el debate planteado es el valor interruptivo de la prescripción de la acción para determinar la deuda de un requerimiento de información realizado a uno de los herederos y si el mismo afecta a otros diferentes, para lo que es esencial, como vamos a ver, precisar el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### II.- EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su modalidad de adquisiciones mortis causa, está constituido, según el artículo 3.1.a) de su Ley reguladora, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por “la adquisición de bienes y derechos por herencia,

legado o cualquier otro título sucesorio”, en términos muy similares, por no decir casi idénticos, a como estaba configurado en la norma que le precedió y a la que ha sustituido, el Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril (TR de 1967), cuyo artículo 18, también, señalaba que “están sujetas las adquisiciones por herencia o legado de bienes, derechos y acciones de cualquier naturaleza”.

La genérica referencia que hacen dichos preceptos<sup>1</sup> como hecho imponible a la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio no despeja suficientemente la incógnita acerca del aspecto cuantitativo del citado hecho imponible pudiendo, a priori, surgir la duda acerca de si lo que se está gravando es la herencia en su conjunto o, por el contrario, las adquisiciones individuales de bienes hereditarios por parte de los herederos o, lo que es lo mismo, si existe un solo hecho imponible constituido por la adquisición de la herencia en su conjunto o tantos hechos imponible como adquisiciones hereditarias individuales por parte de los causahabientes tengan lugar.

De la respuesta que se dé a este interrogante se derivan importantes consecuencias jurídicas como la relativa a la prescripción del tributo y a su interrupción, a la que da una respuesta prácticamente definitiva esta sentencia del Tribunal Supremo resolviendo el debate a la vista de dos pronunciamientos contradictorios sobre la cuestión de dos Tribunales Superiores de Justicia.

Pues bien, como vamos a ver, el impuesto sucesorio español, a diferencia de los sistemas seguidos en los países anglosajones en los que se grava el total caudal relicto dejado por la persona fallecida antes de su división entre herederos y legatarios, grava las adquisiciones individuales de los causahabientes, habiendo sido

una constante tanto con la antigua normativa reguladora del Impuesto (TR de 1967) como con la actual Ley 29/1987.

La antigua normativa fue tenida en cuenta por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en su Sentencia de 7 de febrero de 2001, que sirve como sentencia de contraste al Tribunal Supremo para resolver el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto y cuya fundamentación jurídica reproduce en el Fundamento de Derecho Tercero de su fallo, habiendo merecido ya, en este punto, la atención de la doctrina. En este sentido, podemos citar a SOLCHAGA LOITEGUI<sup>2</sup> que, refiriéndose al aspecto cuantitativo del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, regulado en el TR de 1967, tuvo oportunidad de señalar que el significado del aspecto cuantitativo del objeto material del hecho imponible es claro: es un dato que ofrece un interés esencial desde el punto de vista de la fijación del importe de la deuda tributaria, ya que el verdadero valor de la participación individual de cada adquirente “mortis causa” servirá de base imponible en la correspondiente liquidación. Acto seguido, alude a un elemento que singulariza al máximo el hecho imponible del impuesto como es el grado de parentesco entre el causante y el causahabiente y que se concreta en las tarifas del impuesto, en los recargos legales en determinadas modalidades de sucesión, en las exenciones y bonificaciones establecidas en la ley, sirviendo de presupuesto también para determinadas deducciones, como por ejemplo, las derivadas de la transmisión sucesiva “mortis causa” de unos mismos bienes en un periodo determinado de tiempo.

Con la actual Ley 29/1987 se puede llegar también a la misma conclusión si tenemos en cuenta que el artículo 9 de la misma, dedicado a la base imponible del impuesto,

1. Tampoco la despeja suficientemente la mención que se hace en el artículo 3.1.c) de la Ley vigente, la Ley 29/1987, como hecho imponible del ISD, a la “percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario”, que se refiere únicamente a los seguros de vida para caso de muerte, para lo cual es preciso tener en cuenta en una interpretación sistemática, lo establecido en los artículos 9.1.c) (base imponible), 20.2 (base liquidable) y 24.1 (devengo), esencialmente, de la misma Ley.

2. En su trabajo “Elementos personales del Impuesto de Sucesiones”, en la obra colectiva “Impuesto de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. 1977. Volumen I. Pág. 1163.

establece en su apartado a) que, en las transmisiones mortis causa, constituye la base imponible el valor neto de la “adquisición individual” de cada causahabiente. En parecidos términos se expresa el artículo 22 del Reglamento de desarrollo de esa Ley, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, según el cual, “en las adquisiciones por causa de muerte constituye la base imponible del Impuesto el valor neto de la “participación individual” de cada causahabiente en el caudal hereditario (...)”.

Sobre esa base, la doctrina que se ha ocupado de esa Ley<sup>3</sup>, ha llegado a decir que el núcleo central del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es, pues, lo que el legislador llama la “participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario”, añadiendo para reforzar esa opinión que, en numerosas ocasiones, el ISD se centra exclusivamente en la figura del heredero o legatario, a efectos de su patrimonio preexistente ( artículo 22) y de su lugar de residencia habitual ( artículos 6 y 7 ), sin importarle la masa hereditaria en su conjunto sino como forma de averiguar el valor real de las diferentes participaciones hereditarias. En este sentido y para resaltar el carácter instrumental que el caudal hereditario tiene a efectos del ISD citan el artículo 11 relativo a la adición de bienes al caudal o el 27 referente a la partición hereditaria.

Este claro planteamiento acerca del verdadero hecho imponible del impuesto lo ha venido a ratificar plenamente la Sentencia comentada. En efecto, como se encarga de recordar el Tribunal en el fallo (Fundamento de Derecho Tercero), el Impuesto sobre Sucesiones es de “naturaleza directa y subjetiva (que) grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas en los términos previstos en la ley (artículo 1).

Acto seguido, en su intento de determinar, con una interpretación sistemática, el verdadero hecho imponible del Impuesto, añade: “*el hecho imponible no es referido por la ley a la adquisición hereditaria en su conjunto, sino de forma individual para cada uno de los herederos o legatarios, de tal forma que, como dice el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987 está constituido, en lo que aquí intere-*

*sa, por “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, lo que conduce a declarar que son obligados a título de contribuyente “los causahabientes” ( artículo 5.a) y a que se configure la base imponible en torno al “valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente...”, a lo que ha de añadirse que el importe de la reducción en aquella para obtener la base liquidable es diferente según el parentesco del adquirente con el causante ( artículo 20 de la Ley 29/1987), factor éste que también juega junto al patrimonio preexistente del obligado tributario a la hora de determinar la cuota tributaria – ex artículo 22 de la misma Ley ”.*

Por otro lado- concluye la argumentación en este aspecto fundamental – “... los sujetos pasivos vienen obligados a presentar una declaración tributaria comprensiva de los hechos imposables (artículo 31 de la Ley) desarrollándose el contenido de dicha declaración en el artículo 66 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, siempre con exclusiva contemplación de “transmitente y adquirente”, sin perjuicio de que se acompañe el título hereditario o, de no existir, una relación de herederos presuntos”.

De lo expuesto se deduce, con bastante claridad, que, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español, el hecho imponible del mismo no está constituido por la herencia o caudal relicto en su conjunto antes de su división entre los causahabientes sino que lo que se grava son las adquisiciones hereditarias individuales de cada uno de ellos, lo que determina que existan tantos hechos imposables como causahabientes haya y que, en consecuencia, tras la oportuna depuración del caudal hereditario con la posible adición de bienes y deducciones de cargas, deudas y gastos deducibles y ajuar doméstico ( artículos 11 a 15 de la Ley ) hasta llegar al caudal hereditario neto, habrá de determinarse, de acuerdo con el artículo 9.a), el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente sobre el que se practicarán las reducciones pertinentes según el parentesco del artículo 20 para calcular, primero la cuota íntegra, de acuerdo con la tarifa del artículo 21 y luego la cuota tributaria final en función del patrimonio preexistente, aplicando los diferentes coeficientes correctores del artículo 22 de

3. Podemos citar en este sentido los “Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, de Bermúdez Odriozola, L., Pérez de Ayala, L. y Pérez de Ayala, M. “Editorial LEX NOVA” 2001. Pág. 247

la misma Ley. Todo ello, de forma individual para todos y cada uno de los causahabientes que, por tanto, tendrán su propio hecho imponible, base imponible, base liquidable, cuota íntegra y cuota tributaria final.

### III.- EFECTOS DE LA PECULIAR CONFIGURACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES SOBRE LA PRESCRIPCIÓN

Como se ha expuesto uno de los efectos derivados de la configuración del hecho imponible del ISD como un gravamen sobre la adquisición hereditaria individual de cada uno de los causahabientes tiene que ver con la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o, si se prefiere, para ser más exactos, con la interrupción de esa prescripción, a la que se refiere en concreto la sentencia comentada.

El Tribunal Supremo, en la Sentencia ahora comentada, y teniendo presente que no ha mediado ninguna otra relación entre los causahabientes, considera que no se puede “.....dar valor interruptivo de la prescripción a un requerimiento de información que, aún realizado a uno de los herederos, en este caso el recurrente, afectaba a otros diferentes y, por tanto, también a hechos imposables distintos, debiendo señalarse en este punto que el artículo 66.1.a) de la LGT de 1963 exige no solo que la acción administrativa de efecto interruptivo se produzca con conocimiento del sujeto pasivo, sino que esté dirigida al “reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible”.

Aunque la nueva Ley General Tributaria de 2003, nos habla en su artículo 68.1.a) de “reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria”, habiendo desaparecido la referencia que se hacía en la parte final del antiguo artículo 66.1.a) al “... Impuesto devengado por cada hecho imponible”, se puede mantener perfectamente la conclusión del Tribunal pues la referencia final del actual precepto a “... todos o parte de los elementos de la obligación tributaria “habría que concretarla al hecho imponible particular de cada impuesto y, por tanto, a los elementos

de la obligación tributaria de cada sujeto pasivo, en este caso, de cada causahabiente.

Volviendo al fallo, el Tribunal continúa diciendo que:

*“No existiendo controversia respecto el “dies a quo” -fecha de fallecimiento del causante (17 de abril de 1988)-, el momento de prescripción tiene lugar por el transcurso de cinco años, más el plazo de seis meses que tiene la Administración para notificar la deuda tributaria, con lo que rebasado éste la prescripción para efectuar dicha notificación se ha producido conforme al artículo 64 LGT, sin que ese plazo se haya interrumpido por alguna de las causas que prevé su artículo 66, ya que no puede darse ese efecto interruptivo a las notificaciones y requerimientos efectuados a la madre del Sr. Valeriano, ni por el hecho de que se haya presentado las escrituras públicas referentes a la herencia por una tercera persona, pues aunque en ellas conste la intervención de dicho Señor, esto no presupone que haya sido notificado del procedimiento liquidatorio, y tampoco puede considerarse enervada la prescripción ya producida por el hecho de que, como señala la sentencia recurrida, por actos posteriores se asumiera por el recurrente el contenido de los actos notificados a otras personas, pues precisamente en esos actos suyos, a los que la Sala de instancia se refiere, son los actos de impugnación de la liquidación, y en ellos ya se denuncia la existencia de prescripción”.*

Como se observa, y en lógica concordancia con lo expuesto anteriormente, el Tribunal considera que las notificaciones y requerimientos efectuados a uno de los causahabientes no producen efecto interruptivo para los restantes, sin que a ello sea obstáculo el hecho de que una tercera persona haya presentado unas escrituras públicas referentes a la herencia en las que consta la intervención del sujeto pasivo recurrente pues ello, y esto es lo importante, no presupone en absoluto que le haya sido notificado, dentro del plazo de prescripción, el procedimiento liquidatorio o para ser más exactos alguno de los actos de ese procedimiento tendentes a la liquidación final del ISD.

En consecuencia, niega valor interruptivo a ese requerimiento realizado a un causahabiente distinto del que ahora recurre y, al haber transcurrido el plazo legalmente establecido, considera prescrito el ISD respecto a ese sujeto pasivo, estimando, por ende, el recurso de casa-

ción para la unificación de doctrina interpuesto por el mismo con la consiguiente nulidad de las liquidaciones giradas a su cargo, por su disconformidad a Derecho.

#### **IV.- LA PRESENTACIÓN POR TERCERO SIN MANDATO DE LA DECLARACION O AUTOLIQUIDACIÓN TRIBUTARIA EN EL ISD**

No quisiéramos terminar el comentario de esta Sentencia sin hacer referencia a una cuestión relacionada también con la prescripción del impuesto y la interrupción de la misma aunque ya no con los actos de la Administración tributaria tendentes, de acuerdo con el artículo 66.1.a) de la LGT/1963 y 68.1.a) LGT/2003, al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación del impuesto, sino con otra de las formas de interrupción de esa prescripción, la actuación fehaciente del obligado tributario tendente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria del artículo 68.1.c) de la nueva LGT( antes del artículo 66.1.c de la LGT/1963), más en concreto con la posible interrupción de la prescripción en estos casos cuando la actuación fehaciente es realizada por un tercero en nombre del obligado tributario.

Ese supuesto de interrupción estuvo también presente en el recurso de casación interpuesto por los causahabientes y que dio lugar a esta Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2010. Es más, como dijimos al principio de este trabajo, con remisión al antecedente de hecho tercero de la misma, los recurrentes, en la súplica de su escrito de interposición de ese recurso de casación para la unificación de doctrina, pidieron al Tribunal que, con estimación del recurso, casara la impugnada y resolviera el debate “en el sentido de considerar que la aportación de documentos por terceros no autorizados y sin conocimiento formal del contribuyente no interrumpen el plazo de prescripción y, en consecuencia, estime la demanda”.

Sobre esa base, una de las sentencias de contraste invocadas por los recurrentes y cuya fundamentación básica reproduce el Tribunal Supremo es la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Baleares de 20 de diciembre de 2001, relativa, precisamente, a la presentación de una declaración tributaria por persona

distinta al sujeto pasivo sin representación o mandato. Esta Sentencia reproduce en parte el Fundamento de Derecho Segundo del la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 2004 y que, se reproduce, a su vez, en la ahora comentada (Fundamento de Derecho Tercero).

Aunque, como hemos dicho, más adelante, la sentencia lleva su línea de razonamiento al tema del hecho imponible del ISD y al efecto interruptivo del requerimiento practicado a uno de los causahabientes para los restantes, no está de más, para completar el comentario de la misma, que hagamos referencia al tema del valor que ha de darse a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones tributarias por terceras personas, por encargo de los sujetos pasivos, sin ostentar función representativa expresa alguna de los mismos y si, en definitiva, ese acto de presentación produce, de nuevo, aunque desde la perspectiva del sujeto pasivo y no de la Administración tributaria, efectos interruptivos de la prescripción.

Para resolver esa problemática, fue necesario en el año 1994 y lo va ser ahora también, como se razonará, manejar el alcance de los llamados “actos de mero trámite” para los que, de acuerdo con el artículo 43.2 in fine de la LGT/1963 y 46.3 de la actual LGT, se presume concedida la representación.

Pues bien, es una constante en la doctrina del Tribunal Supremo, que comienza, especialmente, en esa Sentencia de 7 de mayo de 1994 ( aunque existen antecedentes como las de 24 de marzo de 1992, 22 de marzo de 1995, etc), seguida por las de 21 de mayo del mismo año, 14 de febrero y 23 de noviembre de 2000, 24 de mayo y 20 de diciembre de 2002, que, la declaración o autoliquidación tributaria es, en principio, un “acto de gestión tributaria” realizado por el sujeto pasivo, siendo una de las obligaciones tributarias formales del mismo ( actualmente se recoge en el artículo 29.2.c) LGT/2003), quedando, normativa y positivamente excluida, salvo excepciones, de la consideración de “acto de mero trámite”, para el que se presume concedida la representación, por lo requiere, en su caso, la prueba del mandato conferido al tercero interviniente.

La expresión conceptual “actos de mero trámite” – dice la Sentencia de 7 de mayo de 1994 – “...que debe interpretarse bajo el prisma recogido en la Ley de facilitar

la representación de los interesados, ha de venir delimitada, por tanto, en sentido negativo, por todos los actos que puedan hacerse ante la Administración, excepto: Los que aparecen expresamente en el último inciso del párrafo segundo del artículo 43; aquéllos para los cuales las Leyes imponen, también expresamente, una actuación personal del interesado (o aquéllos respecto de los que tal actuación pueda deducirse de la naturaleza de los derechos que se ejercitan o renuncian); y aquéllos cuyas consecuencias puedan resultar irreparables para los afectados, sobre todo si son sujetos pasivos tributarios”.

Ahora bien, y esto es importante, la sentencia indicada, reproducida en lo esencial en las posteriores, añade, enlazando ya con lo recogido en la Sentencia ahora comentada de 17 de marzo de 2010:

*“En consecuencia, todo lo hasta aquí expuesto, dada su generalidad esencial, debe ser objeto de una matización moduladora que armonice, en ciertas circunstancias, los derechos-deberes de los obligados tributarios con los intereses y expectativas de la Administración y que, cuando no exista detrimento alguno de aquéllos, permita el ejercicio fluido de la función liquidadora-recaudatoria de ésta.*

*En efecto, si la declaración tributaria se realiza por un tercero carente de mandato, dentro del plazo normativo fijado para la presentación de la misma y cuando, a tenor de la actual redacción del párrafo segundo, punto a), del artículo 65 de la LGT [según la versión dada al mismo por la Ley 10/1985, de 26 abril), no ha comenzado a computarse, todavía, el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el precedente artículo 64,a), no existe inconveniente alguno, matizando la tesis que se ha venido sosteniendo con un criterio general, en afirmar que, en tal doble supuesto, se está, realmente, ante un caso específico y peculiar de «acto de mero trámite», de los previstos en el artículo 43.2, «in fine», de la propia LGT, porque la actuación del comentado tercero, lejos de perjudicar (o de poder perjudicar) al obligado tributario, implica no sólo el cumplimiento, en pro del mismo, de la obligación que, como hemos visto, tiene éste de presentar, dentro del plazo reglamentario, la declaración tributaria, sino también, simultáneamente, la elusión de la imputación, a cargo del mismo, de toda clase de*

*recargos, intereses de demora y/o sanciones, sin consecuencia negativa alguna para el resto de sus derechos, entre ellos el de lograr, si se dan las condiciones objetivas para ello, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, pues hasta que no vence el lapso temporal reglamentario para presentar la declaración, o a partir de tal declaración, no se materializa el «dies a quo» del plazo prescriptivo y no cabe entender, por tanto, que la declaración interrumpa algo todavía nonnato, en cuanto, a mayor abundamiento, no es factible que la misma sea reputada, a tales efectos, como un acto «propio», directo indirecto, del interesado afectado.*

*En este sentido, y sin que sea confundida, además, la condición de estricto mandatario o representante con la de «presentador», que, a modo de nuncio o mensajero, ejecuta un mero encargo fáctico (que debería estar carente, en principio, de todo contenido representativo), la Ley puede atribuir, en consecuencia, ciertos efectos, por vía de presunción de la representación, a quien realiza la presentación del documento; así los artículos 36.2 de la Ley 29/1987, de 18 diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 59.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos de 1980, antes y después de la redacción dada por la Ley 29/1991, de 16 diciembre. Pero aun en estos casos, debe distinguirse entre la mera ejecución del encargo de presentación, sin función representativa alguna, y la auténtica representación que se presume por la Ley, «ex factis», del hecho de declararse el tercero presentador del documento.*

*Por tanto, y a sensu contrario, siguiendo la tesis que hemos sentado con carácter general, si la declaración tributaria es presentada por un tercero, sin apoderamiento expreso, después del plazo reglamentariamente fijado para hacerlo en cada clase de Impuestos y, en consecuencia, a tenor del artículo 65, segundo párrafo, punto a), antes citado, de la LGT (versión de la Ley 10/1985, de 26 abril), con posterioridad, también, al comienzo del cómputo de la prescripción, o, como en este caso acontece, dentro del comentado plazo reglamentario [que, según el artículo 97.2,b del*

*Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre), era el de un año desde el devengo del Impuesto], pero después del «dies a quo» del lapso temporal prescriptivo (que, antes de la comentada Ley 10/1985, coincidía con la fecha de devengo, es decir, en el presente supuesto, con la del fallecimiento de la causante, 28 de diciembre de 1983), esa actuación de tercero, fechada el 25 de junio de 1984, por las posibles implicaciones negativas que puede tener para el obligado tributario, no puede conceptuarse, ya, según el criterio general, como un «acto de mero trámite», y no puede presumirse, por tanto, que, para su materialización, se tenga concedida (o se haya tenido concedida), indefectiblemente, la oportuna y precisa representación.*

*En consecuencia, si la declaración tributaria de autos no es un acto de mero trámite, y, por tanto, no está investida de la presunción a que se refiere el último inciso del punto o párrafo 2 del artículo 43; si el Ayuntamiento no requirió al sujeto pasivo para que acreditase la representación del presunto tercero presentador; y si tampoco hay prueba de quién, realmente, formuló la declaración, la sentencia de instancia infringe el comentado inciso del artículo 43 de la LGT, en conexión con el 24.2 de la LPA, por su aplicación indebida, y procede estimar el recurso de casación”.*

Esos pronunciamientos, referidos fundamentalmente al Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos, como no podía ser de otro modo, son aplicables también sin ningún tipo de problema en el ISD, como tuvo oportunidad de hacer la Sentencia del TSJ de Aragón de 11 de abril de 2001.

La cita de esa Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 2004, realizada en una de las sentencias de contraste invocadas por los recurrentes, que, como hemos visto, fue seguida por otras posteriores, constituyendo, por tanto, doctrina legal, hace conveniente que hagamos alguna precisión sobre el alcance, a efectos de la prescripción en este ISD, de la presentación de una declaración o autoliquidación por un tercero, cumpliendo un encargo de los sujetos pasivos, pero, insistimos, sin ostentar función representativa alguna.

De acuerdo con esa doctrina jurisprudencial, si la declaración o autoliquidación tributaria se realiza por ese tercero sin función representativa, dentro del plazo

normativamente fijado para la para la presentación de las mismas (seis meses ( artículo 67.a) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre), contados desde el día del fallecimiento del causante – fecha de devengo del Impuesto (artículo 24.1 de la Ley 29/1987, reguladora del mismo), no puede decirse que ha comenzado el plazo de cuatro años de prescripción del impuesto ( artículo 67.1, segundo párrafo, en conexión con el artículo 66 a) de la LGT/2003 ), por lo que nos encontramos, como dice la sentencia, ante un caso específico y peculiar de “acto de mero trámite”, para el que se presume concedida la representación, porque, y esto es lo importante, la actuación de ese tercero sin mandato, lejos de perjudicar ( o de poder perjudicar ) al obligado tributario, implica no sólo el cumplimiento, en pro del mismo, de la obligación que tiene éste de presentar, dentro del plazo reglamentario, la declaración tributaria, sino también simultáneamente, la elusión de la imputación, a cargo del mismo, de toda clase de recargos, intereses de demora y/o sanciones, sin consecuencia negativa alguna para el resto de sus derechos, entre ellos el de lograr la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ISD, una vez finalice el plazo reglamentario para presentar los documentos a liquidar. La presentación de la declaración o autoliquidación tributaria – como dice el fallo – no interrumpiría algo todavía no nacido.

Por el contrario, la presentación por ese tercero, sin apoderamiento expreso, de la declaración o autoliquidación tributaria, una vez comenzado el plazo de prescripción, carece de efecto interruptivo del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria por las implicaciones negativas que puede tener para el obligado, no pudiendo ya, por ello, considerarse un acto de mero trámite, para que el que se presume concedida la representación, siendo preciso el oportuno apoderamiento expreso a tal fin.

Para terminar, no está de más recordar, dada su relación con la última cuestión a la que hemos hecho referencia, que la tradicional figura del presentador del documento en este Impuesto, recogida en el artículo 36.2 de su Ley reguladora y desarrollada en el artículo 65 de su Reglamento, se ha visto muy mediatizada tras la STC11/2006, de 5 de abril que, estimando la cues-

ción de inconstitucionalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Castilla La Mancha, ha declarado inconstitucional y nulo el apartado 2 de ese artículo 36, en la medida en que prevé que la notificación de los actos de gestión del ISD se efectúe directamente a personas distintas del propio sujeto pasivo o su representante, que admite que dichas personas sean terceros que no guarden la debida relación de proximidad geográfica con el interesado y, en fin, que no ofrece a este último la posibilidad de probar que no se le trasladó el contenido de dichos actos a tiempo de poder reaccionar en defensa de sus derechos e intereses, estableciendo un obstáculo desproporcionado al acceso a la jurisdicción y, por tanto, lesionando el artículo 24.1 de la Constitución ( FJ 7, in fine del fallo ).

Ello no significa otra cosa que, si bien es posible que un tercero, sin función representativa ( si se quiere, un presentador) pueda presentar, en nombre del obligado, la oportuna declaración o autoliquidación tributaria dentro del plazo reglamentario de presentación, siendo un peculiar acto de mero trámite admisible, con valor jurídico, la Administración deberá notificar los correspondientes actos de gestión directamente a los obligados tributarios en nombre de quienes actúa y no a este presentador pues ya no es posible, sin que se entienda vulnerado el artículo 24.1 de la Constitución, otorgar a las notificaciones de referencia relacionadas, fundamentalmente, con la comprobación de valores y las liquidaciones pertinentes, el mismo valor y los mismos efectos que si se produjeran con los mismos interesados.

En efecto, como precisa el TC, lo anterior no implica “que no sean constitucionalmente válidas las formas de comunicación procesales efectuadas con personas distintas de los destinatarios del acto o resolución final, sino que en estos supuestos el legislador establece una serie de requisitos que, inexcusablemente, deben cumplirse en cada caso concreto para que el contenido del acto sea conocido efectivamente por su destinatario último, en cuanto titular de los derechos e intereses afectados”.

Como ha señalado la doctrina científica<sup>4</sup>, “...el hecho de que se presuma la representación y de que el documento presentado hay de tramitarse no significa que las notificaciones de los actos de comprobación y liquidación deban efectuarse al presentador del documento. Dichas notificaciones deberán efectuarse al interesado, esto es, al representado. Ciertamente, si el representado se da por notificado o procede a impugnar dentro de plazo el acto de comprobación o liquidación, la notificación realizada al presentador, a pesar de ser defectuosa, quedaría convalidada. Ahora bien, al margen de este supuesto excepcional, la notificación sólo será válida si se realiza de forma directa y personal al sujeto pasivo. Así las cosas, estimamos que siguen siendo admisibles las declaraciones y solicitudes presentadas a través de cualquier persona, si bien las notificaciones se dirigirán al sujeto pasivo”.

Poco más podemos añadir, salvo suscribir en su integridad esas acertadas consideraciones con las consecuencias de toda índole que de ellas se derivan, incluidas las relativas a la posible prescripción de la deuda tributaria, si la notificación no se dirige al sujeto pasivo.

4. En este sentido CALVO VERGEZ, J. “ Algunas reflexiones en torno a la figura del presentador de los documentos en el ámbito tributario a la luz de las SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 21/2006. Editorial Aranzadi. Pamplona.2006. Pág. 18. También se han ocupado del tema llegando a las mismas conclusiones, FALCON TELLAR, R. “ La inconstitucionalidad de la regulación del presentador del documento en el ISD y en el ITPAJD: las SSTC 111 y 113/2006, de 5 de abril, y sus consecuencias en relación con el artículo 40.2 LGT y con el proyectado artículo 10.2 del TR del IRNR”. Quincena Fiscal Aranzadi. Nº 11/2006. Editorial., y GARCIA CALVENTE, Y.: “ De nuevo sobre las notificaciones al presentador del documento y sobre los efectos temporales de las sentencias del TC que resuelven cuestiones de inconstitucionalidad” Quincena Fiscal Aranzadi nº 12/2008 ( Análisis).

# A VUELTAS CON LOS REQUISITOS NECESARIOS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES POR LA CUOTA GRADUAL DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

**Juan Calvo Vérguez**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

## I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido la cuota gradual o variable correspondiente a la Modalidad de Documento Notarial del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) es objeto de aplicación adicional sobre ciertos documentos, en la medida en que concurran cada uno de los elementos que señala el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD).

En líneas generales esta cuota variable representa una aproximación a las otras dos Modalidades de gravamen existentes dentro del ITPyAJD (Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias), al tributar el documento en función de su contenido, con lo que se atenúa el carácter de gravamen meramente documental, traduciéndose lo anterior, fundamentalmente, en el hecho de que en caso de contener una escritura diversos actos jurídicos, se incidirá de forma plural en el gravamen del 0,50%.

Este derecho, aunque exigido formalmente por razón de la formalización del acto o contrato, recae sobre la operación en él reflejada y cumple una función de complemento de la tributación sobre el tráfico patrimonial. Ello explica que se encuentren sujetos al derecho de cuota variable (*negotium* notarial) los documentos en los que concurran los siguientes requisitos a los que se refiere el art. 31.2 del TRLITPyAJD, a saber: que se trate de prime-

ras copias de escrituras y actas notariales; que contengan actos o contratos; que dichos actos o contratos no se hallen sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO) o al Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS); y que resulten inscribibles en el Registro de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial (actual Oficina Española de Patentes y Marcas).

En definitiva, existen diferencias importantes entre ambas modalidades de gravamen. Desde un punto de vista exclusivamente formal la cuota fija grava los folios y pliegos de todas las clases de documentos, a excepción de las copias simples. Por su parte la cuota gradual somete a gravamen las primeras copias de escrituras y actas notariales. Sustancialmente el tipo del art. 31.1 del RDLeg. 1/1993 no exige la concurrencia de determinados elementos para su aplicación. En cambio su art. 31.3 reclama, como hemos precisado, la concurrencia de una serie de requisitos en el denominado *negotium* notarial, que pasamos a analizar.

Tradicionalmente la jurisprudencia ha sido unánime a la hora de reconocer el carácter concurrente (que no alterativo) de los requisitos que enumera el art. 31.2 del TRLITPyAJD, de manera que la ausencia de uno de ellos implicaría la inaplicación de esta modalidad de gravamen<sup>1</sup>. Señala concretamente el citado art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 lo siguiente: “Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa

1. A tal efecto pueden consultarse, entre otras, las SSTs de 22 de abril de 1988, 2 de octubre de 1989, 3 de enero de 1991 y 8 de abril de 1995, así como la STSJ de Madrid de 15 de junio de 1995.

valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en el art. 13.cinco de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma”.

## II. EL DOCUMENTO NOTARIAL

El documento notarial constituye el primero de los requisitos a los que se refiere el art. 31.2 del TRLITPyAJD. Alude concretamente el citado precepto a las primeras copias de escrituras y actas notariales. De este modo, de una parte se excluyen los testimonios ya que, a pesar de tratarse de documentos aptos para el tráfico, no son aptos para documentar actos o contratos. Y, de otra, no quedan sujetas a gravamen las matrices así como las segundas y sucesivas copias tanto de escrituras como de actas. En este segundo caso su exclusión se justifica en la ausencia de ejecutividad de las segundas y posteriores copias frente a la atribución de esta facultad a las primeras copias de escrituras y actas en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

## III. EL CARÁCTER JURÍDICO DEL ACTO

¿A qué “actos o contratos” documentados en las primeras copias de escrituras y actas notariales se refiere el art. 31.1 del RDLeg. 1/1993? En nuestra opinión el legislador utiliza la expresión “actos o contratos” en un sentido técnico-jurídico, refiriéndose a los mismos como acaecimientos caracterizados por la intervención de la voluntad humana y productores de efectos jurídicos, con exclusión de los simples hechos o acontecimientos en los que no interviene aquella voluntad, aunque sean susceptibles de producir algún efecto en Derecho.<sup>2</sup>

Ya en su día, al amparo de la citada distinción conceptual, la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en su Resolución de 14 de agosto de 1972, estimó que el acta notarial de presencia no contenía actos o contratos,

sino simples hechos. Y, faltando este último requisito, concluyó la citada Dirección General que no procedía la tributación por la cuota gradual.

A nuestro juicio la ausencia de sometimiento a gravamen por inexistencia de “acto jurídico” se remite al concepto que del mismo se tenga. Ello motiva el surgimiento de determinados supuestos conflictivos. Un ejemplo lo encontramos en la escritura pública de amortización de obligaciones. Con carácter general la concurrencia o no del citado requisito y, por ende, la sujeción o no de este supuesto al IAJD, dependerá del concepto que se defienda de “acto jurídico” y de los efectos que deba generar aquél para que sea considerado como tal. Así, si se mantiene que esos efectos deben consistir en la adquisición, pérdida o modificación de derechos, habría que concluir que la escritura de cancelación de obligaciones no contiene acto jurídico alguno, no encajando por tanto dentro del modelo impositivo del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, al no cumplirse uno de los requisitos en él descritos.

¿Y qué sucedería con aquellas escrituras públicas que comportan la rectificación de otra anterior? Refiriéndose a esta cuestión señaló en su día el TEAC en su Resolución de 17 de diciembre de 1980 que la declaración de voluntad con fines registrales o hipotecarios incorporada a un documento público no declarado ineficaz permanece con todos sus efectos (y, entre ellos, los tributarios), a pesar de que con posterioridad tal declaración se varíe por otra que, más que sustituir a la primera, estaría sucediendo a la misma.

En cambio, tratándose de un supuesto de subsanación de datos o elementos puramente fácticos, y de conformidad con lo declarado por el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 10 de diciembre de 1995, habría que concluir que no nos hallamos ante un supuesto de novación del acto o negocio previo, careciendo en consecuencia de relevancia autónoma a efectos tributarios. Se trataría además de un supuesto distinto del previsto en el art. 45.I.B).13 del TRLITPyAJD, a cuyo tenor están 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 vicios de nulidad”.<sup>3</sup>

2. En efecto, en este último caso se trataría de hechos que no tienen la consideración de actos.

3. Tal y como precisó el TEAC en su Resolución de 9 de septiembre de 1993, en este último caso se trataría de un acto de mera subsanación de otro anterior viciado de inexistencia o de nulidad.

Por lo que respecta a la concurrencia de varios actos en un solo documento, esto es, formalizándose en una misma escritura más de un acto o contrato, habrá de tributarse por todos y cada uno de ellos. Téngase presente que, de acuerdo con lo establecido en el art. 4 del RDLeg. 1/1993, *“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”*.<sup>4</sup>

Algunos ejemplos de pluralidad de actos formalizados en el mismo documento notarial serían, entre otros: la escritura de agrupación de fincas y división horizontal (Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 1994); la escritura de declaración de obra nueva y división horizontal (Resoluciones del TEAC de 13 de mayo de 1993 y de 26 de septiembre de 1991) y la escritura de agrupación de fincas, declaración de obra nueva y división horizontal (Resoluciones del TEAC de 24 de noviembre de 1994, 21 de octubre de 1993 y 29 de enero de 1992).

Tal y como declara la DGT en su contestación a Consulta de 13 de septiembre de 2006, relativa a la tributación en el ITPyAJD de una escritura de modificación de división horizontal de un edificio construido en régimen de cooperativa consistente en otorgar carácter de elementos comunes a partes que se encontraban sin adjudicar y modificando los coeficientes de participación del resto, la modificación de la naturaleza de las fincas constituye una transmisión de la propiedad de dichos inmuebles. Y, por lo que respecta a la modificación de la división horizontal, al variar los coeficientes de participación del resto de las fincas, estima el citado Centro Directivo que dicha operación no supone el devengo de la cuota gradual de Documentos Notariales, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, al que posteriormente tendremos ocasión de referirnos.

Refiriéndose a la tributación en el ITPyAJD de una escritura con ampliación de préstamo y declaración de obra nueva, afirma la DGT en su Resolución de 6 de marzo de 2008 que aquella escritura que presenta varias convenciones debe

ser objeto de gravamen por cada uno de dichos acuerdos, a saber, ampliación de préstamo y declaración de obra nueva, en un mismo documento. Como ya hemos indicado, si varias convenciones se recogen en una sola escritura deberán, pese a dicha unicidad documental, gravarse todas ellas de forma individual. Así las cosas en relación con el supuesto planteado, en virtud del cual iban a ser formalizadas en una sola escritura una ampliación de un préstamo hipotecario y una declaración de obra nueva (advirtiéndose además que no se redistribuirá la responsabilidad hipotecaria entre las fincas de la obra nueva porque ya se hizo con anterioridad la división de la finca matriz), se estima que tanto la ampliación del préstamo (que realiza una empresa, por lo que estará sujeta pero exenta de IVA y, por ello, sujeta a ambas cuota, fija y gradual de Documentos Notariales de la Modalidad de AJD del ITPyAJD), como la declaración de obra nueva (que se encuentra asimismo sujeta a las citadas cuotas) habrán de gravarse separadamente aunque compartan escritura notarial. Viene así a reconocerse que la formalización en un solo documento de varios acuerdos no significa, ni tan siquiera en la Modalidad de AJD, que solamente se deba gravar uno u otro de tales actos, contratos o negocios, sino cada uno de ellos de forma separada. La Modalidad de AJD, a pesar de constituir un gravamen formal o documental, mantiene un cierto trasfondo de impuesto de cierre de las operaciones económicas que tienen contenido material.

#### IV. LA REGISTRABILIDAD DEL ACTO

Una vez precisados los dos elementos anteriores, corresponde ahora ahondar en las cuestiones relativas a la registrabilidad del acto y, más concretamente, qué debe entenderse por inscribible y a qué registros públicos se refiere el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

*A priori*, y desde un punto de vista estrictamente tributario, un acto inscribible es aquel que es susceptible de acceder a los Registros públicos, sin que la sujeción dependa de su efectiva inscripción y –menos aún– de la necesidad de registro impuesta por la legislación sustantiva. Dicho con otras palabras, el requisito de inscribibilidad se verifica tratándose de documentos susceptibles de inscripción, a pesar de que ésta no se produzca.<sup>5</sup>

4. Precisamente el supuesto anteriormente indicado fue calificado por el TEAC en su Resolución de 24 de noviembre de 1994 como un supuesto de aplicación específica del citado art. 4 del TRLITPyAJD.

5. En este sentido se pronunciaron las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid de 15 de junio de 1995 y de Galicia de 4 de junio de 1999.

Es indiferente que se trate de documentos de inscripción obligatoria o meramente inscribibles, tal y como aclaró el TS en sus Sentencias de 29 de octubre de 1988 y de 26 de marzo de 1990<sup>6</sup>. En este sentido cabe estimar que cumplen la referida condición aquellos documentos cuya inscripción ha sido denegada por el registrador por concurrir defectos formales en el documento liquidado y cuya inscripción se había pretendido, siendo irrelevante a efectos de la inscribibilidad del documento dicha circunstancia, ya que es evidente que el Registro queda abierto para la misma.

A lo largo de estos últimos años la determinación de la concurrencia o no de este requisito ha dado lugar a numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, caracterizados por su gran casuística. Así, por ejemplo, en relación con aquellas operaciones de extinción de hipoteca derivada de la escritura de cesión de bienes en pago de deudas, estimó el TSJ. de Murcia en su Sentencia de 20 de noviembre de 2002 que, en la medida en que dicha operación tiene acceso al Registro a través de nota de referencia al margen de la inscripción cancelada, la referida operación se encuentra sujeta al IAJD.

Refiriéndose a los préstamos subrayó el TEAC en su Resolución de 28 de enero de 1993 que los mismos no son inscribibles en el Registro Mercantil, no hallándose en consecuencia sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. En cambio, y de acuerdo con lo declarado por el TEAC en la citada Resolución, sí que estaría sujeta a gravamen la escritura pública de constitución de una hipoteca en garantía de préstamo.

No están sujetas al IAJD las anotaciones preventivas de embargo, proyectándose el citado criterio tanto sobre aquella resolución judicial que ordena practicar en el Registro dicha anotación preventiva de embargo como sobre la práctica de la anotación por parte del Registrador. Y, de acuerdo con lo declarado en su día por el TSJ. de Galicia en su Sentencia de 15 de octubre de 1996, esta no sujeción a AJD no sólo se extiende a las ordenadas por la autoridad judicial *motu proprio*, sino también a las gratuitas por gozar el interesado del beneficio de justicia gratuita.

¿Qué criterio debe adoptarse en relación con aquellas escrituras de reconocimiento de deuda con constitución

de garantía hipotecaria destinadas a responder del cumplimiento de la deuda reconocida? Con carácter general el otorgamiento de dicha escritura quedaría sujeta al IAJD con independencia de que la hipoteca no pudiera ser inscrita en el Registro por falta de autorización necesaria del Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario (IRYDA). En este sentido se pronunció el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 19 de diciembre de 1995.

Por lo que respecta a las anotaciones preventivas de embargo realizadas a instancia de parte y no ordenadas de oficio por el Tribunal, cabe concluir que las mismas se encuentran sometidas a gravamen<sup>7</sup>. E idéntico criterio cabría adoptar tratándose del otorgamiento de la escritura de adquisición de una oficina de farmacia. A tal efecto señaló el TSJ. de Asturias en su Sentencia de 26 de diciembre de 2001 que procede su inscripción en el Registro de la Propiedad al considerarse como cesión de un contrato de arrendamiento.

Tampoco quedarían sujetas al Impuesto actuaciones tales como el otorgamiento de un acta notarial de sorteo para la amortización de obligaciones, al no resultar inscribible en el Registro Mercantil ni siquiera a título voluntario (STSJ de Andalucía de 11 de junio de 1999), o el de un acta notarial que contiene la manifestación de finalización de obras. En relación con este último supuesto precisó el TSJ. de Extremadura en sus Sentencias de 19 y 30 de abril de 2002 que se trata de un acto jurídico que no produce directamente efectos jurídicos, sino que constituye una simple ejecución de actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia. Así pues, con independencia de que la declaración de obra nueva y de división horizontal de una finca construida, ya liquidada, represente una mera exigencia formal destinada a que los verdaderos actos constitutivos tengan acceso al Registro de la Propiedad, por sí misma no es susceptible de evaluación económica, lo que determina su no sujeción al Impuesto.

Por el contrario sí que estaría sujeta al Impuesto la dación de un inmueble en pago de una deuda (no obstante a tal efecto la imposibilidad de inscripción en el Registro por encontrarse gravado el inmueble con diversas cargas<sup>8</sup>) y la transmisión de un finca efectuada mediante subasta judicial y que no tiene acceso al registro por existir un

6. Véase igualmente a este respecto la SAN de 28 de noviembre de 1995.

7. Así lo reconoció el TEAC, entre otras, en su Resolución de 12 de mayo de 1998.

8. Así lo reconoció el TSJ de Murcia en su Sentencia de 27 de febrero de 2002.

asiento anterior contradictorio, al figurar inscrita a nombre de una tercera persona, dado el carácter meramente declarativo de la inscripción en el Registro.<sup>9</sup>

Adviértase que, mientras la legislación civil opta por la inscripción voluntaria y declarativa, el legislador tributario se refiere a la mera inscripción potencial. Ello se justifica única y exclusivamente por razones de eficacia recaudatoria. Sin embargo también cabría la posibilidad de estimar que, de este modo, se facilita la práctica habitual de las oficinas liquidadoras que, en presencia de un documento, optan por liquidarlo antes de su registro, de conformidad con lo declarado en los arts. 54 del RDLeg. 1/1993 y 254 de la Ley Hipotecaria.

De cualquier manera la cuestión relativa a los registros públicos nos remite al art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, el cual se refiere expresamente a los Registros de la Propiedad, al Mercantil y al de Propiedad Industrial (actual Oficina Española de Patentes y Marcas). En efecto, como es sabido el citado precepto establece un *numerus clausus*, no siendo posible efectuar una interpretación extensiva del mismo destinada a proyectar el cumplimiento de dicho requisito sobre los Registros Públicos no mencionados expresamente en la Ley.

En esta línea se han pronunciado igualmente el TS y el TEAC, con la única salvedad relativa al Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento. Concretamente la tesis mayoritaria ha sido la de considerar que la escritura de constitución de hipoteca mobiliaria inscribible en el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la Posesión está sujeta al Impuesto, ya que dicho Registro adolece de un carácter autónomo, formando parte del Registro de la Propiedad<sup>10</sup>. En estos casos se declaró la sujeción de los documentos inscribibles en el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento a la Modalidad de cuota gradual del IAJD, extendiendo más allá de sus términos lo dispuesto en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, en contra de lo dispuesto en el art. 14 de la LGT 2003.

No obstante también han existido pronunciamientos en los que se estimaba que el Registro de Hipoteca Mobiliaria no puede considerarse incluido dentro de los previstos en el art.

31.2 del RDLeg. 1/1993, no hallándose en consecuencia sujetas al Impuesto las escrituras inscribibles en dicho Registro.

Como es sabido la creación del Registro de Bienes Muebles mediante el Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación, contribuyó a desgajar del Registro Mercantil las secciones dedicadas a la prenda sin desplazamiento y a la hipoteca mobiliaria. Al amparo de esta situación, y adoptando una interpretación restrictiva, cabría la posibilidad de estimar que la inscripción de estas operaciones no se realiza en uno de los citados Registros a los que se refiere el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, de manera que no quedarían sujetas a la cuota variable regulada en dicho precepto.

Lo cierto es sin embargo que, con la finalidad de evitar toda discusión acerca de la sujeción a gravamen de estas operaciones, actualmente inscribibles en el Registro de Bienes Muebles, se incluyó una referencia expresa a dicho Registro en el art. 31.2. Ahora bien, ello no significa que todos los actos, contratos y negocios inscribibles en el mismo vayan a quedar gravados por la cuota variable del Documento Notarial. De hecho en la mayoría de supuestos inscribibles en el Registro de Bienes Muebles (caso, por ejemplo, de la transmisión de vehículos, buques, aeronaves, acciones o participaciones en sociedades, ventas a plazos y condiciones generales de la contratación), no se requiere con carácter necesario u obligatorio la formalización en escritura o acta notarial cuya falta, como es sabido, excluye plenamente la posibilidad de quedar gravados por la cuota variable del documento notarial.

Por otra parte, dado el necesario respeto que ha de producirse del principio de tipificación de las inscripciones registrales, de conformidad con el cual sólo se consideran inscribibles aquellos actos jurídicos a los que las leyes atribuyen dicha condición, habrá que acudir a lo dispuesto en la Ley Hipotecaria (LH), aprobada mediante Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946, y en el Reglamento del Registro Mercantil (RRM), aprobado mediante Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, de cara a concretar qué actos merecen la calificación de inscribibles. A tal

9. Concretamente, de conformidad con lo señalado por el TSJ. de Galicia en su Sentencia de 15 de septiembre de 1998, el devengo de la citada operación se produciría a raíz de la transmisión, con independencia de aquellos defectos que pudieran afectar a su validez.

10. Véanse, a tal efecto, las SSTs de 4 de diciembre de 1997 y de 25 de noviembre y 2 de diciembre de 2002, así como la Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1999. Ciertamente se trata de unos pronunciamientos que abrieron una peligrosa corriente en la interpretación del art. 31.2 del TR-LITPyAJD, dada la posterior creación de nuevos Registros Públicos tales como el Registro de Condiciones Generales de la Contratación y el Registro de Venta de Bienes Muebles a Plazos

efecto contiene el art. 2 de la LH una enumeración tasada que el art. 7 del Reglamento Hipotecario (RH) aprobado mediante Decreto de 14 de febrero de 1947 se encargó de ampliar incluyendo una cláusula abierta y admitiendo la inscripción de derechos reales típicos y atípicos.

Con carácter general la labor consistente en determinar qué acto es susceptible de ser inscrito corresponde al Registrador, que ha de tener bien presente la prohibición genérica e indeterminada contenida en el art. 51. 6 del RH de inscribir “*las estipulaciones, cláusulas o pactos que carezcan de trascendencia real*”. A pesar de ello pueden llegar a plantearse situaciones conflictivas. Por ejemplo, ¿Qué sucede en el caso de actos o contratos con referencias a bienes muebles e inmuebles? En principio, dado que sólo los bienes inmuebles acceden al Registro, aquellos actos o contratos relativos a bienes muebles estarían no sujetos al Impuesto, disponiéndose en cambio la sujeción parcial de los relativos a bienes muebles e inmuebles.

Por lo que respecta a las sociedades mercantiles, es el art. 94 del RRM el encargado de establecer qué actos son de inscripción obligatoria. Tratándose de los Registros de la Propiedad y de la Propiedad Industrial (actual Oficina Española de Patentes y Marcas), sólo tienen acceso físico aquellos actos que son registrables desde un punto de vista jurídico, desplegándose respecto de todos ellos los efectos jurídico-materiales que la norma prevé. El sistema de organización es de folio real, mientras que el Registro Mercantil es un registro de personas y se basa en el sistema de folio personal, como bien precisa el art. 22 RRM.

¿Y qué actos de los empresarios (especialmente de los empresarios individuales inscritos) pueden tener acceso al Registro Mercantil? Téngase presente que dichos actos no se encuentran predeterminados legalmente ni dicha predeterminación resulta obligatoria, pudiendo en consecuencia predicarse de los mismos la característica de la inscribibilidad, con relevancia desde el punto de vista del Derecho Tributario.

A nuestro juicio sólo tendrán la consideración de actos registrables aquellos respecto de los cuales el Registro despliegue todos sus efectos jurídicos derivados de la publicidad material que le es propia. En otras palabras, no basta con el mero acceso al mismo, requiriéndose además que la posible inscripción provoque una concreta finalidad, como es desplegar los efectos de la publicidad registral.<sup>11</sup>

## V. LA VALUABILIDAD DEL ACTO

La valuabilidad es otra de las características que deben concurrir en el acto o contrato formalizado en los documentos notariales. A mayor abundamiento, se trata del requisito más representativo, toda vez que el art. 27. 2 del RDLeg. 1/1993 señala que “*El tributo se satisfará mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice, otorgue o expida tenga o no objeto, cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia*”.

En esta línea señala la DGT en su contestación a Consulta de 24 de mayo de 2006 que los cambios en escrituras públicas que no tengan por objeto cantidades o cosas valuables no tributarán por el ITPyAJD. Analizaba concretamente el citado Centro Directivo en dicha Resolución la tributación en el referido Impuesto de una escritura pública de rectificación del coeficiente de participación asignado en la división horizontal a un apartamento, concluyendo al efecto que dicha escritura sólo tributa por la cuota fija de AJD, no estando sujeta ni a la Modalidad TPO ni al gravamen gradual de AJD. En efecto, la escritura pública que refleja el acuerdo de la Junta de Propietarios por el que se redistribuyen los coeficientes de participación asignados a un inmueble de manera errónea no tributa por TPO, ya que no se produce transmisión. Y, a juicio de la DGT, tampoco tributa por la cuota gradual de AJD, al no haber cosa valuable. En suma, sólo se pagará la cuota fija de AJD por la copia de la escritura notarial en que se formalice el acuerdo.

El documento es pues el soporte material, y el acto o contrato debe contener, a su vez, el bien jurídico susceptible de cuantificación económica. Por tanto, a efectos tributarios hablar de acto o contrato valuable es sinónimo de patrimoniable. De este modo se excluyen los supuestos que se consideran como *res extra commercium*, a saber: los derivados del estado civil o los derechos de la personalidad, a los que se refiere el art. 30. 3 del Texto Refundido, al señalar que “*Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base*”.

Un supuesto de documento sin contenido económico lo constituiría una escritura de nombramiento de tutor, mientras que un caso de documento de cuantía inicial-

11. En todo caso, si se admitiese que el art. 31. 2 del RDLeg. 1/1993 se refiere al “mero acceso físico al Registro” podría llegar a argumentarse que se vulnera la interdicción de la disponibilidad de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, establecida en el art. 17.4 de la LGT.

mente indeterminada sería aquel en el que por la Junta General de Accionistas de una sociedad se fija la remuneración de los miembros del Consejo de Administración en función de datos no conocidos en ese momento (por ejemplo, en un porcentaje de los beneficios a obtener por la sociedad en cada ejercicio).

La importancia de este elemento no arroja ninguna duda, si bien nos encontramos ante un elemento que procede analizar en cada caso concreto y sobre el que existe una gran casuística. Así las cosas creemos que en último término habrá que precisar *ad casum* en qué supuestos nos encontramos con un acto que tenga objeto o contenido valuable, tal como lo vienen haciendo nuestros Tribunales.

Inicialmente el TEAC, a través de su Resolución de 23 de abril de 1992, estableció la distinción entre objeto y contenido de los negocios jurídicos en los siguientes términos: *“El objeto son las cosas sobre las que versan, mientras que el contenido es lo que las partes han querido sobre ese objeto”*. De ahí se infiere la importancia de establecer esta diferenciación, puesto que determinado su objeto se puede entrar a considerar si es patrimonializable y convertible cuantitativamente.

Por su parte el TS se ha venido pronunciando de manera reiterada sobre la cuestión relativa a la transformación, mediante escritura, de acciones al portador en nominativas, declarando que dicho acto no tiene por objeto “cantidad o cosa valuable”, y añadiendo que lo que resulta valuable es el valor de las acciones independientemente de su naturaleza. Y, no habiendo cambiado éstas de valor, tampoco el capital social habrá podido sufrir mutación alguna por razón de la escritura considerada.<sup>12</sup>

Concretamente, en su Sentencia de 9 de octubre de 2002 señaló el TS lo siguiente: *“En una operación en la que el capital social no experimenta ninguna variación y en la que meramente se produce un cambio en la condición de las acciones (su transformación de nominativas en al portador) y en la que no varía el valor de su conjunto, es imposible advertir la existencia de “cantidad o cosa valuable”, como exige, para sujetar la operación al IAJD, el*

*art. 31.2 del Texto Refundido aquí aplicable y el mismo precepto del vigente”*.

Con anterioridad la STSJ de Cataluña de 22 de julio de 1993 sostuvo un criterio contrario al del TS, al estimar que el cambio de naturaleza de acciones nominativas a acciones al portador quedaba sujeto al IAJD, a pesar de que en dicho supuesto no se alterase el valor de las mismas. Por su parte el TSJ. de Extremadura, a través de su Sentencia de 24 de septiembre de 2002, enjuició el criterio de la valuabilidad en relación con las escrituras de división de préstamos hipotecarios, entendiendo que en el presente caso la escritura se limita a redistribuir la responsabilidad hipotecaria global entre las distintas fincas registrales en que había sido dividida la finca matriz, si bien no cabría aludir a la existencia de un acto novedoso que recaiga sobre el objeto evaluable, ya que el contenido económico de la operación fue apreciado y puesto de manifiesto con ocasión de las escrituras de inicial constitución del préstamo que, con posterioridad, se redistribuyó sobre las tres fincas registrales en las que se dividió la matriz. A juicio del citado Tribunal *“Nos encontramos ante un supuesto de no sujeción, puesto que la mera distribución de la responsabilidad hipotecaria no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto, ya que los actos que produjeron efectos jurídicos propios fueron la concertación de los préstamos y la segregación de las fincas, que ya habían sido liquidados”*.<sup>13</sup>

Por el contrario el TS, en su Sentencia de 15 de junio de 2002, mantuvo que la escritura de nueva distribución de crédito hipotecario está sujeta a gravamen aunque no hubiera variado la cifra total del capital ni otras partidas, apreciando así la existencia de cantidad o cosa valuable existente y procediendo, por tanto, a su liquidación por el IAJD.

También el TSJ de Castilla-La Mancha, en su Sentencia de 22 de enero de 2002, tuvo ocasión de pronunciarse en un supuesto de redistribución de un préstamo entre distintas viviendas como consecuencia de la división horizontal un inmueble. En este caso el Tribunal sostenía que la distribución del préstamo no es sino el elemento

12. Este fue el criterio adoptado por el Alto Tribunal, entre otras, en sus Sentencias de 17 de octubre de 2000, 11 y 20 de julio de 2001, 18 de febrero y 9 de octubre de 2002. Ya con anterioridad se había pronunciado en este mismo sentido la AN en su Sentencia de 24 de marzo de 1997.

13. Ya con anterioridad, en su Sentencia de 22 de julio de 2002, el TSJ. de Extremadura abordó la cuestión relativa a las actas notariales de terminación de obra nueva declarada previamente en construcción. Según el TSJ no procede la sujeción cuando el tributo haya sido ya exigido respecto a la declaración de obra nueva en construcción, ya que *“La simple manifestación de que la obra estaba concluida no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto, ya que los actos jurídicos que producen efectos jurídicos propios son los relativos a la declaración de obra nueva y división horizontal de la finca construida, que ya han sido liquidados, tal como se desprende de las páginas 12 y 13 del expediente, y el Acta de referencia constituye una mera exigencia formal para que los verdaderos actos constitutivos tengan acceso al Registro de la Propiedad, pero que por sí misma no es valuable económicamente”*.

instrumental de atribución o fijación de responsabilidades sobre unidades hipotecarias en que el bien queda dividido, no constituyendo un negocio novedoso ni alterando los términos de la hipoteca inicial (que subsiste en los elementos nucleares que configuran su estructura), y no pudiendo aceptarse que se trate de un acto de contenido económico evaluable.

En cuanto a la escritura de modificación del importe nominal de las acciones sin variar cuantitativamente el capital social ni introducir ninguna otra modificación estatutaria ni alterar el valor de las acciones correspondientes a los accionistas tras el oportuno canje, el TS tiene declarado que el otorgamiento de la citada escritura no está sujeta al IAJD ya que, a su juicio, *“Por el mero hecho de que las escrituras que materializaban determinadas operaciones (transformación de la sociedad, cambio de la condición de las acciones de nominativas en al portador, “destrucción” de títulos previamente amortizados) contuvieran la expresión de la cifra del capital social o de la parte del mismo afectada por la operación, nunca se han considerado tales instrumentos representativos de un objeto consistente en cantidad o cosa valuable”*. En este sentido se pronunció el Alto Tribunal en sus Sentencias de 8 de abril de 1995, 3 de noviembre de 1997 (dos), 10 de junio de 2000 y 3 de marzo de 2001.<sup>14</sup>

En el caso concreto de las escrituras notariales correspondientes a unos contratos de arrendamiento financiero de inmuebles estima la DGT en su Resolución de 5 de febrero de 2007 que dichas escrituras quedan sujetas al IAJD y, más precisamente, a sus dos cuotas, la fija y la gradual, al cumplirse los cuatro requisitos establecidos al efecto en la normativa reguladora del Impuesto: escritura notarial; contenido valuable; no sujeto a las otras modalidades ni al ISD y, por último, resultar inscribibles en el Registro de la Propiedad. Añade además la DGT que la cuantificación de la base imponible en la constitución del contrato vendrá determinada por la cuantía total de las cantidades a satisfacer por las cuotas periódicas del arrendamiento, incluyendo tanto el capital como los intereses, pero excluyéndose el importe de la opción de compra.

Como es lógico si, una vez llegado el momento previsto en el contrato, se ejecutara la opción de compra efectuándose, en consecuencia, la transmisión del inmueble al arrendatario, dicha transmisión quedaría sujeta al IVA, ya

que las entidades que ejercen la actividad de arrendamiento financiero son entidades mercantiles, lo que determina que constituyan sujetos pasivos del citado Impuesto y las operaciones de *leasing* su actividad. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior, y dado que el ejercicio de la opción de compra precisa, en aras de poder inscribir la transmisión, del otorgamiento de la oportuna escritura pública, la operación quedará sujeta a las dos cuotas de la Modalidad Documento Notarial (fija y gradual), quedando la base imponible integrada en el presente caso por el valor residual que debe ser satisfecho de cara a poder adquirir la titularidad del inmueble. Lo que no puede ser es que quede gravada dos veces la misma base imponible de una operación compleja como es el arrendamiento financiero, que conjuga un arrendamiento de bienes con la posible adquisición de los mismos y con la financiación del contrato.

Debido a ello si la constitución del *leasing* no se formalizase en escritura pública, ya que dicha forma no constituye un requisito sustantivo de este tipo de contratos (pudiendo considerarse únicamente como una formalidad *ad probationem*) no cabría aplicar estos criterios, ya que no se gravaría la constitución del *leasing*, al no recogerse en escritura notarial. Ello determinaría que, al ejercitarse la opción de compra (con su consiguiente elevación a escritura pública en este caso ya que, de cara a inscribir la adquisición, es imprescindible dicha formalidad), se gravase la compra por el valor real total del inmueble. De cualquier manera la base imponible de la cuota gradual correspondiente a aquellas escrituras notariales que contengan contratos de arrendamiento financiero inmobiliario vendrá determinada por el total de los importes de las cuotas periódicas a satisfacer por dichos contratos, excluyéndose la cuantía de la opción de compra.

Refiriéndose a la sujeción a la Modalidad de AJD de una escritura en la que se cancela parcialmente una hipoteca, dividiéndose el resto en las fincas que resultan de la división horizontal, señala el TSJ. de Castilla y León en su Sentencia de 16 de febrero de 2007 que la liquidación girada en concepto de AJD en relación con esta escritura a través de la cual se procedió a cancelar parte de una hipoteca que gravaba un solar (dividiéndose la parte restante entre los inmuebles construidos que figuraban en el mismo) es correcta, ya que se ha llevado a cabo una

14. Siguen igualmente este mismo criterio las SSTSJ de Cataluña de 28 de enero de 2000 y 28 de enero de 2001, así como la Resolución del TEAC de 6 de junio de 2001.

modificación de los bienes gravados, sin que afecte a la sujeción el hecho de que la distribución de las nuevas responsabilidades hipotecarias se haya efectuado en documento privado aparte debidamente liquidado.

¿Y qué sucede con las operaciones de igualación de rango registral de la hipoteca? De acuerdo con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 4 de octubre de 2007, aquella escritura pública de préstamo hipotecario que contiene pacto de igualación de rango registral de la hipoteca con otra previamente constituida en primera copia de escritura notarial con la finalidad de inscribirse en el Registro de la Propiedad constituye, al igual que sucede con cualquier otra alteración de rango hipotecario (ya sea mediante posposición, mejora o reserva), hecho imponible del ITPyAJD, en su Modalidad de AJD, no ya sólo con efectos desde el 1 de enero de 2003 (fecha de entrada en vigor de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), sino también antes. Y ello debido a que se cumplen los requisitos exigidos al efecto en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, teniendo por objeto cosa valuable y comportando la adquisición de un rango hipotecario preferente, así como la alteración del orden normativamente establecido.

Otros supuestos a los que se ha referido la jurisprudencia han sido, por ejemplo, el relativo a una escritura de destrucción de obligaciones anteriormente amortizadas que, a juicio del TS (Sentencia de 10 de junio de 2000), refleja un mero hecho, no apreciándose cantidad o cosa valuable y, por tanto, no procediendo su tributación por IAJD. Tratándose de una escritura pública de carta de pago en la que se recoge la entrega de dinero por el precio aplazado de una compraventa declaró el TEAC en su Resolución de 10 de septiembre de 1999 que la misma está sujeta a IAJD, al tratarse de una escritura relativa a una operación realizada entre empresarios, no sujeta a IVA ni a ITPO y que tiene por objeto cosa valuable, siendo inscribible en el Registro de la Propiedad. E igualmente el TSJ. de Castilla-La Mancha, en su Sentencia de 14 de febrero de 1998, afirmó que la escritura de modificación del término previsto para la devolución de un préstamo tiene por objeto cantidad o cosa valuable.

A modo de conclusión sobre lo señalado hasta el momento cabe afirmar que, a diferencia de lo que sucede con el supuesto recogido en el art. 31.1 del RDLeg. 1/1993, relativo a la cuota fija, y que grava exclusivamente el soporte documental en el que se recoge la actividad notarial, el

hecho imponible de la cuota gradual no es el instrumento en sí. Se trata, de acuerdo con lo manifestado por el TS en su conocida Sentencia de 3 de noviembre de 1997, de una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos con eficacia jurídica que sean inscribibles en cualquiera de los Registros expresados, de manera tal que sin un acto humano productor de efectos jurídicos que sea inscribible no podrá materializarse dicho gravamen tributario. Y, en base a ello, la no producción directa de efectos jurídicos de ciertos actos que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del Impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo.

Para finalizar con el análisis de este requisito queremos traer a colación un supuesto concreto, como es el de las actas notariales de reconocimiento de paternidad, en torno a las cuales se han planteado algunas dudas. A nuestro juicio, en primer lugar, estas actas tienen por objeto la constitución de una relación paterno-filial y, como hemos señalado, se trata de una *res extra commercium* no susceptible de ser patrimonializada, no hallándose por tanto sujeto al gravamen establecido en el art. 31.2 del TR. Y, en segundo término, su contenido está integrado por aquellos efectos derivados de la citada situación jurídica civil, entre ellos el de la obligación alimentaria, respecto de la cual no cabe referir el juicio de valuabilidad.

## VI. LA NO SUJECCIÓN A OTROS IMPUESTOS

La referencia a este último requisito completa el análisis del aspecto objetivo del hecho imponible relativo a la primera copia de escritura y acta notarial que sirve de soporte al acto de contenido valuable, inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial (actual Oficina Española de Patentes y Marcas) y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del art. 1 del RDLeg. 1/1993, es decir, ITPO e IOS, respectivamente.

Así, por ejemplo, señala el TEAC en su Resolución de 26 de octubre de 2005 que una escritura de redistribución hipotecaria no queda sujeta a la Modalidad de TPO, pero sí al IAJD Documento Notarial, al efectuarse la misma en documento notarial que reúne los requisitos del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

En tanto en cuanto las relaciones existentes entre el IAJD y el ITP e IOS ya han sido analizadas con anterioridad, nos referiremos a continuación exclusivamente a la relación existente entre el IAJD Documento Notarial y el ISD.

La regla general de incompatibilidad entre ambos impuestos se circunscribe a las escrituras y actas que contengan actos jurídicos relativos a adquisiciones gratuitas sujetas a ISD, las cuales no tributan por la cuota gradual de IAJD Documento Notarial. Ahora bien, siendo esto así debemos destacar algunos supuestos en los que se cuestiona su sujeción a este Impuesto.

Concretamente la duda podría llegar a plantearse en relación con los documentos notariales que representan determinados actos hereditarios a favor de personas físicas, como son la renuncia, la repudiación de la herencia y la partición hereditaria. Con carácter general en la repudiación o renuncia de la herencia existe unanimidad en considerar que dicha operación no se encuentra sujeta al IAJD, al estimarse que no concurre el requisito de la valuabilidad. No obstante en un sentido contrario se pronunció la STSJ de Asturias de 12 de marzo de 1996, en la que se señaló que concurren todos los requisitos señalados en el art. 31.2 del TR.

Por lo que respecta a la escritura de partición hereditaria, son dos las posturas encontradas. De una parte, la de quienes defienden su sujeción a la cuota gradual del IAJD, habiendo negado previamente su tributación en ISD. Y, de otra, la de quienes reclaman su no sujeción con base en el efecto traslativo que ostenta la partición de la titularidad de los bienes hereditarios en el seno del proceso sucesorio. Este fue precisamente el criterio adoptado por el TS en sus Sentencias de 5 de noviembre de 1992 y de 31 de enero de 1994.

La STSJ de Cataluña de 11 de febrero de 1997 tuvo ocasión de pronunciarse sobre un supuesto de compraventa con pacto de sobrevivencia, afirmándose que se trataba de un negocio jurídico independiente y distinto del negocio propiamente sucesorio y sujeto, por tanto, a ITPyAJD. Concluía así el Tribunal que no nos hallamos ante un negocio sucesorio sino ante una adquisición *inter vivos*.

En el caso específico de aquellas operaciones consistentes en la segregación de una finca mediante expropiación estima el TSJ. de Andalucía en su Sentencia de 6 de mayo de 2008 que el IAJD grava esencialmente el documento, es decir la formalización jurídica, mediante ciertos documentos notariales, de actos y contratos, no de hechos jurídicos

inscribibles, siempre que dichos actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Concluye así el Tribunal que la escritura pública que formaliza la segregación de una finca conlleva que se den todos los requisitos antes enunciados, lo que determina el hecho imponible del Impuesto. Se trataría pues de una operación sujeta y, de cara a la declaración de su exención, así habría de recogerse expresamente en las normas reguladoras de las exenciones. En cambio en el presente caso no existe norma al respecto ya que, si de la actuación de la Administración, mediante la expropiación, se derivara dicha consecuencia, así debió contemplarse legalmente. Por tanto, no recogiendo entre los supuestos de exención no cabe extender ésta, ni siquiera por analogía, a supuestos no contemplados en la norma. Asimismo resulta evidente que dicha formalización tiene un claro beneficiario, el actor, que en el supuesto de autos segregó su finca para proceder a su venta por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 29 del RDLeg. 1/1993, será el sujeto pasivo del gravamen.

Por su parte la DGT, en su Resolución de 2 de abril de 2007 analizó un supuesto en el que, produciéndose la división de una finca para dar lugar a dos nuevas, se estima que, pese a lo recogido en la escritura notarial otorgada por los interesados (en la que se manifestaba y calificaba la operación como de división de finca), tiene lugar una segregación de la misma. Pues bien, fundamentándose en el art. 2 del TRLITPyAJD que, como es sabido, recoge el principio jurídico de calificación, declara la DGT que, según se desprende de la documentación aportada y de la normativa hipotecaria aplicable a dichas operaciones, nos hallamos ante una operación de división de finca y no de segregación de la misma, tanto por manifestarse así por los interesados como por la calificación que da a la misma el Notario ante quien se otorgó la escritura y la mención efectuada por el administrador y la presidenta de la comunidad de propietarios afectada.

Adviértase que, desde un punto de vista estrictamente fiscal, la principal diferencia existente entre ambas operaciones es que la base imponible de la operación consistente en la división de fincas viene determinada por el valor total de todas las nuevas fincas, mientras que en las segregaciones únicamente integra dicha base el valor de la finca segregada. Ahora bien precisa la DGT que, con independencia de lo anterior, si los interesados consideran que verdaderamente

se trata de una segregación, deberán demostrar tal calificación ante la Administración gestora, que será en último extremo la encargada de calificar tal operación a través de cualquier tipo de pruebas. Queda así puesta de manifiesto la importancia que adquiere la calificación jurídica de los actos, contratos y negocios para la aplicación del ITPyAJD.

En suma, una operación consistente en dividir una finca urbana en dos constituye una división de finca, cuya escritura notarial tributa por la cuota gradual de Documentos Notariales de la Modalidad de AJD, quedando determinada la base imponible por la totalidad del valor de las nuevas fincas resultantes. Y, en el supuesto de que se hubiese originado una segregación, la escritura quedaría igualmente sujeta al mismo gravamen, si bien la base será solamente el valor de la finca segregada.

Por lo que respecta a la tributación por esta Modalidad de AJD de las operaciones de declaración de obra nueva y de división horizontal, señala la DGT en su contestación a Consulta de 20 de marzo de 2009 que la declaración de obra nueva constituye una operación sujeta a gravamen por dicha Modalidad, quedando la base imponible integrada por el valor real de la obra declarada. Por su parte aquella operación consistente en la desafectación de una vivienda del portero como elemento común de un edificio en régimen de propiedad horizontal para convertirla en bien individual, con la consiguiente modificación de las cuotas de participación de pisos o locales y la posterior venta de dicha vivienda, representan diferentes convenciones que se encuentran sujetas separadamente al ITPyAJD.

Concretamente la escritura pública a través de la cual resultase formalizada la operación de desafectación de la vivienda en cuestión de los elementos comunes del edificio para convertirla en elemento privativo estaría sujeta a la cuota gradual de AJD, Documento Notarial, siendo la base imponible el valor declarado, sin perjuicio de la correspondiente comprobación administrativa. En cambio, la formalización mediante escritura pública de la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio efectuada como consecuencia de la operación de desafectación de la vivienda del portero (sin otra alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio) no estaría sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD Documento Notarial, ya que la

misma no tiene por objeto cantidad o cosa valuable. Téngase presente que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal lo es el valor real del 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. Finalmente, la venta final de la vivienda del portero constituiría la transmisión onerosa de un bien inmueble, de manera que estaría sujeta a la Modalidad de TPO del Impuesto, siendo la base imponible el valor real de la vivienda del portero, sin perjuicio de la posibilidad de proceder a minorar tal valor en el importe de las cargas que resulten deducibles.

De cualquier manera ha de quedar claro que, tal y como señaló la DGT en su Resolución de 13 de diciembre de 2006, están sujetas al ITPyAJD, tanto la escritura de segregación de una finca como la escritura de rectificación de la misma, con independencia de los motivos que hubiesen originado la celebración de esta última.

## VII. LA ACTUAL PROBLEMÁTICA DE LA TRIBUTACIÓN EN EL IAJD DE LOS DOCUMENTOS NOTARIALES EXTRANJEROS

¿Se hallan sujetos al IAJD aquellos Documentos Notariales intervenidos por notarios extranjeros? *A priori*, al amparo de lo establecido por el art. 6.1.C) del RDLeg. 1/1993, encargado de delimitar el ámbito de aplicación territorial del ITPyAJD, los actos jurídicos documentados formalizados en el extranjero que surtan efectos jurídicos o económicos en España se encuentran sujetos a la Modalidad de AJD. Señala concretamente el citado precepto que el Impuesto se exigirá “*Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España*”. De este modo parece dar a entender el legislador que determinados documentos formalizados en el extranjero podrían estar sujetos a la Modalidad de AJD, siempre y cuando surtiesen algún efecto jurídico o económico en nuestro país.<sup>15</sup>

Tal y como hemos tenido ocasión de precisar a lo largo del presente trabajo, el gravamen de cuota gradual se aplica únicamente en la medida en que concurran cada uno de los elementos de procedencia del tributo que señala el art.

15. Pensemos, por ejemplo, en aquellos que acreditan la transmisión de bienes inmuebles entre entidades no residentes o la transmisión de derechos de propiedad intelectual e industrial.

31.2 del TRLITPyAJD, a saber: actos o contratos contenidos en primeras copias de escrituras y actas notariales; que tengan por objeto cantidad o cosa valuable; y que tales actos o contratos contenidos en las copias de escrituras y actas sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o de Bienes Muebles. Añade asimismo el citado precepto, en aras de excluir de gravamen a determinados actos o contratos, que para que proceda el devengo de la cuota gradual de AJD es necesario que los mencionados actos o contratos no se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las Modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias del ITPyAJD.

Siendo necesaria la concurrencia de primera copia de escritura o de acta notarial, conviene tener presente que, de conformidad con lo establecido por el art. 144 del Reglamento Notarial, aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944, *“Las escrituras públicas tienen como contenido propio las declaraciones de voluntad, los actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, los contratos y los negocios jurídicos de todas clases”*. De este modo constituye una escritura pública tanto la escritura matriz como las copias de esta misma expedidas con las formalidades de Derecho, quedando sometida a gravamen únicamente la primera copia de la escritura, es decir, excluyéndose de gravamen a la matriz y a las segundas o sucesivas copias. Por su parte, y a tenor de lo señalado en el citado art. 144 del Reglamento Notarial, las actas notariales tienen como contenido la constatación de hechos o la percepción que de los mismos tenga el Notario, siempre que por su índole no puedan calificarse de actos y contratos, así como sus juicios o calificaciones.<sup>16</sup>

Varias son, a nuestro juicio, las principales razones que justifican la exclusión de determinados Documentos Notariales del devengo de la cuota gradual. Por ejemplo, tratándose de los testimonios su exclusión viene motivada por el hecho de que, si bien se trata de documentos aptos para el

tráfico jurídico, no son idóneos para documentar actos o contratos, circunstancia ésta que, como ya sabemos, representa un elemento fundamental del gravamen gradual. Por lo que respecta a la exclusión de las matrices de escritura y de las segundas y sucesivas copias de escrituras o actas, dichos documentos no son aptos para el tráfico jurídico. En efecto, las matrices de actas y de escrituras constituyen documentos originales que sirven de base a las actas y escrituras que son objeto de verdadero tráfico. Y, en cuanto a las segundas o sucesivas copias de escrituras o actas, salvo en determinados supuestos (concretamente, cuando la segunda copia haya sido otorgada en virtud de mandamiento judicial y con citación de la persona a quien deba perjudicar o de su causante, o bien se expida con la conformidad de las partes), no atribuyen acción ejecutiva de acuerdo con lo establecido en el art. 517 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.<sup>17</sup>

¿Cabría la posibilidad de que el Documento Notarial extranjero quedase sujeto al gravamen de cuota gradual del AJD? De entrada, y por lo que respecta a la cuestión relativa a una eventual sujeción al gravamen de cuota fija, parece claro que la respuesta ha de ser necesariamente negativa, ya que el devengo del gravamen fijo queda condicionado a la expedición de papel timbrado, devengándose un importe de 0,30 euros por pliego y de 0,15 euros por folio. En consecuencia no existirá gravamen fijo en Documentos Notariales extranjeros, al no haber sido otorgados en pliegos o folios.

A priori, y si admitimos que el hecho imponible del IAJD es único, dada la referida exclusión de los Documentos Notariales extranjeros del gravamen fijo por el citado Impuesto, podría concluirse que tampoco procede la aplicación del gravamen variable sobre los referidos documentos. En cambio, si se considerase que dentro de la Modalidad Documento Notarial del AJD no existe un hecho imponible único (dada la diferente naturaleza que

16. Repárese por tanto en el hecho de que, mientras en la escritura el Notario dirige o conforma directamente la relación privada entre las partes dando fe del consentimiento prestado por ellas, en el acta aquél se limita únicamente a dar fe de la existencia de un hecho o de la consecuencia jurídica que éste genera, sin tener la posibilidad de modelarlo. De cualquier manera, tanto en la escritura como en el acta resulta posible diferenciar una serie de elementos comunes y, en general, característicos, tales como la conservación en protocolo, la autorización o redacción notarial, el juicio de identidad y capacidad de los otorgantes, el juicio de validez de los actos o contratos contenidos en el documento y la dación de fe sobre el hecho del otorgamiento y las manifestaciones realizadas por los otorgantes. Dentro del término “acta” han de quedar excluidos aquellos documentos que se limitan únicamente a dejar constancia de un hecho preexistente, no incorporándose al protocolo. Nos estamos refiriendo concretamente a los testimonios, legalizaciones, legitimaciones de firmas, certificados de vigencia o existencia de leyes o traducciones, etc. Todos estos documentos carecen de matriz y que tienen por objeto exclusivamente la afirmación de un hecho producido o un juicio del notario autorizado en los supuestos previstos reglamentariamente. Y es que únicamente quedan sometidas a gravamen por el IAJD las actas en sentido estricto, es decir, las actas protocolizadas.

17. Todo ello, además, con independencia de su difícil encaje con la capacidad económica sujeta a gravamen, debido a la inexistencia de objeto, ya que éste ha sido sometido ya a gravamen en la primera copia del acta o escritura.

presentan los dos gravámenes existentes, cuota fija y cuota gradual), la conclusión resultaría diversa.

Desde nuestro punto de vista, no parece que pueda defenderse la eventual sujeción de los Documentos Notariales intervenidos por fedatario extranjero a la cuota gradual de AJD sobre la base de una ausencia de gravamen por cuota fija. De este modo, aquellos documentos que hubiesen sido intervenidos por un fedatario extranjero podrían encontrarse sujetos al IAJD en el supuesto de que su naturaleza resultase ser análoga a la típica de un acta o escritura otorgada por un Notario español.

Lógicamente, ello obliga a tener que determinar la naturaleza y características de los documentos autorizados por fedatario extranjero para, acto seguido, tratar de equiparar las mencionadas con las propias de un acta o de una escritura formalizada en nuestro país. Y, a este respecto, si bien el desarrollo de esta labor de identificación y de equiparación no planteará especiales problemas en aquellos casos en los que el sistema notarial del país del que procede el documento público extranjero tenga una raíz romano-germánica, la situación resultará más compleja en aquellos países en los que el sistema notarial toma como punto de referencia el sistema anglosajón.

Tratándose de Documentos Notariales correspondientes a jurisdicciones de tradición romano-germánica, bastará con identificar aquellos elementos que resultan característicos de un acta o escritura española, al objeto de entrar a precisar si nos hallamos ante un documento equivalente (devengándose en consecuencia el IAJD) o ante otro tipo de documento. En cambio el desarrollo de esta labor en aquellos documentos notariales procedentes de países de tradición anglosajona resulta extraordinariamente complejo entrar a identificar los elementos configuradores anteriormente reseñados, ya que el propio sistema notarial de estos países (el comúnmente denominado *Notary Public*) se fundamenta en el desconocimiento de la institución del documento auténtico y de su eficacia, limitándose en numerosas ocasiones a legitimar la firma de los otorgantes o a realizar un juicio sobre su capacidad de representación en el supuesto de que actúen como representantes de personas jurídicas. No existe pues un documento análogo a una escritura o a un acta, sino un documento equivalente a una legitimación de firma u otro tipo de testimonio notarial. En definitiva, no cabe hablar de la existencia de un verdadero documento notarial, al no resultar posible su

equiparación a las escrituras o a las actas autorizadas por Notario conforme al sistema latino.

Históricamente el TEAC comenzó estimando a este respecto, entre otras, en sus Resoluciones de 22 de marzo de 1973 y de 24 de septiembre de 1985, que se encuentran sujetos a la cuota gradual de AJD aquellos Documentos Notariales intervenidos por Notario extranjero que son susceptibles de inscripción en un Registro español. En opinión del citado Tribunal el Documento Notarial extranjero que accede al Registro español constituye un documento análogo al documento notarial español ya que, de otra forma, no hubiera tenido acceso al citado Registro. Y, al tener dicho documento público extranjero la consideración de acta o escritura, y siempre y cuando concurran el resto de los elementos necesarios para el devengo del tributo, resultará exigible el IAJD.

Con posterioridad, sin embargo, la DGT, a través de su contestación a Consulta de 6 de febrero de 2002, estimó que los documentos públicos intervenidos por Notario extranjero no están sujetos al gravamen de cuota gradual de AJD, independientemente de su naturaleza, ya que no se encuentran sujetos al gravamen de cuota fija. Tal y como se encargó de precisar el citado Centro Directivo en la citada Resolución, "(...) *Teniendo en cuenta que los gravámenes contemplados en los números 1 y 2 del artículo 31, las llamadas cuota fija y cuota variable del documento notarial, aun constituyendo dos liquidaciones diferentes, suponen la tributación por un único y mismo hecho imponible, la sujeción o no sujeción de un documento por los citados conceptos debe predicarse o rechazarse de ambos a la vez, lo que nos lleva a concluir que la no sujeción a la cuota fija del artículo 31.1 debe extenderse asimismo a la cuota variable del artículo 31.2, quedando los documentos notariales expedidos en el extranjero excluidos de tributación por el concepto de AJD*". De este modo concluye la DGT que el hecho imponible en esta Modalidad de AJD lo constituye, no la escritura otorgada por el notario extranjero, sino la escritura de protocolización otorgada por el notario español, estimándose producido el devengo en la fecha del otorgamiento de esta última.

Adviértase por tanto que, al amparo del citado criterio, el devengo de la cuota gradual de AJD no se produciría como consecuencia del otorgamiento del documento público intervenido por el Notario extranjero, sino en el instante en el que se procediera, en su caso, a la ratificación y protocolización mediante escritura autorizada por

Notario español de dicho documento, siempre y cuando dicha circunstancia resultase necesaria.<sup>18</sup>

Recientemente el TEAC, mediante Resolución de 14 de abril de 2009, volvió a adoptar el criterio interpretativo defendido con anterioridad a la aparición de la Consulta de la DGT de 6 de febrero de 2002, afirmando que la inexistencia de la cuota fija para un Documento Notarial intervenido por Notario extranjero no es óbice para el devengo de la cuota gradual, al estimarse que no cabe aludir a la existencia de un hecho imponible único.

Declara concretamente el TEAC en la citada Resolución que "(...) *Estos documentos de préstamos hipotecarios otorgados en País A, si bien no son propiamente escrituras o actas notariales conforme a la legislación española, sí son documentos auténticos que tienen fuerza en España en los términos del artículo 4 de la Ley Hipotecaria en el sentido de que tienen acceso, esto es, son inscribibles en los Registros públicos españoles (...) No son exigibles otros requisitos, formalidades o solemnidades, como serían las de la legislación notarial española, que por definición no son aplicables a dichos documentos, por no estar sometidos los notarios extranjeros a la normativa notarial española, ni tampoco limitarse la Ley Hipotecaria española a los documentos notariales españoles (...) Se instituye al Registrador como el órgano encargado del control de acceso al Registro de los documentos, correspondiéndole la calificación de los requisitos de la legislación extranjera sobre formas y solemnidades extranjeras y sobre aptitud y capacidad legal necesaria para el acto, distinguiendo entre la calificación registral de los documentos extranjeros a efectos de su inscripción y los dictámenes o medios de prueba sobre el derecho extranjero*".

Repárese por tanto en que, a la luz de este criterio, únicamente ha de analizarse si el documento público extranjero tiene acceso al Registro público correspondiente, careciendo en cambio de relevancia los requisitos o formalidades establecidos por la legislación notarial española, no aplicables a dichos documentos. Y, concurriendo el citado requisito, el acto formalizado en el documento público extranjero estará sujeto a la cuota gradual del AJD.

Concluye así el TEAC en la citada Resolución de 14 de abril de 2009 que, en la medida en la que el documento público otorgado por Notario extranjero tiene potencialmente acceso a un Registro Público, su naturaleza resulta

análoga a la de una escritura o acta otorgada por Notario español, produciéndose así el devengo de la cuota gradual de AJD siempre y cuando, como hemos indicado, concurren el resto de requisitos exigidos en el RDLeg. 1/1993.

¿Hasta qué punto resulta admisible hacer depender el cumplimiento del requisito relativo a la existencia de escritura pública a la verificación del requisito de inscribibilidad? Desde nuestro punto de vista, y al amparo de la actual regulación legal, no parece que la intención del legislador haya sido la de hacer depender el cumplimiento del requisito relativo a la existencia de escritura pública a la circunstancia de que se produzca o no el acceso de la misma al Registro Público correspondiente. En caso contrario se habría declarado expresamente la sujeción a gravamen por el IAJD de la totalidad de los documentos que pudieran tener acceso a la protección registral.

Estimamos por tanto que no han de quedar sujetos a gravamen aquellos documentos que, teniendo acceso al Registro, adolecen de la consideración de acta o escritura pública o bien carecen de contenido valuable. Únicamente han de quedar sometidos a gravamen por la cuota gradual del AJD aquellos documentos autorizados por fedatario extranjero cuya naturaleza y características sean las propias de un acta o una escritura española, presentando además contenido valuable y siendo inscribibles en alguno de los Registros Públicos a los que se refiere el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

Un documento público intervenido por Notario extranjero podrá determinar pues el devengo de la cuota gradual de AJD, con independencia de que el otorgamiento de dicho documento no genere el gravamen de cuota fija. Ahora bien, a tal efecto resultará exigible que su naturaleza sea análoga a la de una escritura o acta otorgada por Notario español, siempre y cuando se cumplan además el resto de requisitos necesarios para el devengo de la cuota gradual. Y es que únicamente han de quedar sujetos a la cuota gradual del AJD aquellos documentos autorizados por fedatario extranjero cuya naturaleza y características sean las propias de un acta o de una escritura española, debiendo concurrir además el resto de requisitos establecidos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, relativos al contenido valuable y al acceso a alguno de los Registros Públicos a los que se refiere el citado precepto.

18. Téngase presente que, en determinados supuestos, los documentos extranjeros no cumplen con todos los requisitos necesarios para su inscripción en el correspondiente Registro, debiendo ser completados éstos mediante el otorgamiento ante Notario público español de una escritura pública.

# Resoluciones judiciales y

26

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

### PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN

**Disolución parcial de condominio.** (Consulta nº V1770-10 de 30 de julio de 2010 de la DGT)

De acuerdo con los preceptos transcritos, debemos analizar en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, que consiste en que uno de los condóminos adquiere la propiedad individual de la porción segregada, subsistiendo el pro indiviso sobre la finca matriz. Luego **la comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, pues la finca matriz sigue perteneciendo en pro indiviso a varias personas.** No se trata de un pro indiviso distinto, sino que simplemente lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios que pasa de cinco a cuatro. En igual sentido ya se manifestó esta Subdirección en Resolución V0915-07 de 4 de mayo de 2007.

En consecuencia, conforme al citado artículo 2 del texto refundido hay que entender que la operación que se realiza es la **transmisión por uno de los condóminos de su cuota de participación indivisa sobre la finca matriz a favor del resto de los comuneros**, lo cual constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles, impidiendo la sujeción de la operación por tal modalidad que la escritura pública en que se formalice dicha transmisión tribute a su vez por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido, cual es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas

u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes, -que claramente se mantiene en cuanto a la finca matriz- produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPAJD.

El reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, estipula en su artículo 23 lo siguiente:

“En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”

Por lo tanto no existe disolución de comunidad de bienes, sino una permuta en la que el comunero que se queda con la finca segregada transmite a los otros cuatro comuneros su cuota parte de la finca matriz y los

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

otros cuatro comuneros transmiten a éste sus cuotas partes de la finca segregada, por lo que un comunero adquiere el dominio completo de la finca segregada y los otros cuatro comuneros aumentan su cuota parte en la finca matriz pasando a tener un 25 por 100 cada uno, tributando al tipo impositivo de los bienes inmuebles.

**Redistribución de participaciones entre comuneros.** (Consulta nº V1715-10 de 26 de julio de 2010 de la DGT)

El reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, estipula en su artículo 23 lo siguiente:

*“En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutable por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.”*

De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes, -que claramente se mantiene en cuanto a uno de

los pisos y los demás bienes inmuebles que tienen en común- produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina **“disolución parcial”**, pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPAJD. La redistribución de las participaciones entre los tres comuneros, mediante la cual cada comunero transmitirá 1/3 de seis de los pisos a los otros dos comuneros y en la cual cada comunero pasará a ostentar el 100% de la propiedad de tres pisos, **debe calificarse como permuta.**

Por lo tanto no existe disolución de comunidad de bienes, sino una permuta en la que cada comunero realiza la transmisión de su cuota parte de seis pisos a los otros dos comuneros y adquiere 2/3 partes de los tres pisos que no ha transmitido su parte, por los que adquiere el dominio completo de esos tres pisos y por lo tanto la operación estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y al tratarse de un bien inmueble tributará al tipo imponible de los mismos.

ADJUDICACIONES EN  
PAGO Y PARA PAGO DE  
DEUDAS

**Donación con la obligación de asumir la deuda que el donan-**

**te tenía con su hermana.** (S.T.S. 16 de junio de 2010)

El supuesto controvertido versa sobre la donación que un particular efectúa a una entidad de una finca urbana, valorada en 150.000.000 ptas., con la obligación de que asumiera y satisficiera la deuda que el donante tenía contraída con su hermana y que ascendía a 100.000.000 ptas., pactándose, además de una condición resolutoria, la suspensión de obtener en el plazo de un año el consentimiento de la acreedora.

Se plantea recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que el Tribunal de instancia entendió que, no existe duda acerca del gravamen por Actos Jurídicos Documentados, por lo que respecta a 50 millones de pesetas, cantidad en la que se incrementó el patrimonio de la sociedad, ya que la donación con carga modal lo es sólo en cuantía de 100 millones de pesetas, siendo el valor del inmueble de 150 millones de pesetas.

Considera la recurrente que la sentencia impugnada contradice las sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha 1 de junio de 2002, y de 22 de octubre de 2002.

El Tribunal entiende que, como mantiene la recurrente, que por lo que se refiere a la

parte onerosa de la donación, los hechos controvertidos responden a una adjudicación en pago de asunción de deuda, como ocurría en los supuestos de las sentencias de contraste. La Sala de instancia califica el hecho imponible como adjudicación para pago de deuda, lo que no es correcto. En efecto, aparte de la adjudicación en pago de deudas, que consiste en una transmisión de bienes con la finalidad de extinguir una deuda preexistente, de manera que la deuda que se extingue viene a operar como precio de la transmisión, hay que distinguir entre adjudicación en pago de asunción de deudas, que supone la entrega de bienes a un tercero a cambio de que asuma una deuda, y la adjudicación para pago de deudas que implica la entrega de bienes con la finalidad de que el adquirente satisfaga una deuda de quien transmite.

El supuesto de autos encajaba en la adjudicación en pago de asunción de deudas, pues se entrega a la entidad parte de un inmueble, dos tercios del mismo, en pago de la asunción de la deuda que el donante tenía contraída con su hermana. En el caso de adjudicación para pago de deudas hay una transmisión meramente instrumental, para que el adjudicatario proceda a cancelar la deuda, persistiendo la responsabilidad del adjudicante, salvo que se haya pactado otra cosa, si el

valor de los bienes o el precio obtenido no llegan a cubrir el importe de la deuda.

#### EXPEDIENTES DE DOMINIO

**Reanudación de tracto sucesivo.** (S.T.S.J. de Castilla y León, 28 de mayo de 2010)

El motivo de controversia trata sobre el auto dictado por el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción en expediente de dominio, para reanudar el tracto sucesivo, promovido por la recurrente, en el que se declara la reanudación del tracto sucesivo interrumpido respecto de una fincas urbanas, para que figuren en el Registro de la Propiedad a su nombre como propietaria de los mismos con carácter privativo, al ser por adjudicación de gananciales y legado de usufructo. La recurrente practicó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales declarando exenta la operación. La Administración practicó liquidación sobre una base imponible, obtenida de la valoración efectuada por técnico de la Administración.

La Sala considera que no hay transmisión patrimonial, a efectos de liquidación y pago del impuesto de que se trata, cuando se acredita, como sucede en este caso, que se ha abonado el correspondiente impuesto (el de Sucesiones) al producirse la transmisión

“mortis causa” de los bienes gananciales de su esposo premuerto, por lo que procede estimar el recurso y anular la liquidación complementaria girada a la recurrente con imposición de las costas por mitad a la Administración del Estado y a la Administración codemandada, por su temeridad, toda vez que la recurrente ya había puesto en conocimiento de las mismas que se había liquidado por esos bienes por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones, de forma que se hubiera evitado este pleito mediante la mera constatación por parte de las Administraciones mencionadas de que ya había abonado liquidación.

#### CONDICIONES RESOLUTORIAS EXPLÍCITAS DE LAS COMPRAVENTAS

**Tributación de la ejecución de la condición resolutoria, con recuperación de la propiedad de la finca vendida.** (Consulta nº V1597-10 de 14 de julio de 2010 de la DGT)

❖ **Consulta primera:** Resolución del contrato de mutuo acuerdo entre las partes:

En este caso, la resolución tendría la consideración de nuevo acto sujeto a tributación. A este respecto, habría que atender a la condición del adquirente de la finca, que ahora sería el transmitente:

Si, como parece, se trata de un empresario (promotor), la venta estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y la escritura pública en que se formalizara la operación lo estaría a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Si no fuera empresario o la finca en cuestión no formara parte de su patrimonio empresarial, la nueva transmisión estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. La sujeción a esta modalidad del impuesto impediría que la escritura pública en que se formalizara la venta debiera tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Lógicamente, de ninguna manera procederá la devolución del impuesto pagado en la primera transmisión, que mantendría plenamente su vigencia a efectos del ITPAJD, pues la recuperación de la finca sería una nueva transmisión

❖ **Consulta segunda:** Resolución del contrato sin acuerdo entre las partes:

En este caso, la recuperación de la finca transmitida se produciría por la aplicación de la condición resolutoria prevista en la escritura

pública de compraventa para el caso de impago del precio total estipulado. Aquí ya no se trataría de una nueva transmisión, sino de la resolución de la primera transmisión, esto es, de la anulación de la compraventa efectuada originalmente. En consecuencia, deben analizarse dos aspectos:

**1.** Posibilidad de devolución del impuesto pagado en la transmisión que ahora se resuelve.

Conforme al artículo 95.1 del RITPAJD, si la operación se resuelve como consecuencia de una condición establecida por las partes, el contribuyente, en principio, tendría derecho a la devolución del impuesto satisfecho. Sin embargo, si es el contribuyente el responsable de la resolución, es decir, si la resolución se produce por incumplimiento de sus obligaciones, como ocurre en este caso (la resolución se produce por impago), de acuerdo con el artículo 57.4 del TR-LITPAJD, no habrá lugar a devolución alguna.

**2.** Tributación de la ejecución de la condición resolutoria y recuperación de la finca.

Como se ha indicado anteriormente, la recuperación de la finca por los vendedores no se debe a

una transmisión del adquirente, sino a la resolución de la compraventa; en consecuencia, tal operación no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por no producirse nueva transmisión alguna.

Ahora bien, la no sujeción de la operación a esta modalidad del impuesto producirá la sujeción de la escritura pública en que se formalice (por tratarse de un bienes inmuebles, debe formalizarse en escritura pública) a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del mismo impuesto, por cumplirse los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TR-LITPAJD:

- Tratarse de la primera copia de una escritura pública
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No estar sujeto dicho acto o contrato a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**BASE EN LAS  
CONCESIONES  
ADMINISTRATIVAS**

***Determinación de la base imponible.* (S.T.S. 7 de junio de 2010)**

Existe consenso sobre el sometimiento al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas del contrato que tiene por objeto la concesión administrativa del diseño, suministro, instalación y conservación de contenedores de pilas y vidrio, así como de elementos de información cultural y municipal de servicios. La discrepancia asoma a la hora de señalar la base imponible. La recurrente entiende que, a la luz del artículo 13.3.b) del Real Decreto legislativo 1/1993, debe determinarse capitalizando al 10 por 100 la suma fijada como canon anual. Sin embargo, la Administración entiende que a esa cantidad ha de agregarse la cuantía que la concesionaria invierte anualmente en equipamientos y prestaciones complementarias para la adecuada realización del servicio.

Para la Sala, la constitución de concesiones administrativas constituye hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, que tributa al 4 por 100 y que debe pagar el concesionario. Este impuesto indirecto, por su propia naturaleza, grava el importe de la operación o el precio de la transmisión o el valor real del

desplazamiento patrimonial, que en la concesión litigiosa no se reduce el canon anual, sino que incluye también el valor de la ampliación de equipamientos y de las prestaciones complementarias. Resulta indiscutible que el valor de la operación se integra por la suma de ambos parámetros, uno en metálico y el otro en especie.

**EXENCIONES  
SUBJETIVAS**

***Mutuas de Previsión Social.* (S.T.S. 7 de julio de 2010)**

Es objeto de controversia estriba sobre la petición de una mutua de previsión social de la exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, prevista en el artículo 45.I.A.b) del Texto Refundido del citado impuesto.

La Sala considera que en virtud del principio de unidad de doctrina, y habida cuenta que la entidad aquí recurrida desempeña un fin de previsión social no puesto en tela de juicio y que la Sala de instancia ha dado por acreditada la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del beneficio, con criterio, por tanto, no susceptible de ser combatido en casación, la conclusión no puede ser otra que la de entender correcta y ajustada a Derecho que, para el reconocimiento de la exención, (delimitando a las privadas por referencia

a su finalidad), se ha permitido ampliar el beneficio fiscal a todos los establecimientos o fundaciones cuyos fines coincidieran con los señalados en esta norma, siempre que concurren, los demás requisitos señalados en ella.

**EXENCIONES: SOCIEDAD  
CONYUGAL**

***Aportaciones onerosas a la comunidad conyugal.* (Consulta nº V1705-10 de 26 de julio de 2010 de la DGT)**

Este Centro Directivo considera que la exención regulada en el artículo 45.I.B)3 del TR-LITPAJD 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 ("Las aportaciones ... a la sociedad conyugal, las adjudicaciones ... a su disolución y las transmisiones que por tal causa ... en pago de su haber de gananciales"), 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.

# IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

## CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES

**Constitución de una sociedad civil.** (Consulta nº V1662-10 de 20 de julio de 2010 de la DGT)

El consultante y sus hijos se plantean constituir una sociedad civil sin personalidad jurídica a la que, según manifiesta literalmente el consultante, se aportarían todos los inmuebles sin que se transfiera la propiedad jurídica de los mismos, sino que cada titular mantendría la propiedad de los inmuebles, repartiéndose los rendimientos del capital inmobiliario entre los socios en función de su porcentaje de participación en la sociedad civil.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el artículo 19 del texto refundido de la Ley de dicho Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre en adelante, define el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias en su apartado 1, número 1º del siguiente modo:

*“1. Son operaciones societarias sujetas: 1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades. (...)”*

Conforme al precepto transcrito, la constitución de sociedades es un acto sujeto a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, pues este hecho imponible se extiende a todo tipo de sociedades, tanto civiles como mercantiles. A este respecto, cabe traer a colación el aforismo jurídico “Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus” (donde la Ley no distingue, tampoco nosotros debemos distinguir), fundado en que si el legislador hubiera querido admitir excepciones, en este caso, excluir algún tipo de sociedad, hubiera hecho las salvedades oportunas, y que si no lo ha hecho es porque ha optado por incluir a todas las sociedades en el presupuesto de hecho del hecho imponible.

Por tanto, **la constitución de una sociedad civil está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, y ello con independencia tanto de que tenga o no personalidad jurídica como de la circunstancia de que realice o no actividades económicas.**

## OPERACIONES SOCIETARIAS EN RÉGIMEN ESPECIAL

**Operaciones de reestructuración: Tributación ITPAJD.** (Consulta nº V1694-10 de 23 de julio de 2010 de la DGT)

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1º y 2.1º, 21, y 45.I.B).10 del Texto refundido de la Ley del referido Impuesto (TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que determinan lo siguiente:

El artículo 19 del texto refundido dispone lo siguiente en sus apartados 1.1º y 2.1º: “1. Son operaciones societarias sujetas: 1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.(...)”

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.”

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

Asimismo, el artículo 45.I.B).10 del citado texto refundido, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados “Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados”.

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

Por tanto, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

**Operaciones de reestructuración: Ley 4/2008. (Consulta nº V1699-10 de 13 de julio de 2010 de la DGT)**

La interpretación conjunta que de los artículos 1.2 del TRLITPAJD y 108 de la LMV hace esta Dirección General de Tributos, es la siguiente:

- ❖ **Regla general:** En términos generales, las transmisiones de valores –que en general están exentas del IVA y del ITPAJD, tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas:
  - cuando se trate de transmisiones de valores sujetas a esta modalidad del ITPAJD por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 7 del TRLITPAJD,
  - pero no cuando se trate de transmisiones de valores sujetas a la modalidad de operaciones societarias por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 19 y concordantes –entre ellos, el

artículo 21– del referido Texto Refundido.

Ahora bien, siendo la regla general la expuesta en el párrafo anterior, tal regla general debe ceder ante la que ahora se indica, por expresa disposición del artículo 108.2.a):

- ❖ **Regla especial:** Si la transmisión de los valores se efectúa en los mercados primarios, ya sea como consecuencia del ejercicio de derechos de suscripción preferente, de la conversión de obligaciones en acciones o de cualquier otra forma,
  - y, además, la adquisición de los valores emitidos en el mercado primario confieren a su adquirente el control de sociedades que cumplan los requisitos del artículo 108.2.a) o le permiten aumentar la participación en sociedades ya controladas,
  - en este caso, además de la tributación que corresponda por la operación societaria (OS) que se realice,
  - tal obtención del control o su aumento provocará la sujeción de la adquisición de los valores en el mercado primario a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITPAJD como transmisión onerosa de bienes inmuebles.

En este caso, la obtención del control se realizará en una operación de canje de valores –y, por tanto, sujeta a la modalidad de operaciones societarias– efectuada mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en los primarios. Por tanto, no resulta aplicable la regla especial expuesta, sino la regla general, según la cual, al tratarse de una transmisión de valores sujeta a operaciones societarias, la operación no ha de tributar como transmisión patrimonial onerosa.

Desde la entrada en vigor de las modificaciones introducidas en el TRLITPAJD por la Ley 4/2008, conforme a lo dispuesto en sus artículos 19.2.1º, 21 y 45.I.B).10, tal operación tiene la consideración de operación de reestructuración, y ha dejado de estar sujeta pero –en su caso– exenta en la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, para pasar a estar no sujeta a dicha modalidad del Impuesto y exenta en las otras dos modalidades, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Esta circunstancia no modifica los criterios expuestos en las contestaciones reseñadas y transcritos en esta contestación, bastando simplemente su adaptación a los nuevos conceptos introducidos por la referida Ley 4/2008. Por tanto,

las operaciones de reestructuración podrán, en su caso, quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 108.2.a) de la LMV, y tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en el caso de que resulte aplicable la llamada regla especial, es decir, en el caso de que la obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario o el aumento del control ya obtenido, se produzca mediante la adquisición de valores en los mercados primarios, es decir, de nueva emisión, pero no cuando la obtención o aumento del control se consigan por la adquisición de valores en mercados secundarios, como ocurre en esta operación.

***Operaciones de reestructuración: Aportación de rama de actividad. (Consulta nº V1795-10 de 2 de agosto de 2010 de la DGT)***

De la descripción de la operación que efectúa la consultante, aunque resulta bastante concreta, parece desprenderse que la rama de actividad se aportará a una sociedad de nueva creación. Si esto es así, no se cumplirá ninguno de los supuestos regulados en el apartado 2 del artículo 108 transcrito, por lo que la operación no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

No obstante, puede ocurrir que la aportación se efectúe a una sociedad ya constituida, que efectuará una ampliación de capital. Si esto es así, y mediante la adquisición de las acciones o participaciones recibidas por la aportación de la rama de actividad que se efectúe, el socio de la consultante, que es único socio, obtiene el control de una sociedad 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, y además, como resultado de dicha adquisición, el adquirente (la consultante) obtiene el control sobre esa entidad o, si ya lo tiene, aumenta la cuota de participación en ella, en tal caso, la adquisición de los valores emitidos por la sociedad que recibirá la rama de actividad estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, conforme a lo previsto en el artículo 108.2.a) de la LMV.

# IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

## CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

**Segregación de finca.** (Consulta nº V1770-10 de 30 de julio 2010 de la DGT)

La segregación de una finca constituye un negocio jurídico regulado en el artículo 47 del Reglamento Hipotecario en cuya virtud una porción de una finca inscrita se separa para formar una nueva. La porción segregada se convierte en una finca independiente, expresándose esta circunstancia tanto en la inscripción correspondiente a la finca matriz como a la finca segregada.

Por tanto, la segregación de una finca tan solo afecta a su descripción o configuración en el Registro de la Propiedad, pero no a la titularidad de la misma, en cuanto no se produce transmisión alguna, lo que determina su tributación por la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del Texto Refundido, conforme al cual quedarán sujetas a dicha modalidad “Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles

no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley...”.

Así pues en la segregación de una finca concurren todos los requisitos exigidos en el citado artículo:

- Tratarse de una primera copia de una escritura notarial, necesaria para tener acceso al Registro de la Propiedad
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable, como es la finca segregada.
- Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, supuesto al que se refiere el citado artículo 47 del Reglamento Hipotecario.
- Tratarse de un acto no sujeto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al no implicar una transmisión, ni a Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

res de la finca que practiquen la segregación.

En cuanto a la base imponible, establece el artículo 30.1 del texto refundido “En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, precisando el apartado 3 del artículo 70 del reglamento del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que “En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente”.

Y por último, como resulta del artículo 31.2 del texto refundido, se aplicará el tipo de gravamen del 0,50 por 100 salvo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado uno distinto por la Comunidad Autónoma.

**Distribución de un préstamo anteriormente constituido.** (S.T.S.J. de Castilla y León, 28 de mayo de 2010)

La cuestión controvertida, versa sobre la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de documentos notariales, con ocasión de la elevación a público del documento privado por el que se procede a la distribución de un préstamo hipotecario, anteriormente constituido, entre los diferentes elementos constituidos en régimen de división horizontal.

La cuestión planteada ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de octubre de 2003, dictada en un recurso de casación en interés de ley, en la que fija la doctrina legal, que lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 31. 2 para las primeras copias de escrituras es que tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley, esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias. La inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria

y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen (dichas especiales garantías registrales) la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

***Constitución de crédito hipotecario, seguido de acta autorizando la distribución de la hipoteca inmobiliaria. (S.T.S. 23 de septiembre de 2010)***

La cuestión suscitada, consiste en determinar si constituye hecho imponible la distribución de crédito hipotecario entre diversos inmuebles existiendo un crédito de tal clase que comprendía la totalidad de aquellos. Para la parte actora existe una distinción, que el crédito hipotecario existiere con anterioridad a la distribución del mismo, o este fuera simultáneo.

La Sala considera que resulta claro que a la escritura en

la que se constituye el crédito hipotecario, le sigue el acta autorizando la distribución de la hipoteca inmobiliaria sobre 35 fincas, y ello por más que sean de la misma fecha y en esta se haga advertencia expresa de que complementa la anterior; puesto que sólo cabe complementar lo que tiene previa existencia real. Aún otorgando, a los meros efectos hipotéticos el carácter de simultaneidad que pretende la recurrente, el resultado debía ser el mismo.

Lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 32.2 para las primeras copias de escrituras es que tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley, esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias.

La inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón

de la forma notarial adoptada y que constituyen (dichas especiales garantías registrales) la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los diferentes inmuebles, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

Por todo lo anterior, la constitución del crédito hipotecario sobre la totalidad de la finca, la distribución de la hipoteca sobre cada uno de los pisos que comprende la totalidad de la finca, debe considerarse como operación sujeta al gravamen del acto jurídico documentado.

***Disolución de condominio sobre un bien hipotecado. (Consulta nº V1516-10 de 7 de julio de 2010 de la DGT)***

Se adjudica una vivienda a un comunero que compensa al otro copropietario por el exceso de adjudicación mediante un pago en metálico más la asunción del pago de su parte del préstamo hipotecario. La vivienda propiedad común de la consultante y su hermano constituye, en principio, un bien indivisible y que, por lo tanto, su única forma de división posible entre los comuneros es su adjudicación a uno de ellos, que debe compensar

al otro (o, en su caso, otros) en dinero. Así lo entiende la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en su sentencia de 28 de junio de 1999, determina que “en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo.401 CC), la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero, artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC”.

Por lo tanto, conforme a los preceptos transcritos, el exceso originado por la adjudicación a uno de los copropietarios de un inmueble indivisible, cuando éste, además, constituya el único bien existente en la comunidad de bienes, pagando la diferencia en metálico al otro copropietario, no está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, pues en ese supuesto estaríamos ante un exceso de adjudicación inevitable en los términos que resultan del artículo 1.062 del Código Civil, por tratarse de un bien que o es indivisible o, si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división.

A este respecto, cabe advertir que no obsta a la conclusión anterior el hecho de que la compensación de la consultante al otro comunero consista parcialmente en metálico y parcialmente en la asunción de su parte de deuda en el préstamo hipotecario común, pues eso no significa que la compensación no haya sido en metálico, sino que **tal compensación en metálico se ha destinado, por pacto entre ellos, a la cancelación de la deuda dineraria de dicho comunero.**

En cuanto a la posible sujeción de la operación la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, cabe indicar que, en principio, la no sujeción de la adjudicación de la vivienda a uno de los copropietarios a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitirá la aplicación de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- Tratarse de la primera copia de una escritura pública.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

## CUESTIONES COMUNES

### COMPROBACIÓN DE VALORES

#### **Motivación en la valoración de inmuebles.** (S.T.S.J. de Andalucía, 10 de junio de 2010)

La Ley 10/2002, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, dispone en su art. 23.2 que cuando se utilice el medio referido en el art. 57.1.b) de la Ley General Tributaria, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores. La Consejería de Economía y Hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención.

En el supuesto que se enjuicia, los coeficientes para los hechos imponibles devengados en el año 2006, se han publicado en la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 20 de diciembre de 2005, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídico Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención. El precepto autoriza a la determinación del valor real de los bienes de naturaleza urbana a partir del valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible, multiplicando el indicado valor catastral por un coeficiente determinado por su referencia al valor de mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores.

Es lo que se ha realizado en el supuesto presente, se ha fijado el valor real de los bienes, a partir del valor catastral multiplicado por el coeficiente de referencia al mercado,

que según la Orden de 20 de diciembre de 2005, es de 2.50, para el municipio de Sevilla. En la indicada Orden se especifica y detalla la operación para la determinación del coeficiente, por lo que la comprobación no puede tacharse de inmotivada, en la medida en que el método de comprobación tiene respaldo legal en el art. 23.2 de la Ley 10/2002, y las operaciones para la estimación del valor real han sido correctas.

#### **Valoración de acciones no cotizadas.** (S.T.S.J. de Madrid, 15 de junio de 2010)

Se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que estimó la reclamación formulada por el contribuyente contra la liquidación del impuesto de sucesiones, fundamentado en que para la comprobación de valores de las acciones de una entidad que formaban parte del haber hereditario, la Administración acudió a la tasación de los inmuebles que constituían el patrimonio social, cuando para determinar el valor de acciones y participaciones representativas de valores no negociados en mercados organizados hay que acudir, en

opinión del TEAR, al art. 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que exige cuantificar las acciones en función del valor teórico del último balance aprobado.

La Sala entiende que, si bien es legalmente posible la aplicación del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sin embargo la Administración no está obligada a valerse del citado precepto de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para determinar el valor de las acciones de la clase de las que aquí nos ocupan. Por tanto, no constituye un motivo de nulidad la fijación del importe de las acciones en función del valor del patrimonio social determinado por la valoración de los inmuebles que lo integran.

**Valoración de acciones: garantías sobre los inmuebles de la sociedad.** (S.T.S.J. de Justicia de Madrid, 15 de junio de 2010)

La cuestión objeto de la litispendencia es sobre la minoración de la valoración de las acciones en proporción a los avales otorgados por una entidad a favor de terceros.

Para la Sala, la valoración de los bienes hereditarios debe remitirse al tiempo del devengo del impuesto. Esa valoración ha de efectuarse con arreglo al valor real de

los bienes y derechos y de éste únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido. En este caso, las garantías que pesaban sobre los inmuebles de la entidad, cuyas acciones son objeto de valoración, no suponían una disminución del valor de ésta en el momento del fallecimiento de la causante en cuanto no eran significativas de una deuda directa de la sociedad, y el pago de las deudas avaladas se produjo en un momento posterior al devengo del impuesto.

Además, no hay constancia suficiente del importe de las cantidades que efectivamente abonó la sociedad por razón de las garantías constituidas antes de producirse el devengo del impuesto de sucesiones. La simple aportación por el interesado en vía administrativa de diversas copias de extractos bancarios y otros documentos mercantiles no permite apreciar a la Sala la

concreta transcendencia de estas pruebas al efecto de minorar el valor de las acciones, pues con toda evidencia se trata de una cuestión técnico contable que hubiera requerido la oportuna prueba pericial. Los únicos elementos de dicho carácter técnico a disposición del Tribunal consisten en los emitidos por la Inspectora Jefa Adjunta y por la Oficina Técnica de Inspección de los Tributos en el sentido de que las supuestas deudas no tenían reflejo en la contabilidad social, que algunos avales eran posteriores a la sucesión, que la mencionada sociedad no era la única avalista y que los pagos de las deudas no estaban suficientemente acreditados mediante la documental facilitada por el contribuyente. Esta apreciación técnica debe prevalecer a falta de cualquier indicio que la desvirtúe.

#### DEVENGO

**Aplicación de la Ley 9/2005 de Extremadura a un tributo cuyo devengo se produjo con anterioridad a su entrada en vigor.** (S.T.S.J. de Extremadura, 26 de mayo de 2010)

El siguiente problema que se suscita es si resulta aplicable la Ley Autonómica 9/2005, a un tributo cuyo devengo se produjo con anterioridad a su entrada en vigor. La solución

a este problema encuentra respuesta al estimar que nos encontramos no ante el establecimiento o modificación de un elemento del tributo, sino ante una norma procedimental que será aplicable a todos los procedimientos que se incoen después de su entrada en vigor. En efecto, tanto los artículos 57 y 134 de la Ley General Tributaria como los artículos 17, 18 y 19 de la Ley 9/2005, permiten concluir que estamos ante la aplicación de un procedimiento de comprobación de valores, utilizado por la Administración para determinar el valor real del bien transmitido. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 57,4 de la Ley General Tributaria, la comprobación de valores debe ser realizada por la Administración Tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de la norma tributaria. En consecuencia, tratándose de una norma procedimental, al no contener disposición transitoria alguna la Ley 9/2005, acudimos al marco general transitorio establecido en la Ley 58/2003, General Tributaria, cuya Disposición Transitoria Tercera, coincide con lo que es habitual cada vez que se aprueba una norma procedimental, y es que los procedimientos administrativos iniciados antes de la entrada en vigor de la

nueva norma procedimental se regirán por la normativa anterior mientras que a los iniciados con posterioridad se les aplicará la nueva normativa.

En relación a ello, el artículo 57 de la Ley General Tributaria ha sido reformado por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, norma que entró en vigor el día 1 de Diciembre de 2006, y que en la Disposición Transitoria Quinta referida a la “Comprobación de valores” recoge que la nueva redacción del apartado 1 del art. 57 de la Ley 58/2003, establecida en el apartado seis del artículo quinto de esta Ley será aplicable a todas las comprobaciones de valores que realice la Administración tributaria a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley. La norma transitoria prevista en el año 2006 para los procedimientos de comprobación de valores es similar a la general establecida para los procedimientos tributarios que contiene la Disposición Transitoria Tercera de la Ley de 58/2003, norma transitoria que no ha sido incluida en la Ley Autonómica 9/2005, pero que, al tratarse de una norma procedimental, debe ser aplicada en la misma forma que lo previsto en la normativa tributaria estatal.

En este caso, cuando se incoa el procedimiento de comprobación de valores no sólo resulta aplicable la regulación de la Ley Autonómica 9/2005 y el posterior Decreto Legislativo 1/2006, sino también la nueva regulación del artículo 57,1,b) de la Ley General Tributaria, efectuada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Esta reforma estatal ha venido a consagrar lo que la Comunidad Autónoma de Extremadura había regulado mediante la Ley 9/2005, ahora aplicada, para la comprobación del valor real de los inmuebles. De esta manera, el nuevo precepto de la Ley General Tributaria homogeniza para todas las Administraciones Tributarias las regulaciones que habían sido aprobadas por algunas Comunidades Autónomas.

## DESLINDE IVA-TPO

### CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

**Construcción de una edificación por los dueños del terreno con el fin de proceder a su venta.** (Consulta nº V1708-10 de 26 de julio de 2010 de la DGT)

Los copropietarios de la mencionada parcela tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No debe confundirse la propiedad de la obra con la propiedad del solar, si bien tradicionalmente se equipara la condición de promotor con la de propietario de la obra.

No obstante, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, tales consideraciones deben ser matizadas en el sentido de que la condición de promotor debe venir acompañada necesariamente de un título de propiedad que se refiera a la obra concernida, ya que, de otra forma, las previsiones que la Ley del Impuesto establece en relación con aspectos tales como ejecución de obra inmobiliaria (artículo 8.dos.1º), primera entrega o exención de segundas y posteriores entregas (artículo 20.uno.22º), entre otras, perderían su virtualidad y se afectaría al carácter pluri-fásico del mismo.

De acuerdo con la información facilitada, y a la luz de las consideraciones efectuadas en cuanto a la definición de promotor, se deduce que los copropietarios de la parcela en la que se asienta la edificación que va a ser objeto de venta serán los promotores de la misma.

De este modo, la mencionada venta tendrá la consideración de primera entrega de edificaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, una operación no exenta, por lo que será necesaria la repercusión del citado tributo.

**Venta de plazas de garaje por un Ayuntamiento, promotor de las mismas, previa extinción de las concesiones administrativas otorgadas.** (Consulta nº V1778-10 de 2 de agosto de 2010 de la DGT)

### Condición de sujeto pasivo de IVA de los entes públicos

Los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992 son de aplicación general y, por tanto, también a los entes públicos, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante

la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, como sucede, en principio, en el caso que se consulta.

### Venta de las plazas de garaje a cambio de una contraprestación

En el supuesto planteado, el Ayuntamiento va a proceder a la venta de las plazas de garaje a cambio de una contraprestación que, para el caso de los residentes que tenían adjudicado su uso privativo en virtud de concesión administrativa, se fija en el valor del suelo.

Por consiguiente, dado que la contraprestación exigida no tiene naturaleza tributaria, debe concluirse que las entregas de las plazas de garaje se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo el Ayuntamiento consultante repercutir, en principio, la cuota correspondiente del Impuesto sobre los adquirentes.

Debe advertirse, en el mismo sentido, que su no sujeción provocaría distorsión de la competencia al ser operaciones realizadas en clara concurrencia con empresarios privados.

Asimismo, dado que el Ayuntamiento consultante es el promotor de las plazas de garaje que pretende vender, previa extinción de las concesiones administrati-

vas otorgadas sobre las mismas a residentes que lo solicitaron, se pueden plantear las situaciones siguientes:

❖ Aquellos supuestos en los que el adquirente de las plazas de garaje es quien ha sido hasta ese momento adjudicatario del uso privativo de las mismas:

En este caso, la entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD.

❖ Alternativamente, aquél en el que el adquirente es una persona diferente de quien la utilizó durante al menos dos años.

En este caso, el uso previo del concesionario agotó la primera entrega y, por consiguiente, la operación de transmisión a favor de una persona distinta estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD.

❖ Por otro lado, podría ocurrir que siendo el adquirente de la plaza de garaje una persona diferente de quien la utilizó como concesionario, dicho uso se hubiera producido durante un plazo inferior a dos años.

En este caso, el uso no habrá agotado la primera entrega por lo que la transmisión estará sujeta y no exenta de Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones

patrimoniales onerosas del ITP-AJD

❖ Finalmente, la entrega de plazas de garaje que no fueron adjudicadas en concesión, al no haber sido objeto de utilización alguna:

Tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD.

***Aportación a una comunidad de bienes de un local por parte de una entidad y de máquinas recreativas por un tercero. (Consulta nº V1808-10 de 4 de agosto de 2010 de la DGT)***

Las citadas aportaciones se considerarán entregas de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que los aportantes tengan la consideración de empresarios o profesionales y los elementos aportados se encontrasen afectos a su patrimonio empresarial.

Si las aportaciones objeto de consulta resultasen sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por tener los aportantes la consideración de empresarios o profesionales, es necesario valorar la exención en la entrega del local.

Si la entrega del local por el consultante resulta ser una segunda o ulterior entrega de edificaciones, entonces se tratará de una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y, sin embargo, sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según se dispone en el apartado cuatro del artículo 4 de la Ley 37/1992.

En relación con la aportación de las máquinas recreativas, no existe en el artículo 20.Uno ninguna referencia al respecto, de modo que esta operación no se considerará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

***Transmisión de inmueble por una congregación religiosa dedicada a la docencia. (S.T.S. 29 de septiembre de 2010)***

La Administración consideró que la venta del inmueble por parte de una congregación religiosa, fue la entrega de un bien realizada por un empresario en el desarrollo de su actividad profesional (actividad de la enseñanza). El TSJ de Madrid no comparte este razonamiento, primero porque ninguna manifestación se recoge en la escritura de compraventa de la que se desprenda que la venta se efectuaba en el ejercicio de su actividad docente y segundo, porque difícilmente puede considerarse que la venta en un momento dado de un inmueble pueda enmarcarse en el ámbito de la actividad docente. Por ello, debe considerarse inaplicable al caso de autos la exención del IVA regulada en el artículo 20.Uno.24.

El TS entiende que el examen del problema debatido ha de comenzar por el análisis de la cuestión de hecho formulada en la sentencia en el sentido de que el bien enajenado no está adscrito a la actividad de enseñanza del

transmitente. Sobre este extremo es evidente: Primero, que se trata de una cuestión valorativa y de orden fáctico. Segundo, que la Sala explica como ha llegado a esta conclusión, deducción de la que es razonable discrepar, pero que no es tampoco, ilógica ni arbitraria. Tercero, que el Recurso de Casación de la Comunidad de Madrid no ataca mediante el motivo pertinente la valoración fáctica que la sentencia contiene. En estas circunstancias se desestima el Recurso de Casación interpuesto ya que deja incólume el pronunciamiento básico de hecho de la sentencia impugnada. No hay que olvidar que el acto originario aplica la liquidación por ITP fundado en que la transmisión gravada lo es de un bien adscrito a la actividad de enseñanza que ejerce el vendedor.

#### ▶ TRANSMISIÓN MEDIANTE SUBASTA JUDICIAL

***Adjudicación, mediante subasta pública, de una vivienda promovida por un particular promotor para uso propio y que, posteriormente, decide venderla a un tercero. (Consulta nº V1586-10 de 12 de julio de 2010 de la DGT)***

#### **Consideración de la persona física promotora de la edificación como empresario o profesional**

A los efectos del IVA, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos

para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

De aquí se desprende que no debe ser calificado de empresario o profesional el particular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio aunque, posteriormente, decida venderla a un tercero.

Por el contrario, si tendrá carácter de empresario o profesional a efectos del Impuesto la persona física que promueve la construcción de una vivienda con destino a su venta, aunque sea ocasionalmente.

En concreto, la condición de empresario o profesional se adquirirá, de acuerdo con el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992:

*“desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

A efectos de prueba resulta relevante lo dispuesto en el artículo 5 apartado tres de la Ley que presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en los siguientes casos:

*“a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del Código de Comercio.*

*b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.”*

De acuerdo con los preceptos citados anteriormente, sólo en el caso de que la persona física ejecutada promoviera la construcción del edificio con la intención de destinarlo exclusivamente al uso propio, no para la venta ni para la cesión por cualquier título, y no hubiera voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no sería calificado de empresario por dicha operación.

Por tanto, dado que en el presente caso cabe deducir que la promoción-construcción del edificio no se realiza con la intención de destinarlo exclusivamente al uso propio, tendrá la consideración de empresario o profesional y el edificio se entiende afectado a una actividad empresarial o profesional que tributará en el Impuesto sobre el Valor Añadido en función del destino que se vaya a dar a los inmuebles.

#### **Procedencia de la aplicación de la exención prevista por el artículo 20.uno.22º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido**

La adjudicación de las edificaciones a la entidad consultante en virtud de subasta pública, en caso de que no se encuentre terminada su construcción, estará sujeta y no exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que quepa plantearse si estamos ante

una primera o segunda entrega por cuanto que estos conceptos reclaman que la edificación esté terminada.

A estos efectos, la finalización de la construcción puede acreditarse mediante la correspondiente certificación acreditativa del final de la obra a emitir por el técnico competente o por resultar aptas para su adecuada utilización conforme al destino previsto.

En la medida en que la planta baja ha venido siendo utilizada para el ejercicio de la actividad de hostelería, según los hechos descritos en el escrito de consulta, parece concurrir en este caso, y por lo que se refiere a esa planta baja, un supuesto de edificación terminada a los efectos del artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992 por cuanto que esa parte de la obra está totalmente finalizada y constituye una unidad autónoma y funcional apta para su utilización.

Por lo tanto, si el local de la planta baja ha sido utilizado ininterrumpidamente por su promotor (ejecutado) o por terceros durante al menos dos años, su adjudicación a la entidad consultante tendrá la consideración de segunda entrega, por cuanto que su uso previo agotó la primera entrega y, por consiguiente, la operación estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD.

En otro caso, la adjudicación estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Adjudicación de fincas en subasta judicial.** (S.T.S. 4 de octubre de 2010)

El análisis de la Sentencia de 14 de diciembre de 2005 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, objeto de recurso, y de las sentencias de 20 de marzo de 2003 y 5 de abril de 2004, dictadas también por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 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.

La Sentencia recurrida de 14 de diciembre de 2005, revoca la tesis mantenida en la vía económico-administrativa, fundamenta el fallo estimatorio de la pretensión de la recurrente, que consistía en hacer valer la sujeción de la adjudicación del bien otorgado mediante subasta pública judicial al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y no al Impuesto sobre el Valor Añadido, argumentando al respecto que en los supuestos de transmisiones de bienes efectuadas como consecuencia de una subasta judicial, dimanante de un procedimiento de ejecución no se está ante la presencia de una transmisión realizada por un empresario, deudor, en el ejercicio de su actividad profesional, sino ante una transmisión llevada a cabo por el juez ejecutor, y no por el empresario deudor en

el ejercicio de su actividad profesional o empresarial, sujeta en consecuencia, al ITP.

Ahora bien, del examen de las sentencias invocadas de contraste, se evidencia la concurrencia de pronunciamientos contradictorios entre éstas y la ahora recurrida, en cuanto a la consideración del órgano jurisdiccional subastador como transmitente en las adjudicaciones judiciales de bienes o, por el contrario, entender que la transmisión se perfecciona por el propietario ejecutado de manera mediata y por tanto en el marco del desarrollo de la actividad empresarial del deudor transmitente, con la consecuencia tributaria de quedar la operación sujeta al IVA y no al gravamen sobre las transmisiones patrimoniales.

No obstante, la concurrencia de la contradicción resulta necesaria pero no suficiente para estimar la pretensión casacional, pues debe acreditarse que la doctrina de la sentencia impugnada es incorrecta. Y en este sentido, se encuentra consolidada una doctrina jurisprudencial, en la que analiza y resuelve esta cuestión de manera inequívoca, debiendo reputarse que la actividad empresarial de un promotor inmobiliario está integrada tanto por la típica venta voluntaria de pisos para obtener la rentabilidad propia de tal negocio, como por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas generadas en dicha actividad, de modo que venta voluntaria y venta forzosa no son sino las dos caras de la misma actividad empresarial.

### CALIFICACIÓN DE TERRENOS

**Adquisición por un particular a una sociedad limitada de una parcela calificada como suelo urbano para construirse una vivienda.** (Consulta nº V1675-10 de 22 de julio de 2010 de la DGT)

El vendedor de la parcela es una sociedad limitada que tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, la entrega de la parcela a que hace referencia el escrito de consulta estará sujeta al citado Impuesto.

Concretamente, se encuentra en la situación de suelo urbanizado el integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.

Se entenderá que así ocurre cuando las parcelas, estén o no edificadas, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento.

Por tanto, puesto que los solares tienen la naturaleza de suelo urbanizado, no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, de tal forma que la venta de la parcela calificada como suelo urbano por una sociedad limitada al consultante es una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El tipo impositivo aplicable es el general del impuesto del 18 por ciento.

### SEGUNDA ENTREGA

**Adquisición de una vivienda usada para destinarla a despacho profesional o arrendarla a quien no había desarrollado actividad económica hasta la fecha.** (Consulta nº V1711-10 de 26 de julio de 2010)

Una persona que no venía desarrollando actividad empresarial o profesional pero que va a comenzar el arrendamiento de una vivienda destinada a despacho profesional se convierte en empresario o profesional a efectos del Impuesto quedando sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe en el ejercicio de su actividad.

En consecuencia, el arrendamiento de la vivienda para despacho profesional supondrá para el arrendador la realización de una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que sea de aplicación la exención contenida en el artículo 20.uno.23º de la Ley al tratarse del arrendamiento de una vivienda que no va a destinarse exclusivamente a su uso como tal sino a despacho profesional.

**Posibilidad de renunciar a la exención por la adquisición de la vivienda establecida en el artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992**

Las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente,

cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.”

Por tanto, se entenderá cumplida la condición de que el consultante tiene derecho a la deducción total del Impuesto cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que vaya a soportar la cuota repercutida permita su íntegra deducción.

Este requisito, de acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, parece cumplirse, en la medida que va a ejercer una actividad sujeta y no exenta del Impuesto.

En consecuencia y, a falta de otros elementos de prueba, sería posible solicitar la renuncia a la aplicación de la exención en los términos del artículo 20.dos de la Ley.

### PATRIMONIO EMPRESARIAL

**Transmisión de bienes inmuebles arrendados acompañados**

**de una estructura organizativa y funcional.** (Consulta nº V1717-10 de 27 de julio de 2010 de la DGT)

Podría plantearse si a las transmisiones que se van a efectuar podrían serle de aplicación la no sujeción contenida en el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, que dispone:

*“No estarán sujetas al Impuesto:*

*1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley. (...)”*

No obstante, en el supuesto considerado no es de aplicación el referido supuesto de no sujeción pues, tal y como establece la letra b) del propio número 1º del artículo 7 de la Ley:

*“quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:*

*b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmi-*

*siones tengan por objeto la mera cesión de bienes.*

*A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.”*

En estas circunstancias, la referida transmisión estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Transmisión global de una oficina de farmacia.** (Resolución T.E.A.C. 23 de junio de 2010)

La transmisión global de una oficina de farmacia no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones onerosas, salvo los bienes inmuebles.

La primera regla especial, que actúa como excepción a la regla general de incompatibilidad entre las operaciones sujetas al IVA y al ITPyAJD, se refiere a las operaciones inmobiliarias (entregas, arrendamientos y derechos reales sobre los mismos), que estando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido gocen de exención en el mismo y que por aplicación de la regla de incompatibilidad no deberían quedar sujetas a ITP, quedan no obstante por aplicación de

dicha regla especial sometidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Se trata en definitiva de operaciones que excepcionalmente quedan sujetas a ambas figuras tributarias, si bien exentas respecto a una de ellas (IVA).

La segunda regla especial (que es la que interesa en este caso), supone otra excepción a la regla general, y contempla el caso contrario, es decir, de no sujeción a ninguno de los dos impuestos: Se trata del supuesto de una operación no sujeta a IVA (transmisión global de empresa; art. 7 LIVA), y que, si bien por aplicación de la regla general debería quedar sujeta al impuesto sobre transmisiones onerosas, no obstante, por aplicación de esta segunda regla especial, tampoco queda sujeta a ITP, salvo que en el patrimonio empresarial se incluyan bienes inmuebles, en cuyo caso éstos quedarían sujetos a ITP en concepto de transmisiones onerosas.

En resumidas cuentas, el art 7,5 del TRITP contiene la regla general de incompatibilidad de ambos tributos, un supuesto de sujeción a ambos tributos, y otro de no sujeción a ninguno. Por todo ello, no es ajustada a derecho la resolución del TEAR que considera que la transmisión global de una farmacia está sujeta al gravamen sobre transmisiones onerosas al tipo de bienes muebles por el hecho de no estar sujeta a IVA, ya que así sería de aplicarse la regla general contenida en el art 7.5,

pero no tiene en cuenta la excepción que el propio apartado establece para los supuestos de transmisión global de patrimonio empresarial que de forma clara e indubitada exceptúa de tributación en el ámbito del impuesto sobre transmisiones onerosas a los bienes que no tengan la consideración de inmuebles.

***Aportación del patrimonio segregado de una sociedad.*** (Consulta nº V1531-10 de 8 de julio de 2010 de la DGT)

En el supuesto considerado será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

De la somera información suministrada en el escrito de consulta, no puede conocerse si los elementos patrimoniales que van a ser objeto de transmisión se acompañan de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En consecuencia, si los inmuebles transmitidos constituyeran una unidad económica autónoma en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, dichas transmisiones estarían no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, si constituyen una mera cesión de bienes in-

muebles estarían sujetas al referido Impuesto debiendo tributar cada elemento transmitido independientemente según las normas que le sean aplicables.

En todo caso, se debe enfatizar que la transmisión de inmuebles afectos a la actividad de arrendamiento exige, a los efectos del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, que los elementos transmitidos se acompañen de la transmisión de una estructura organizativa de factores de producción que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

#### COMUNIDADES DE BIENES

***Adjudicaciones de inmuebles por una comunidad de bienes a los comuneros una vez finalizada su construcción.*** (Consulta nº V1524-10 de 7 de julio de 2010 de la DGT)

#### Condición empresario de la comunidad de bienes

Una sociedad estudia realizar una promoción de un edificio sobre la finca resultante de agrupar unos solares de su propiedad junto a otros colindantes de otra sociedad.

La finca resultante de esa agrupación constituye un pro indiviso, en cuanto una unidad única de explotación, hecho que se ratifica por la voluntad de los partícipes en repartir los costes en función de su cuota de participación.

Por todo ello debe entenderse que existe comunidad de bienes desde su agrupación, con inde-

pendencia de que las partes tengan o no la voluntad de constituir tal comunidad.

En tal caso, se puede afirmar la existencia de una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, puesto que ambas sufragar los gastos de un único bien en pro indiviso, el edificio a construir, que posteriormente será adjudicado.

Consecuentemente, la entidad de que se trata, comunidad de bienes, tiene la condición empresario en los términos del artículo 5 de la Ley 37/1992 así como de sujeto pasivo del tributo en los términos previstos en el artículo 84.3 Tres de la Ley 37/1992.

#### Adjudicación de los inmuebles por la comunidad de bienes a los comuneros, una vez finalizada su construcción

Las adjudicaciones realizadas por la comunidad de bienes tendrán la consideración de primera entrega de edificaciones, ya que se realizan por su promotor una vez terminada su construcción y, por tanto, estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esto supone que dicha comunidad deberá repercutir el Impuesto y expedir factura con todos los requisitos recogidos en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

# IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

## RELACIONES CON EL IMPUESTO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

**Tratamiento tributario correspondiente a la cantidad percibida del plan de pensiones del fallecido.** (Consulta nº V1750-10 de 28 de julio de 2010 de la DGT)

Una de las contingencias susceptibles de cobertura por los planes de pensiones es el fallecimiento del partícipe, el cual puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad, o en favor de otros herederos o personas designadas, tal y como prevé el artículo 8.6.c) del texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Por su parte, el artículo 17.2.a) 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, califica como rendimientos del trabajo:

*“3ª. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones. (...)”*

El artículo 3.e) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesio-

nes y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que no están sujetas a dicho impuesto:

*“e) Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de planes y fondos de pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*

De los preceptos anteriores se deduce que las prestaciones de planes de pensiones, cualquiera que sea la contingencia cubierta (jubilación, invalidez o fallecimiento), tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su perceptor, con la consideración de rendimientos del trabajo, **no estando sujetas por tanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

## ADQUISICIÓN POR HERENCIA, LEGADO O TÍTULO SUCESORIO

**Apartaciones reguladas en el Derecho Civil de Galicia.** (S.T.S.J. de Galicia, 26 de mayo de 2010)

Se plantea en el presente curso la cuestión referente

al momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los supuestos de apartaciones reguladas en el artículo 134 de la Ley de Derecho Civil de Galicia, el cual establece que podrá adjudicarse en vida la plena titularidad de determinados bienes de cualquier clase, sin ninguna excepción, a quien tenga la condición de legitimario del adjudicante en el momento de la adjudicación, quedando éste totalmente excluido de tal condición de legitimario con carácter definitivo, cualquiera que sea el valor de la herencia en el momento de deferirse.

Con base en este precepto los recurrentes, tras presentar escritura pública de apartación, se oponen a la liquidación practicada por entender que no se había producido el devengo al no haber fallecido el causante, momento que fija la ley para las adquisiciones por herencia, legado o título sucesorio. Por su parte, la administración sostiene que el devengo se produce con el otorgamiento de la escritura pública de apartación, aplicando el criterio plasmado en la Instrucción de la Dirección Xeral de Tributos de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia nº

1/1996, de 28 de febrero, por la que se establece el régimen de tributación de las “Apartaciones” en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para la Sala, la determinación del régimen tributario aplicable, y por tanto el momento del devengo del impuesto en las “apartaciones”, exige analizar la naturaleza jurídica de dicha institución a fin de calificarla como adquisición inter vivos o mortis causa. En este sentido, se considera dicha figura como un pacto sucesorio, en concreto, un pacto aleatorio de anticipo de legítima. El apartamiento es un pago anticipado de la legítima: un pacto sucesorio por el que el apartante entrega al apartado, de presente, unos determinados bienes, a cambio de que éste quede excluido, desde tal momento, de su eventual condición de legitimario. Ésta no puede calificarse de donación, pues falta el ánimo de liberalidad, sino de un pacto sucesorio. En consecuencia dicho pacto debe recibir el trato de lo sucesorio, y, por un lado, entender que no se produce el devengo hasta el fallecimiento del causante. En consecuencia para la Sala, el apartamiento, según reconoce la Ley Gallega de Derecho Civil es un pacto sucesorio.

Ahora bien, el cambio legislativo operado por la ley 63/2003 de Acompañamiento constituye una interpretación auténtica del legislador sobre el texto anterior, al sujetar los pactos sucesorios, en el momento en que

se otorgan, si implican entrega de bienes. En fin, toda vez que las normas fiscales no pueden ser de aplicación retroactiva y dicha ley ordena que, desde su entrada en vigor, los pactos con entrega de bienes están sujetos desde que se otorgan, hay que colegir, que con anterioridad a dicha modificación legislativa no lo estaban. Es por que el Tribunal apoya de la tesis sostenida por el recurrente.

#### ADICIÓN DE BIENES

**Procedimiento.** (S.T.S.J. de Galicia, 2 de junio de 2010)

Se dictó por la Oficina de Gestión acuerdo, que es anulado por resolución del TEAR por indefensión al interesado al añadir los bienes al caudal relicto sin su intervención. En relación con el expediente de adición, refirió su anulación a la indefensión del interesado, entendiéndose que la liquidación debían quedar sin efecto por defectos de forma, al haberse omitido la tramitación del expediente del artículo 93 del Reglamento del Impuesto, sustancialmente conformado por la posibilidad del interesado de efectuar alegaciones y aportar la documentación conveniente a su derecho. De este modo, a diferencia de la tesis de la Administración, lo que concurre es una causa de nulidad de pleno derecho, conformada por la conjunción de las previstas en los apartados a) y e) del artículo 62.1 de la Ley 30/1992 pues, de una parte, no se siguió en absoluto el procedimiento

establecido (al haberse procedido sin más a la incorporación de los bienes al caudal relicto) y, de otra, se infringieron los derechos de defensa del interesado en el seno del procedimiento (artículo 24.1 CE).

#### REDUCCIONES POR PARENTESCO

**Alcance del parentesco por afinidad.** (S.T.S.J. de Galicia, 2 de junio de 2010)

La controversia consiste en determinar si el parentesco por afinidad al que se refiere el grupo III alcanza sólo a ascendientes y descendientes, o comprende también a los colaterales de segundo y tercer grado, es decir, hermanos políticos o cuñados y tíos y sobrinos políticos.

La LISD incorpora expresamente a los parientes por consanguinidad o afinidad por lo que no es posible que estos últimos resulten extraños a efectos del impuesto al tenerlos en cuenta expresamente al abandonar la normativa anterior que mantenía diferencias entre colaterales por consanguinidad y por afinidad, en evolución que describe con detalle la STS de 18 de marzo de 2003.

La extinción del parentesco por afinidad de la persona que lo configura, permita el desplazamiento al grupo IV, asumiendo la condición de “extraño” quien en virtud de matrimonio de su hermano por consanguinidad era, a su vez, hermano político de la esposa de aquél, que es la donataria en el presen-

te caso, tal situación de premo-riencia del familiar (que ya fue apreciada por la citada STS de 18/3/2003), violenta las reglas de la más elemental lógica ya que la «fictio iuris» de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

Como consecuencia de lo expuesto y de que el referido Grupo III no distingue entre consanguinidad y afinidad, más que en relación con ascendientes y descendientes, lo correcto es concluir que en el caso de colaterales de segundo y tercer grado se refiere a ambos.

***No procedencia de la reducción a los colaterales de tercer grado por afinidad.*** (S.T.S.J. de Valencia, 9 de junio de 2010)

La cuestión que se plantea en este proceso es el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones, determinando si cabe realizar alguna reducción en la base imponible por inclusión de la contribuyente en alguno de los grupos de parentesco que regula el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, habida cuenta el hecho que la heredera era una pariente colateral

de tercer grado por afinidad de la causante fallecida. La Administración solicita la confirmación de su liquidación, alegando que no cabe practicar deducción alguna por parentesco, pues se trata de una colateral de tercer grado por afinidad, incluida en el grupo IV de parentesco y sin posible beneficio fiscal.

La Sala considera que del análisis sistemático y en conjunto del precepto no deja lugar a dudas y debe ser acorde a la pretensión de la Administración actora, pues no cabe duda que el Grupo III viene referido a las reducciones correspondientes a adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y a ascendientes y descendientes por afinidad, de manera separada y con correspondencia a dos grupos bien diferenciados: colaterales de 2º y 3º grado de consanguinidad y ascendientes y descendientes por afinidad.

Es cierto que la técnica de redacción de la norma es deficiente y que podía haberse sistematizado de una manera más clara, pero la valoración armónica y global del precepto permite alcanzar la conclusión expuesta en el apartado anterior, pues la consanguinidad es tratada en los grupos I y II, continuando en el III con el supuesto de consanguíneos colaterales de 2º y 3º grado, limitando el legislador los beneficios fiscales, la reducción por parentesco, en supuestos de afinidad tan solo a los ascendientes y descendientes, nada más, sin poder extenderlo a otras categorías de afinidad.

***Colaterales de segundo y tercer grado por afinidad.*** (S.T.S.J. de Valencia, 27 de mayo de 2010)

La cuestión suscitada en la presente litis es relativa a considerar que los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad (como acontece en el supuesto de que se trata) les resulta de aplicación, a los efectos de determinación de la cuota tributaria, el coeficiente multiplicador de 1,5882 contemplado para el grupo III de los previstos en el art. 20.2.a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por el contrario, la Administración recurrente entiende, que los colaterales por afinidad deben incluirse dentro del concepto de “extraños” al que se refiere el grupo IV de la precitada norma legal, de manera que el coeficiente multiplicador aplicable sería el de 2.

Dicha cuestión ya ha sido específicamente resuelta por el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 18 de marzo de 2003, señalando que no cabe la “fictio iuris” de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987, se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

► **TRANSMISIÓN MORTIS  
CAUSA DE LA VIVIENDA  
HABITUAL**

**Adquisición “mortis causa” de vivienda habitual del causante con adjudicación a uno de los herederos.** (Consulta nº V1610-10 de 15 de julio de 2010 de la DGT)

Nos debemos plantear la aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que prevé el artículo 20.2.c) de su Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en el caso de adjudicación a uno de los herederos de la vivienda habitual del causante.

El principio de igualdad en la partición comporta que la reducción beneficie y perjudique a todos los causahabientes por igual, salvo atribución específica por el causante.

Se forma, por tanto, un “grupo de herederos” obligados conjuntamente al cumplimiento del requisito de permanencia exigido por la Ley, aunque la obligación como tal incumba a aquel o aquellos que hayan resultado adjudicatarios.

Por lo tanto, la reducción procederá para todos y cada uno de los herederos en los términos y requisitos del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 siempre, por supuesto, con el límite adicional de la participación que a cada uno corresponda en el valor de dicha vivienda y que no podrá exceder, individualmente, del fijado en el precepto reproducido.

Ha de advertirse, por último, que la normativa y criterios ex-

puestos son los que resultan de la aplicación de la legislación estatal, con independencia de que por las circunstancias personales concurrentes en la adquisición “mortis causa” sean de aplicación los plazos de mantenimiento y requisitos establecidos en la normativa autonómica catalana.

► **TRANSMISIÓN MORTIS  
CAUSA DE LA EMPRESA  
FAMILIAR**

**Aplicación de la reducción del 95% a la empresa familiar.** (S.T.S. 23 de septiembre de 2010)

Para que pueda aplicarse la reducción del 95% en la adquisición mortis causa de una empresa individual o de participaciones en entidades, se discute si el requisito de que sea de aplicación la exención regulada en el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, se refiere tanto a la empresa individual como a las participaciones en entidades (tesis de la Administración y del Tribunal de instancia) o únicamente a las participaciones en entidades (tesis del recurrente).

Para el tribunal resulta evidente que con el beneficio fiscal en cuestión, el Legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter “familiar”, con independencia de que se tratara de una empresa indi-

vidual o de participaciones en entidades.

Por otro lado, no es dudosa la conexión que existe entre la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares y la reducción en la transmisión a título gratuito, inter vivos o mortis causa, de dichas empresas. Con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, se buscó que el empresario individual que ejerce la actividad y vive de las rentas que éste le proporciona no tenga que abonar anualmente un tributo por la titularidad de los bienes que constituyen su medio de vida, al tiempo que constituye un elemento generador de riqueza para la colectividad, que conviene conservar. De este modo, la exención de tales bienes introducía una clara asimetría en el tratamiento fiscal de la empresa familiar porque si bien no se tributaba periódicamente por ésta en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando se transmitía, habitualmente a los hijos, por vía de herencia o donación, la carga fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ponía en peligro su subsistencia, razón por la cual se aplican beneficios fiscales bajo forma de reducción en la base imponible del impuesto sucesorio.

Ahora bien, como señala la Administración actuante, ni en uno ni en otro tributo se aprueban beneficios fiscales para las empresas en general, sino específicamente para aquellas que, por su carácter familiar, son merecedoras de la protección del

Legislador, motivo por el cual tanto las normas del Impuesto sobre el Patrimonio como las del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecen requisitos para que los patrimonios empresariales beneficiados sean realmente “familiares” y constituyan el modo de vida (la principal fuente de renta) de sus titulares.

En suma, para gozar de la reducción en cuestión se ha requerido siempre (y no sólo desde el 1 de enero de 1998, como mantiene el recurrente) que se dieran los requisitos contemplados en el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, esto es, que se tratara de bienes y derechos de las personas físicas necesarias para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de riqueza.

**Reducción del 95% en relación con la transmisión mortis causa de las participaciones sociales de una entidad.** (S.T.S.J. de Galicia, 26 de mayo de 2010)

En el presente caso lo único que se cuestiona es si el causante realizaba funciones de dirección retribuidas y que tal remuneración alcanzase el porcentaje establecido en el artículo 4 Dos d) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. La Administración se remite a los datos de las declaraciones de IRPF obrantes en autos y resulta que los rendimientos obtenidos provienen fundamentalmen-

te de la pensión de jubilación, por lo que, con independencia de que se hubiere consignado en los estatutos la retribución del cargo que ostentaba, de las cuentas anuales y certificados de auditores, lo cierto es que dicha declaración de IRPF (que no ha sido objeto de rectificación) evidencia que no percibió por razón del ejercicio de dichas funciones una retribución que representara más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A tal conclusión no se opone la sentencia del TSJ Andalucía que se cita en la demanda pues, al margen de que el Tribunal discrepe del criterio en ella plasmado, el supuesto de hecho no es igual al aquí contemplado, ya que en aquella sentencia se analiza un caso de transmisión mortis causa de una explotación agraria y compatibilidad del ejercicio habitual y personal de la actividad con el percibo de pensión de jubilación.

#### REPUDIACIÓN Y RENUNCIA A LA HERENCIA

**Renuncia pura, simple y gratuita a una herencia pendiente de aceptación.** (Consulta nº 1498-10 de 2 de julio de 2010 de la DGT)

En cuanto a los efectos de la presentación y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con la aceptación de la herencia, esta Subdirección General ya se ha pronunciado en diversas ocasio-

nes en el sentido de que **la mera presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con la petición de liquidación y el pago del impuesto sucesorio no implican por sí mismas una aceptación tácita de la herencia.**

Así se dice, por ejemplo, en la contestación a consulta V1855-05, de fecha 22 de septiembre de 2005, en la que se hace una amplia reseña jurisprudencial que confirma el criterio citado, exigiendo, para que pueda entenderse aceptada la herencia, que vaya acompañada de otros actos, de dominio, los “actos de señor”, en palabras del Tribunal Supremo, de los que, en su conjunto, se desprenda claramente la voluntad del actor de hacer suya la herencia.

En este sentido, cabe señalar que de no existir esos actos de dominio a que antes nos referíamos, la **declaración y autoliquidación del impuesto sucesorio no impide renunciar de forma pura, simple y gratuita a una herencia pendiente de aceptación**, que esa decisión puede adoptarse por todos o parte de los llamados a la misma y que los aceptantes, en su caso beneficiarios de las renunciaciones producidas, tributarán de forma exclusiva por la “modalidad” de sucesiones del impuesto al haberse producido aquellas antes de la prescripción del mismo.

# IMPUESTO SOBRE DONACIONES

## CALIFICACIÓN DE LAS DONACIONES

**Extinción del usufructo temporal por renuncia anticipada de los usufructuarios.** (Consulta nº V1527-10 de 8 de julio de 2010 de la DGT)

Dado que la consultante no ha hecho referencia alguna a contraprestaciones ni en la constitución del derecho real ni en su posible extinción, parece más adecuado considerar que ambas operaciones lo son a título lucrativo.

Partiendo de esta premisa, la consolidación del dominio sobre el bien inmueble de la consultante, que es la nuda propietaria, al realizarse por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto, deberá tributar por la más alta de las dos liquidaciones siguientes: la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

En este caso, la renuncia gratuita de los hijos de la consultante al usufructo temporal que tienen constituido a su favor es uno de los hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que constituirá para aquella un negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

Por tanto, será este el impuesto al que estaría sujeta la hipotética renuncia al usufructo temporal por parte de los hijos de la consultante.

En definitiva, la **renuncia gratuita a un usufructo temporal constituido a título lucrativo a favor del nudo propietario constituye un hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** por el concepto de adquisición de bienes por un negocio jurídico gratuito e inter vivos, siendo sujeto pasivo el nudo propietario, que es el beneficiario de la adquisición a título lucrativo

## DEUDAS DEDUCIBLES EN TRANSMISIONES LUCRATIVAS INTER VIVOS

**Donación de acciones pignoras en garantía del pago de una deuda.** (S.T.S.J. de Madrid, 2 de junio de 2010)

El objeto de la litis, versa sobre la donación de acciones sociales pignoras en una Caja de Ahorros en garantía del pago de una deuda del mismo importe que las acciones donadas. La controversia con la Administración tributaria estriba en la improcedencia de la deducción de la base imponible del valor de la garantía pignoraticia que pesaba sobre las acciones, fundada en la falta de constancia de la asunción fehaciente por el donatario de la carga real que pesaba sobre las acciones, requisito imprescindible para la deducción del valor de la carga.

La asunción por el donatario de las deudas garantizadas con

derechos reales sobre los bienes donados da lugar a la consecuencia tributaria de la minoración del valor de los bienes en proporción al de las cargas que sobre ellos recaen. Pero esta consecuencia puede obtenerse por dos procedimientos contemplados en los arts. 17 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y 37 y 95 de su Reglamento. El primero consiste en la deducción del valor de las cargas simultáneamente a la liquidación cuando el donatario haya asumido la deuda garantizada de forma fehaciente. El segundo, en la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho valor cuando acredite fehacientemente el pago de la deuda garantizada dentro del plazo de prescripción del impuesto. El aquí demandante utilizó el primero de tales procedimientos por considerar que se daban todas las condiciones para, en la liquidación, reducir el valor de los bienes donados con el importe de la deuda pignoraticia.

El Tribunal considera que el pago de la deuda realizada después del negocio transmissivo no es una prueba suficiente de que en este mismo negocio se había producido la asunción fehaciente de la deuda. Es indiscutible que el donatario no asumió fehacientemente la obligación de pagar la deuda.

## TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR

**Donación de participaciones.** (S.T.S.J. de Valencia, 27 de mayo de 2010)

La actora recibió en donación de su abuela participaciones de una enti-

dad. Dicha donación se formalizó en escritura pública y la aceptaron los padres de la donataria, por ser ésta menor de edad. En la liquidación del Impuesto de Sucesiones, se aplicó la reducción del 95% del art. 20.6 de la Ley 29/1987. La Administración entendiendo que no concurrían los requisitos contenidos en dicho precepto, que remite al 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. La donataria reconocía la falta de concurrencia de dicho requisito en ella, y aun cuando sostenía que sí concurría en su madre (aceptante de la donación y miembro del grupo familiar), lo que era suficiente de acuerdo con la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos. Tampoco en su madre concurría pues resultaba de la declaración de IRPF (conjunta con su esposo) que los ingresos percibidos de la entidad no constituían su principal fuente de renta.

La Sala señala que la finalidad del precepto (en su inicial redacción) era la de que el titular de las participaciones ejerciera efectivamente funciones de dirección en la entidad, si bien desde la reforma de 1997, se permite que dicho requisito lo cumpla cualquiera de los integrantes del grupo familiar (en este caso sería la madre de la actora, socia de la entidad y propietaria de participaciones). Pero aun en aplicación de dicha redacción reformada, tampoco concu-

rre el requisito, pues la madre de la donataria no reúne la exigencia de realizar funciones de dirección, en cuanto pertenecía tan sólo al Consejo de Administración, cuyas funciones no equivalen a las de dirección. Por tanto, la cantidad que percibe como salarios por sus trabajos en la entidad y que no lo son en razón de funciones de dirección, no se ha demostrado que equivalgan al 50% de la totalidad de rendimientos personales, profesionales y del trabajo personal, ni que dichos ingresos constituyan su mayor fuente de renta.

***Donación de Oficina de Farmacia. (S.T.S.J. de Galicia, 26 de mayo de 2010)***

Se ciñe la presente controversia a la procedencia o no de la reducción del 95% de la base imponible, del Impuesto sobre Donaciones liquidado a la demandante como consecuencia la donación del 50% de una Oficina de Farmacia.

Lo que discute la actora es que la remuneración de la donante responda al ejercicio de funciones de dirección. Con carácter previo, conviene señalar que la peculiar configuración del negocio de farmacia impide diferenciar lo que serían las retribuciones propias del ejercicio de la dirección del negocio de lo que son los beneficios globales de la farmacia al no separarse ambos conceptos, por lo que no existe una ruptura clara antes y después de la fecha de la donación. Solo se puede resaltar que si la donante, siendo titular del 100% de la farmacia percibía la totalidad de los beneficios, no es lógico que, siendo titular del 50%

y no dirigiéndola perciba el mismo 50% de los beneficios, ya que esto supondría que no se retribuye la gerencia del negocio.

Sentado lo anterior, la recurrente considera acreditado que la donante dejó la gerencia del negocio de farmacia pues así se consigna en escritura pública. Pese a esto, la autorización por parte de la Consellería de Sanidade no se extiende al ejercicio de las funciones de dirección a un solo comunero, dado que la legislación en materia de farmacias vigente al tiempo de la donación, anterior a la Ley de Sociedades Profesionales, no permitía esta posibilidad: un cotitular farmacéutico capitalista y otro cotitular gerente. La Ley 5/1999 establece con claridad que el copropietario de la farmacia es cotitular y como tal ejerce, bajo su responsabilidad (en este caso, compartida con la donataria, cotitular propietaria) las funciones previstas en el artículo 8. Los copropietarios podrán establecer las normas que estimen pertinentes, incluso en el reparto de beneficios, en el marco de las relaciones internas, pero lo que no cabe, en virtud de pacto privado, es vulnerar los términos de la mentada Ley 5/1999, y pretender que esto tenga consecuencias fiscales favorables.

No existe una comunidad de bienes, considerada como ente con naturaleza jurídica propia, ni tan siquiera fiscal (la C.B. carece de NIF) titular de la farmacia, sino que los titulares son la donante y donataria. Por todo ello, el Tribunal desestima el recurso planteado y esto, al margen de las previsiones de la Instrucción de la Dirección General de Tributos 4/2004

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

## NO SUJECCIÓN

**Extinción del condominio entre dos cónyuges con compensación del exceso en metálico.** (Consulta nº V1664-10 de 20 de julio de 2010 de la DGT)

El artículo 104 del TRLRHL regula la naturaleza y el hecho imponible del impuesto y los supuestos de no sujeción, estableciendo que:

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

*2. 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 con ello, está sujeto 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. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste 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.*

*3. 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.”*

[...]

En el caso planteado en la consulta se trata de una transmisión de los bienes inmuebles de los que eran propietarios ambos cónyuges, mediante adjudicación de un inmueble a la consultante y dos inmuebles a su excónyuge como consecuencia del cumplimiento del auto que complementa la sentencia de divorcio matrimonial, en el que se dispone que se proceda a la extinción del proindiviso existente sobre los bienes inmuebles y se aprueba la adjudicación de los bienes inmuebles entre los copropietarios.

Una de las formas de extinción del proindiviso es la adjudicación del bien a uno de los condueños, abonando la parte económica correspondiente al otro (artículo 404 del Código Civil).

Este supuesto de extinción de la comunidad de bienes existente mediante la adjudicación de un bien inmueble a la consultante y dos bienes inmuebles al excónyuge está **no sujeto al IIVTNU por tratarse de una transmisión de bienes inmuebles consecuencia del cumplimiento de la sentencia**

**de divorcio matrimonial, supuesto regulado en el artículo 104.3 del TRLRHL.**

Al no estar sujeta al IIVTNU la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana que se adjudica a la consultante, **no se produce el devengo del impuesto**, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones del terreno que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto.

En la posterior transmisión del terreno correspondiente al bien inmueble que se le adjudica a la consultante, se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de la sentencia de divorcio.

**Operaciones de reestructuración empresarial.** (Consulta nº V1717-10 de 27 de julio de 2010 de la DGT)

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

“3. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones

a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

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

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.” (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).

En consecuencia, 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, concurren 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 natura-

leza urbana, siendo los sujetos pasivos de dicho impuesto los consultantes.

El IIVTNU se devengará en la fecha de la transmisión de las propiedades de los terrenos, estando los sujetos pasivos obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza fiscal, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar 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).

**COMUNIDADES DE BIENES**

**Tributación de la extinción de comunidad.** (Consulta nº V1715-10 de 26 de julio de 2010 de la DGT)

1. En primer lugar, hay que diferenciar entre dos casos

según el origen de la comunidad de bienes o situación de condominio:

**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.

Hay un diferente origen de la situación de proindiviso, 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 y que traduce por ejemplo en el hecho de la transmisión de la posesión a los herederos desde el fallecimiento del causante (art. 440 del C.C.) y la naturaleza esencialmente divisible de la comunidad hereditaria, en tanto que en la comunidad

voluntaria de bienes no hay tal transmisión de la posesión, y por otra parte puede pactarse mantener la indivisión por un plazo de tiempo que no exceda de 10 años (art. 400).

2. En el segundo de los casos enumerados, **la 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 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. 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.

Trasladando lo anterior al caso planteado en la consulta, se trata de una comunidad de bienes constituida por voluntad de los tres comuneros sobre varios inmuebles.

Posteriormente, se acuerda la extinción de la copropiedad sobre una parte de

los bienes (9 viviendas) que forman el patrimonio de la comunidad, mediante la adjudicación proporcional de los bienes a cada uno de los comuneros, sin que se produzca exceso de adjudicación, ni compensación en metálico entre ellos.

Por tanto, **no se produce la sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de la adjudicación de los inmuebles a los tres comuneros en proporción a su participación en la comunidad de bienes.**

Al no producirse la sujeción al IIVTNU con ocasión de la adjudicación de los terrenos de naturaleza urbana a los consultantes, no se devenga el impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en las futuras transmisiones de los terrenos adjudicados que estén sujetas a dicho impuesto, a los efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto, ya que dicho cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas transmisiones derivadas de operaciones que no originan el devengo del impuesto.

En el caso de la consulta, además, hay que tener en cuenta, a efectos del cómputo de dicho plazo, que la co-

unidad de bienes se constituyó con ocasión de la disolución y liquidación de una sociedad patrimonial al amparo de lo establecido en la disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por lo que tampoco se devengó el IIVTNU en dicho momento, y, tal como señala la misma, en la posterior transmisión sujeta se entenderá que los inmuebles fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad patrimonial que se extinga.

#### BASE IMPONIBLE

##### **Liquidación de la sociedad de gananciales por fallecimiento.** (S.T.S.J. de Galicia, 9 de junio de 2010)

El recurrente alega que tras el fallecimiento de su mujer, en escritura pública se liquida la sociedad de gananciales, atribuyéndose todos los inmuebles, por lo tanto nos encontramos ante un caso de no sujeción. El Ayuntamiento, para determinar la plusvalía debe tener en cuenta todos los bienes gananciales, aunque la ganancia está determinada por sólo el 50% de su valor.

La Sala se remita a pronunciamientos judiciales relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero que son aplicables al caso presente, señalando la existencia de jurisprudencia contradictoria.

La primera, que apoya la pretensión del Ayuntamiento (STS 28 de julio de 2001), y que establece que compete a la Oficina Gestora determinar el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor (no de los bienes) constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario. Así se podrá determinar la base imponible de cada contribuyente y se tendrá por una parte el haber de gananciales del cónyuge viudo y por otra las participaciones o bases imponibles de los causahabientes. Las concretas adjudicaciones de bienes que se hagan entre ellos carecen de trascendencia en el impuesto sobre sucesiones. El haber de la sociedad de gananciales constituye, por tanto, un antecedente necesario de la estricta liquidación del impuesto sucesorio, indispensable para la delimitación de dos masas de bienes que hasta entonces estuvieron sometidos a la misma gestión. En consecuencia, la comprobación de los valores afecta a todos los bienes relictos, que eran gananciales.

La segunda, establece (STS 16 de diciembre de 2003), que aunque en el caso de autos la liquidación de la sociedad de gananciales coincida con el momento en que deben separarse los bienes de la masa hereditaria a efectos de su adjudicación, por haber fallecido el marido, sin embargo, ambos patrimonios, el de la masa hereditaria y

el ganancial, constituyen instituciones jurídicas distintas y la disolución de la segunda puede no coincidir necesariamente en el tiempo con la adjudicación de la herencia ya que puede darse en otras situaciones jurídicas diferentes. La conclusión de la Sala, es que la adjudicación al cónyuge superviviente de los bienes que le correspondan en la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones. El cónyuge superviviente no adquiere los bienes que le correspondan en la disolución de los gananciales como sucesor del cónyuge difunto sino como cotitular de la sociedad que se extingue.

Expuestas ambas líneas jurisprudenciales, la Sala entiende que ambas son defendibles, pero entrando en el caso presente del Impuesto sobre la plusvalía, es más correcta la primera línea, dado que el impuesto se devenga en el momento de apertura de la sucesión, que es cuando se transmiten los bienes (el valor de la cuota ideal del 50% de los gananciales) a los herederos. El titular de los bienes en el momento de devengo del impuesto, es la comunidad hereditaria post ganancial y la base imponible debe determinarse de acuerdo con esta configuración, sin que pueda ser modificada por pacto posterior de los herederos, por lo que la Sala entiende correcta la resolución del Ayuntamiento.

# Consultas OJ

58

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

► Cálculo del ajuar doméstico habiéndose practicado una comprobación de valores de todos los bienes adquiridos mortis causa tanto por los herederos universales como por los legatarios

**(Art 9,15,27 LISD; Art 23.2,34 del RISD)**

**RESUMEN:** El ajuar se calcula sobre el 3% del valor declarado de los bienes integrantes del caudal relicto y, si la Administración practica una comprobación de valores, se calculará un nuevo valor del ajuar sobre el valor comprobado del caudal relicto, es decir, incluyendo todos los bienes adquiridos mortis causa tanto por los herederos universales como por los legatarios.

El ajuar, así calculado, se integrará en la masa hereditaria gravable y, tal y como establece el artículo 23.2 del RISD, debe imputarse a los sucesores universales o herederos exclusivamente, quedando excluidos, con carácter general, los sucesores particulares y legatarios.

Independientemente de lo anterior, tal y como apunta la Oficina Liquidadora, podrán existir excesos de adjudicación derivados de la comprobación de valores cuando exista una diferencia sustancial entre el valor comprobado de lo adjudicado a cada uno de los herederos y el valor que les correspondería en virtud de su título sucesorio y se cumplan el resto de requisitos tasados por la normativa del ISD.

### CONSULTA PLANTEADA

En una herencia los cuatro bienes que la constituyen se adjudican de la siguiente forma: uno en calidad de legado y el resto a los herederos, todos estos bienes han sido revisados por los servicios técnicos de la Comunidad Autónoma correspondiente.

La cuestión que me gustaría plantear es cuál es la base sobre la que debemos calcular el ajuar doméstico, a la luz de lo previsto en el artículo 27.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el artículo 23.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

### RESPUESTA

El artículo 9 de la Ley del ISD dispone que:

“Constituye la base imponible del Impuesto:

“a) En las transmisiones mortis causa, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

Se grava así, no la masa hereditaria, sino la porción hereditaria individual de cada heredero o legatario.

No obstante, dentro de la masa hereditaria deberemos incluir el valor del ajuar doméstico del causante, por lo que en cada hijuela se tendrá en cuenta la parte proporcional que a cada uno de los causahabientes corresponda en el valor del ajuar.

Para la determinación del valor del ajuar doméstico los artículos 15 de la Ley del ISD y 34 del Reglamento del ISD establecen que se valorará mediante la aplicación de las siguientes reglas:

❖ El 3 por 100 del caudal relicto (recordemos que este concepto no incluye el valor de los bienes adicionados en virtud de las presunciones establecidas en el artículo 11 de la Ley del ISD, y tampoco tendrá en cuenta las donaciones acumuladas ni el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante), minorado en el valor del derecho del cónyuge supérstite de predetracción del caudal relicto de los bienes señalados en el artículo 1321 del Código Civil o de las disposiciones análogas de derecho foral o especial (este derecho del cónyuge se determina en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual salvo que los interesa-

dos acrediten fehacientemente uno superior).

- ❖ Si los interesados aducen su inexistencia o quieren atribuirle un valor inferior al derivado de la aplicación de la regla anterior, deben probarlo fehacientemente.
- ❖ En todo caso pueden asignarle un valor superior.

#### **Valoración del ajuar doméstico**

Se presume que el ajuar doméstico tiene un valor del 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados le asignen un valor superior.

Del valor calculado, se debe restar el importe correspondiente al “ajuar de la vivienda habitual de los esposos”, al que se refiere el artículo 1.321 del Código Civil, cuyo valor, a efectos del impuesto, se fija en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio (salvo acreditación por los interesados de que el valor era superior).

Las presunciones de existencia del ajuar doméstico y de su valor pueden ser enervadas por los interesados mediante la prueba fehaciente de su inexistencia o de su valor inferior, sin que sea suficiente la mera alegación de tal inexistencia o inferior valor.

#### **La inclusión del valor de los bienes legados en el cálculo del ajuar**

De acuerdo con lo expuesto, en el caudal relicto se incluyen los bienes legados (cualquiera que fuere su naturaleza mueble o inmueble), por lo que el valor de los bienes legados se tiene en cuenta a los efectos de aplicación del 3 por 100 para la determinación del valor del ajuar doméstico.

#### **El legatario y el ajuar doméstico.**

No obstante, aunque el valor de los legados influye en la determinación del valor del ajuar doméstico, a los legatarios no se les computa en su base imponible la parte de ajuar correspondiente al bien legado, sino que esta parte se atribuirá al resto de los causahabientes.

En este sentido, el artículo 23.2 del Reglamento del ISD establece que:

*“Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. (...)”*

Sin embargo, a los legatarios de parte alícuota de la herencia si se les imputará en su haber la parte propor-

cional del ajuar doméstico correspondiente a la parte en que proporcionalmente participen en la masa hereditaria. Así lo establece el artículo 23 del Reglamento del ISD:

*“ 1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:*

- a. Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción del valor de aquéllos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge supérstite.*
- b. Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los artículos 25 a 28 de este Reglamento, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas.*

*2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su partici-*

*pación en el resto de la masa hereditaria”.*

Por último, el artículo 27 de la Ley 29/1987, del ISD, relativo a la partición y excesos de adjudicación, dispone que:

*“2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectaran solo al que adquiriera dichos bienes”.*

*3. En el caso de los legados a que se refiere el artículo 16.3 de este Reglamento, el importe del impuesto no incrementará la base imponible de la liquidación a girar a cargo del legatario, pero, en ningún caso, será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes”.*

### Conclusiones

El ajuar se calcula sobre el 3% del valor declarado de los bienes integrantes del caudal relicto y, si la Administración practica una comprobación de valores, se calculará un nuevo valor del ajuar sobre el **valor comprobado del caudal relicto, es decir, incluyendo todos los bienes adquiridos mortis causa tanto por los herederos universales como por los legatarios.**

El ajuar así calculado se integrará en la masa hereditaria gravable y, tal y como establece el artículo 23.2 del RISD, **debe imputarse a los sucesores universales o here-**

**deros exclusivamente**, quedando excluidos, salvo la excepción comentada, los sucesores particulares y legatarios.

Independientemente de lo anterior, tal y como apunta la Oficina Liquidadora, **podrán existir excesos de adjudicación derivados de la comprobación de valores** cuando exista una diferencia sustancial entre el valor comprobado de lo adjudicado a cada uno de los herederos y el valor que les correspondería en virtud de su título sucesorio y se cumplan el resto de requisitos tasados por la normativa del ISD.

## ► Transmisión de participaciones de una sociedad cuyo objeto social principal es el desarrollo de la actividad de construcción o promoción inmobiliaria

**(Art 108 de la LMV; Art 20.6 de la LISD)**

**RESUMEN:** El régimen de tributación aplicable a la transmisión onerosa de participaciones de una sociedad cuyo objeto social es el desarrollo de actividad empresarial de construcción o promoción inmobiliaria es el siguiente:

- ❖ Si se cumplen los requisitos tasados en el apartado 2 del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, la transmisión de los valores en cuestión tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión onerosa de bienes inmuebles, conforme a lo dispuesto en el citado apartado segundo del referido precepto.
- ❖ Si no se cumplen los requisitos tasados en el apartado 2 del artículo anterior, la transmisión de los valores estará exenta del ITPAJD y del IVA, conforme a lo dispuesto en el apartado primero del artículo 108 de la LMV.

Por el contrario, si la transmisión de valores se realiza con carácter gratuito y a favor de una persona física procede encuadrar la operación dentro del ámbito del ISD, modalidad de donaciones.

Finalmente, cabe destacar que, si el donatario es una persona jurídica, la operación resultará sujeta al Impuesto sobre Sociedades y no al ISD.

El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores dispone, en sus apartados 1 y 2, 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 Transmisiones 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 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 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 obte-

### CONSULTA PLANTEADA

En el caso de una sociedad cuyo objeto social principal es el desarrollo de la actividad empresarial de construcción o promoción inmobiliaria. ¿Cómo tributarán la transmisión y la donación de valores o participaciones de dicha sociedad?.

### RESPUESTA

Debemos diferenciar entre:

**A. Régimen de tributación aplicable a la transmisión onerosa de participaciones de una sociedad cuyo objeto social es el desarrollo de actividad empresarial de construcción o promoción inmobiliaria:**

nido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas. A los efectos del cómputo del 50 % del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. A los efectos de este precepto, no se considerarán bienes inmuebles las concesiones administrativas y los elementos patrimoniales afectos a las mismas regulados en el Reglamento (CE) N° 254/2009 de la Comisión de 25 de marzo 2009, que modifica el Reglamento (CE) N° 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) N° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Interpretación N° 12 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).
2. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.
3. No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.
4. El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar

la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de ésta.

5. El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 %. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades. En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

- a. 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.

3. En las transmisiones o adquisiciones de valores a las que se refiere el apartado 2 anterior se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A tal fin se tomará como base imponible:

- a. En los supuestos a los que se refiere la letra a del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

Cuando los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de entidades en cuyo activo se incluya una participación tal que permita ejercer el control en otras entidades, para determinar la base imponible sólo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 % por inmuebles.

- b. En los supuestos a que se refiere la letra b del apartado 2 anterior, la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.
4. Las excepciones reguladas en el apartado 2 de este artículo no serán aplicables a las transmisiones de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, siempre que la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación de dichos valores. A estos efectos, para el cómputo del plazo de un año no se tendrán en cuenta aquellos períodos en los que se haya suspendido la negociación de los valores.

No obstante, cuando la transmisión de valores se realice en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición, no será necesario el cumplimiento del plazo previsto en el párrafo anterior”.

De la normativa expuesta procede concluir lo siguiente:

- ❖ Si se cumplen los requisitos tasados en el apartado 2 del artículo anterior, la transmisión de los valores en cuestión tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión onerosa de bienes inmuebles, conforme a lo dispuesto en el citado apartado segundo del referido precepto.
- ❖ Si no se cumplen los requisitos tasados en el apartado 2 del ar-

tículo anterior, la transmisión de los valores estará exenta del ITPAJD y del IVA, conforme a lo dispuesto en el apartado primero del artículo 108 de la LMV.

#### **B. Régimen de tributación aplicable a la donación de participaciones de una sociedad cuyo objeto social principal es el desarrollo de actividad empresarial de construcción o promoción inmobiliaria:**

Si la transmisión de valores se realiza con carácter gratuito y a favor de una persona física procede encuadrar la operación dentro del ámbito del ISD, modalidad de donaciones.

Así, la operación resultará sujeta al ISD pudiendo resultar de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, del ISD, que señala lo siguiente:

*“En los casos de transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes: Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara*

*de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.*

*A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad. En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.*

*Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra*

*c) del apartado 2 de este artículo.*

*En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”*

No obstante lo anterior, conviene tener presente que algunas Comunidades Autónomas han aprobado sus propias reducciones por transmisión de valores por lo que podrían resultar de aplicación.

Finalmente, cabe destacar que, si el donatario es una persona jurídica, la operación resultará sujeta al Impuesto sobre Sociedades y no al ISD.

## Cesión de derechos hereditarios

**(Art 7.1y 17.1 TRLITPAJD; Art 3.1.b), 9.b) y 21 LISD)**

**RESUMEN:** Si la cesión de derechos se efectúa a título oneroso, se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisión patrimonial onerosa, según resulta de lo previsto en el artículo 7.1 del TRLITPAJD, determinándose su base imponible tal y como establece el artículo 17 de la citada norma.

Por el contrario, si la citada cesión se realiza a título gratuito, es decir, sin contraprestación, tal operación constituirá el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad de donaciones, al establecerlo así el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, del ISD.

Asimismo, en este caso, el tipo de gravamen aplicable, será el correspondiente a la escala de gravamen recogida en el artículo 21 de la precitada Ley.

### CONSULTA PLANTEADA

Se ha presentado en nuestra Oficina Liquidadora una escritura de cesión de derechos hereditarios efectuada por una hermana a favor de su otra hermana y el cónyuge.

Dicha cesión de derechos ¿tributa por el ITPAJD o por el ISD?

En el caso que tribute por el ISD ¿el tipo de gravamen aplicable sería al 7% igual que en la cesión de derechos de compraventa?

### RESPUESTA

A los efectos de determinar el régimen de tributación aplicable debemos diferenciar entre:

#### Si la cesión de derechos se efectúa a título oneroso

Dado que el transmitente no es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni actúa en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, y la cesión de tales derechos es onerosa, la

operación encaja en el ámbito de aplicación del ITPAJD, modalidad TPO.

En consecuencia, se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisión patrimonial onerosa, según resulta de lo previsto en el artículo 7.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que dispone que son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, con independencia de que dicha cesión sea realizada en contrato privado o en escritura pública.

Asimismo, el artículo 17.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aclara la forma de determinar la base imponible corres-

pondiente 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.

Por ejemplo, si se transmiten derechos sobre bienes inmuebles, habrá que atender al valor real del inmueble cuyos derechos se han cedido mediante la operación descrita, puesto que tal bien es el que se obtendrá en su momento el cesionario de los derechos cuando se ejerciten aquellos.

En definitiva, tipo de gravamen, será el correspondiente al bien que se transmite.

#### Si la cesión de derechos se efectúa a título gratuito

Si, por el contrario, la citada cesión se realiza a título gratuito, es decir, sin contraprestación, tal operación constituirá el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad de donaciones, al establecer el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, del ISD lo siguiente:

*“Constituye el hecho imponible: La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos”.*

En este supuesto, la base imponible será el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.b).

Finalmente, por lo que respecta al tipo de gravamen aplicable, será el correspondiente a la escala de gravamen recogida en el artículo 21 de la precitada Ley.

## Constitución de una Unión Temporal de Empresas

(Art 7,8 y 10.3 Ley 18/1982; Art 19 TRLITPAJD)

**RESUMEN:** La constitución de una UTE estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de operaciones societarias, en función de las aportaciones que realicen las empresas miembros, según establece el artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

A estos efectos, los requisitos para que la constitución de la citada UTE esté exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de operaciones societarias, vienen recogidos en el artículo octavo de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional.

Por último, en el supuesto de que no se cumplan los citados requisitos, la constitución de la UTE tributará en la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD, constituyendo su base imponible el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

fine, en su artículo séptimo, a las Uniones Temporales de Empresas de la siguiente forma:

*“Tendrán la consideración de Unión Temporal de Empresas el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro”.*

La duración de la UTE será el tiempo de ejecución de la obra y una vez realizada la obra, servicio o suministro objeto de la UTE deberá disolverse.

Asimismo, el citado precepto, en su apartado segundo, aclara que la Unión Temporal de Empresas, en adelante UTE, no tendrá personalidad jurídica propia, lo cual implica que las empresas miembros responderán de forma subsidiaria, solidaria e ilimitada de las deudas de la misma.

A continuación, el artículo 8 de la Ley 18/1982 establece que dicho acuerdo deberá recogerse en escritura pública, donde constará, entre otras, las aportaciones que realice cada miembro de la UTE.

En consecuencia, procede concluir que la constitución de la UTE estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de operaciones societarias, en función de las aportaciones que realicen las empresas miembros, según establece el artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

### CONSULTA PLANTEADA

Se consulta a cerca del régimen de tributación aplicable a la constitución de una UTE en el ITPAJD y la determinación de su base imponible.

### RESPUESTA

La Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional de-

Ahora bien, en relación con esta cuestión, el artículo 10.3 de la Ley 18/1982 establece que:

*“en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, gozarán de exención las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización constituya legalmente presupuesto necesario para la constitución”.*

Por tanto, se considera que la UTE gozará de la exención en dicho Impuesto, por la constitución de la misma, en la medida que la misma cumpla con las condiciones y requisitos establecidos en la Ley 18/1982, para ser considerada como unión temporal de empresas, si no los cumpliera, la constitución de la UTE estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

A estos efectos, los requisitos, recogidos en el artículo octavo de la citada Ley 18/1982, para que la constitución de la citada UTE esté exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,

por la modalidad de operaciones societarias, son los siguientes:

- ❖ Las empresas miembros podrán ser personas físicas o jurídicas residentes en España o en el extranjero.
- ❖ El objeto de las Uniones Temporales de Empresas será desarrollar o ejecutar exclusivamente una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera de España. También podrán desarrollar o ejecutar obra y servicios complementarios y accesorios del objeto principal.
- ❖ Las uniones temporales de empresas tendrán una duración idéntica a la de la obra, servicio o suministro que constituya su objeto. La duración máxima no podrá exceder de veinticinco años, salvo que se trate de contratos que comprendan la ejecución de obras y explotación de servicios públicos, en cuyo caso, la duración máxima será de cincuenta años.
- ❖ Las Uniones Temporales de Empresas se formalizarán en escritura pública, que expresará el nombre, apellidos, razón social de los otorgantes, su nacionalidad y su domicilio; la

voluntad de los otorgantes de constituir la Unión y los estatutos o pactos que han de regir el funcionamiento de la Unión.

En consecuencia, a los efectos de determinar si la constitución de una UTE está exenta o no del ITPAJD, se deberá comprobar que se cumplen todos y cada uno de los requisitos anteriores.

En el supuesto de que no se cumplan, la constitución de la UTE tributará en la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD, constituyendo su base imponible el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

Habrà, por tanto, que atender al valor neto de lo puesto en común por las entidades que formen la UTE, a los efectos de integrar la base imponible de la modalidad de OOSS.

## Vinculación “ob rem” entre fincas registrales y participaciones sociales

(Art. 31.2 TRLITPAJD)

**RESUMEN:** La escritura pública que documente la vinculación “ob rem” entre unas fincas y unas participaciones sociales, caso de resultar esta vinculación admisible desde el punto de vista registral, resultará sujeta a la cuota variable de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados- Documentos Notariales del ITPAJD.

### PREGUNTA FORMULADA

La operación por la que el propietario de varios inmuebles en un complejo inmobiliario los vincula “ob rem” a unas participaciones sociales, de manera que la transmisión de dichas participaciones supone la transmisión de la entidad registral vinculada ¿Puede liquidarse por la cuota variable de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados- Documentos Notariales del ITPAJD?

### CONTESTACIÓN

Una de las modalidades de configuración jurídica de un complejo inmobiliario consiste en el establecimiento de varios elementos comunes a las fincas que lo integran mediante la configuración de una titularidad “ob rem”, de manera que cuando se enajene una de las fincas se transmita siempre la completa posición del propietario en el complejo, incluida la que le corresponde sobre los elementos comunes.

En cuanto a la tributación indirecta de esta figura se pronuncia la Resolución del TEAR de Valencia de 23 de marzo de 2003, entendiendo que:

*“La escritura en la que se establece la vinculación «ob rem» de varios locales adyacentes, configurando una titularidad conjunta e inseparable de los mismos, constituye una agrupación jurídica atípica objeto de tributación por la cuota gradual del Impuesto sobre los actos jurídicos documentados, por la concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido; en especial por la accesibilidad del título al Registro .de la Propiedad, de acuerdo con el artículo 7 del Reglamento Hipotecario”.*

La escritura pública en la que se documente la convención anterior cumple, por tanto, los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD para su sujeción a la cuota variable de la modalidad de Actos

Jurídicos Documentados- Documentos Notariales del ITPAJD.

Así, los efectos de la vinculación “ob rem” entre varias fincas determinan la creación de una titularidad conjunta entre las mismas, de forma que no podrán ser objeto de transmisión de manera independiente. Por consiguiente, el contenido valuable del acto inscribible se extiende al conjunto de las fincas objeto de la vinculación, siendo la base imponible la suma del valor de todas ellas.

Nada obsta el considerar aplicable la tributación anteriormente expuesta cuando la vinculación se produce entre las fincas y unas participaciones sociales, caso de resultar esta vinculación admisible desde el punto de vista registral.

# Cuestiones prácticas

68

## Recargos y Sanciones por presentación extemporánea

**Elena Alberdi Alonso**

*Técnico en Oficinas Liquidadoras. Departamento Fiscal Colegio de Registradores*

### SUPUESTO DE HECHO

Con fecha 20 de abril de 2009, Don Faustino vende a Doña Claudia y Doña Belén por mitades indivisas una vivienda sita en el municipio Madrid, por valor de 300.000 euros. Don Faustino era dueño de la finca por título de compra en escritura otorgada el 2 de mayo de 1984.

Doña Claudia presenta autoliquidación correspondiente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas con fecha 23 de julio de 2009 e ingresa 10.500 euros por dicho concepto. Doña Belén ingresa la misma cantidad con fecha 26 de julio de 2010.

El Ayuntamiento de Madrid requiere con fecha 8 de octubre de 2010 a Don Faustino la presentación del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. El valor catastral de la vivienda a la fecha de transmisión es de 115.000 euros. Correspondiendo al valor del terreno 54.675 euros.

Se pide el estudio de la procedencia de recargos o sanciones en cada caso.

1. Devengo y plazos de presentación en el ITPAJD y en IIVTNU
2. Régimen de Recargos y Sanciones en la Ley General Tributaria.
3. Resolución de la cuestión planteada

### 1-DEVENGO Y PLAZOS DE PRESENTACIÓN EN EL ITPAJD Y IIVTNU

El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, grava las transmisiones onerosas

por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (art 7.1.a) de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITPAJD); siendo el sujeto pasivo el adquirente (art 8.a LITPAJD).

El artículo 49.1 de la LITPAJD y 92.1 de su Reglamento establecen en su letra a) que el impuesto se devengará en las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.<sup>1</sup>

El artículo 51 de la LITPAJD dispone la obligación formal por la que los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imposables en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen, y el Reglamento del Impuesto fija en su artículo 102, el plazo de presentación en 30 días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato.<sup>2</sup>

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), grava el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad, por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre los mismos (art.104.1 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, LRHL).

Son sujetos pasivos del IIVTNU a título de contribuyentes (art. 106.1 LRHL):

❖ En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, las personas, físicas o jurídicas, así como las entidades del artículo 35.4 de la LGT, que adquieran el terreno o a cuyo favor se constituyan o transmitan el derecho real de que se trate.

1. Salvo en los supuestos en los que la adquisición se halle suspendida por la concurrencia de una condición un término o un fideicomiso o cualquiera otra limitación, que se entenderá siempre realizada el día en que desaparezcan dichas limitaciones.

2. Según lo dispuesto en el artículo 5 del Código civil el cómputo de los plazos por días se empieza a contar al día siguiente y según lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre se entiende que los días son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos. En algunas Comunidades Autónomas el plazo de presentación de 30 días hábiles se ha sustituido por el de 1 mes.

- ❖ En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, las personas, físicas o jurídicas, así como las entidades del artículo 35.4 de la LGT, que transmitan el terreno, o que constituyan o transmitan el derecho real de que se trate.

El impuesto se devenga con carácter general (art. 109.1 LRHL):

- ❖ Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, *inter vivos* o *mortis causa*, en la fecha de la transmisión.
- ❖ Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

Los sujetos pasivos quedan obligados a presentar ante el Ayuntamiento la declaración o autoliquidación<sup>3</sup>, prevista en la Ordenanza; la misma contendrá los elementos de la relación jurídica tributaria imprescindibles para practicar la liquidación (art. 110.1 LRHL).

Los plazos para presentarla, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto, son los siguientes (art. 110.2 LRHL):

- ❖ Cuando se trate de actos *inter vivos*, treinta días hábiles.<sup>4</sup>
- ❖ Cuando se trate de actos *mortis causa*, seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

## 2-RÉGIMEN DE RECARGOS Y SANCIONES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

El vigente régimen de recargos en autoliquidaciones se rige por las disposiciones de carácter general que sobre esta materia se contienen en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General de Tributaria.<sup>5</sup>

Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria (art 27

LGT). Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de la LGT.

El interés de demora se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria (art 26 LGT).

El recargo se calcula sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivada de la declaración.

El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado.

La aplicación de los recargos implica que no se ha realizado requerimiento previo por la Administración, y la existencia de una autoliquidación o declaración, con cuota a ingresar, de tal manera que si esto no sucede, porque se presenta con nota de exención, no sujeción y la Administración no la estima procedente, será de aplicación en su caso, el régimen de infracciones y sanciones que veremos más adelante.

Exponemos las diferentes situaciones en las que **sin requerimiento previo** por parte de la Administración procede la aplicación de recargos y en su caso intereses de demora:

### PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN FUERA DE PLAZO, CON CUOTA A INGRESAR REALIZÁNDOSE EL INGRESO<sup>6</sup>

- ❖ Si el ingreso se realiza extemporáneamente pero dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de ingreso se aplicará un recargo único del 5%, 10% o 15% respectivamente con exclusión del interés de demora y sanción.

3. Los Ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo (art 110.4 LRHL)

4. Para el cómputo del plazo nos remitimos al artículo 5 del código civil al igual que en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

5. El artículo 10.2 de la LGT establece que las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

6. Situación que da en el supuesto de hecho con referencia al ITPAJD.

- ❖ Si el ingreso se realiza extemporáneamente una vez transcurridos doce meses se aplicará un recargo del 20% con exclusión de sanción pero con los intereses de demora a contar desde el día siguiente al término de los doce meses hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado e ingresado; calculado sobre el importe no ingresado en plazo.

El artículo 27.5 de la Ley General Tributaria introducido por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, contempla una reducción del 25% de los referidos recargos del 5%, 10%, 15% y 20%, siempre que el 75% del recargo restante como el importe de la deuda se ingresen en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria.<sup>7</sup>

Lo anteriormente expuesto es igualmente de aplicación en el caso de presentación de declaración extemporánea en los tributos no autoliquidables.

### **PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN PERÍODO VOLUNTARIO, CON CUOTA A INGRESAR, PERO SIN REALIZAR EL INGRESO**

Una vez finalizado el período voluntario de ingreso sin haberse realizado el mismo la Administración efectuará la recaudación de la deuda tributaria en período ejecutivo aplicando los recargos recogidos en el artículo 28 de Ley General Tributaria sobre la deuda no ingresada en período voluntario:

- ❖ recargo de apremio ejecutivo: 5% sin intereses de demora si se ingresa la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio.
- ❖ recargo de apremio reducido: 10% sin intereses de demora si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas (art 62.5 de LGT).<sup>8</sup>
- ❖ recargo de apremio ordinario: 20% con intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo hasta el momento del ingreso, cuando no se cumplen las condiciones anteriores.

### **PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN FUERA DE PLAZO, CON CUOTA A PAGAR, SIN REALIZAR EL INGRESO**

Además del recargo e intereses de demora en su caso, correspondientes a la presentación extemporánea de la autoliquidación, serán de aplicación los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación, siempre y cuando el sujeto pasivo no haya solicitado aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria al momento de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Exponemos ahora el régimen de aplicación cuando hay **requerimiento previo por parte de la administración**<sup>9</sup>:

Como ya vimos con anterioridad el régimen de recargos no es de aplicación cuando existe requerimiento previo por parte de la Administración, incurriendo el sujeto pasivo en Infracción Tributaria, siendo de aplicación el régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias que está regulado en los artículos 178 a 212 de la Ley General Tributaria.

Las sanciones se clasifican según hubiese o no perjuicio económico para la Hacienda Pública y dentro de estos dos grupos se clasifican en leves, graves o muy graves, dependiendo de la cuantía (en el caso de las que producen perjuicio económico) y la conducta del infractor.

De las Infracciones contenidas en la Ley General Tributaria detallamos a continuación la que es de aplicación a los tributos autoliquidables como el ITP, el ISD, cuando sea obligatorio la presentación mediante autoliquidación o siempre que se opte por autoliquidación en las Comunidades Autónomas que se puede optar entre este régimen y el de presentación y el IIVT-NU, siempre que el Ayuntamiento haya dispuesto el sistema de autoliquidación para su presentación:

### **INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR DEJAR DE INGRESAR LA DEUDA TRIBUTARIA QUE DEBERIA RESULTAR DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN**<sup>10</sup>

Esta infracción se tipifica en el artículo 191 de la LGT en los siguientes términos:

7. Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

8. Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

9. Se entiende por requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

10. Situación que se da en el supuesto de hecho en el caso que el Ayuntamiento tenga establecido el sistema de autoliquidación para el IIVTNU

“Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas”

De la regulación legal anterior, procede concluir que la falta de presentación de la correspondiente autoliquidación o su presentación incorrecta supone, generalmente, un perjuicio económico directo para la Hacienda Pública y, en consecuencia, su tipificación como infracción tributaria por dejar de ingresar.

Partiendo de que la **base de la sanción es** la cuantía no ingresada en la autoliquidación, la calificación de la sanción puede ser como leves, graves o muy graves y va a depender básicamente de la cuantía y de la ocultación o empleo de medios fraudulentos, suponiendo además que la ocultación puede darse sin necesidad de emplear dichos medios.

#### **Infracción leve:**

La citada infracción se calificará como leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros aunque exista ocultación<sup>11</sup> y cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y no exista ocultación. La infracción no será leve cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción en los siguientes supuestos:

- a.** Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

- b.** Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 % de la base de la sanción.

- c.** Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consiste en una multa pecuniaria proporcional al 50%, sin graduación, pudiendo reducirse por acuerdo o conformidad.( arts.187 y 188 LGT)

La **infracción es grave** cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación. La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a.** Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

- b.** Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 % e inferior o igual al 50 % de la base de la sanción.

- c.** Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 % del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción grave consiste en multa proporcional del 50% al 100% y se gradúa incrementado el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico par al Hacienda Pública, reduciéndose por acuerdo o conformidad.

La **infracción es muy grave** cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos<sup>12</sup>. La sanción consiste en multa

11. Se entiende que existe ocultación de datos a la Administración Tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos y operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omita total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación a con la base de la sanción sea superior al 10%.( art 184.2 LGT).

#### 12. se consideran medios fraudulentos:

- a. Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1. El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
  2. La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
  3. La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 % del importe de la base de la sanción.
- b.** El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 % de la base de la sanción.
  - c.** La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

proporcional del 100% al 150% y se gradúa incrementando el porcentaje mínimo conformes a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, reduciéndose por acuerdo o conformidad.

Veamos ahora la infracción Tributaria que resulta plenamente aplicable al ISD cuando se opte por el sistema de presentación y a algunos tributos locales, como la Plusvalía cuando el Ayuntamiento no haya establecido el sistema de autoliquidación.

### **INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DE FORMA COMPLETA Y CORRECTA DECLARACIONES O DOCUMENTOS NECESARIOS PARA PRACTICAR LA LIQUIDACIÓN**

Esta infracción se tipifica en el artículo 192 de la LGT en los siguientes términos:

*1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.*

Consiste en una infracción con perjuicio económico por declarar incorrectamente en un impuesto gestionado a través del sistema de declaración del hecho imponible para que se liquide por la Administración.

La base de la sanción se determina de forma diferente, puesto que no puede ser la cuantía dejada de ingresar ya que en el sistema de declaración no le corresponde al contribuyente practicar la liquidación, es decir, determinar la cantidad a ingresar y se determina a partir de las dos reglas siguientes:

- ❖ Si no se ha presentado la declaración: La base de la sanción será la cuantía de la liquidación que practique la Oficina Liquidadora cuando cuantifique la obligación tributaria no declarada.
- ❖ Si se ha presentado la declaración: La base de la sanción será la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

La ley prevé que esta infracción puede calificarse como leve, grave o muy grave.

La configuración de esta conducta, a efectos de determinar su calificación como leve, grave o muy grave, así como las sanciones y criterios de graduación aplicables en cada caso son muy similares a los previstos en el artículo 191 LGT, de hecho los artículos 8 a 12 del Reglamento Sancionador que regulan esta materia se aplican a las infracciones de los artículos 191, 192 y 193, a los que nos remitimos.

### **3-RESOLUCIÓN DE LA CUESTIÓN PLANTEADA**

*\*Se aplica la normativa de la Comunidad de Madrid*

Según lo expuesto con anterioridad pasamos a analizar los recargos o sanciones que proceden en las diferentes situaciones que se dan en el supuesto de hecho:

#### **ITPAJD:**

Doña Claudia ingresa la deuda tributaria correspondiente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas con fecha 23 de julio de 2009. El devengo del Impuesto se produjo con fecha 20 de abril de 2009, fecha en la que Doña Claudia adquiere la mitad indivisa de la vivienda en 150.000 euros.

El período voluntario de ingreso expiró el día 28 de mayo de 2009, por lo que el ingreso se ha realizado fuera de plazo y según lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, procede aplicar un recargo único del 5% puesto que el ingreso extemporáneo se realizó dentro de los tres meses siguientes a la expiración del período voluntario de ingreso. Este recargo se reducirá en un 25%, según lo dispuesto en el art 27.5 de la LGT.

- ❖ HECHO IMPONIBLE: ADQUISICIÓN DEL 50% DE VIVIENDA
- ❖ DEVENGO: 20-4-2009
- ❖ FECHA FIN PERIODO VOLUNTARIO DE PAGO: 28-5-2009
- ❖ SUJETO PASIVO: DOÑA CLAUDIA
- ❖ BASE IMPONIBLE: 150.000 euros
- ❖ TIPO DE GRAVAMEN: 7%
- ❖ CUOTA INGRESADA: 10.500 euros
- ❖ RECARGO: 525 euros (5%)
- ❖ REDUCCIÓN RECARGO (-25%):131,25 euros. (siempre que el 75% del recargo restante como el importe

de la deuda se ingresen en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria)

- ❖ **RECARGO A INGRESAR:** 393,75 euros  
Doña Belén ingresa la deuda tributaria correspondiente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas con fecha 26 de julio de 2010. El devengo del Impuesto se produjo con fecha 20 de abril de 2009, fecha en la que Doña Belén adquiere la mitad indivisa de la vivienda en 150.000 euros.  
El período voluntario de ingreso expiró el día 28 de mayo de 2009, por lo que el ingreso se ha realizado fuera de plazo y según lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria procede la aplicación de un recargo del 20% y los intereses de demora correspondientes a contar desde el día siguiente al término de los doce meses hasta el momento en que la declaración o autoliquidación se haya presentado.
- ❖ **HECHO IMPONIBLE:** ADQUISICIÓN DEL 50% DE LA VIVIENDA.
- ❖ **DEVENGO:** 20-4-2009
- ❖ **FECHA FIN PERÍODO VOLUNTARIO DE PAGO:** 28-5-2009
- ❖ **SUJETO PASIVO:** DOÑA BELÉN
- ❖ **BASE IMPONIBLE:** 150.000 euros
- ❖ **TIPO DE GRAVAMEN:** 7%
- ❖ **CUOTA A INGRESAR:** 10.500 euros
- ❖ **RECARGO:** 2.100 euros (20%)
- ❖ **REDUCCIÓN RECARGO:** 525 euros (siempre que el 75% del recargo restante como el importe de la deuda se ingresen en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria)
- ❖ **RECARGO A INGRESAR:** 1.575 euros
- ❖ **INTERES DE DEMORA:** Desde el 29-5-2010 hasta 26-7-2010 (59 días) al tipo de interés 5%<sup>13</sup> = 10.500 euros x 5% = 525 euros / 365 días x 59 días = 84,86 euros.
- ❖ **RECARGO + DEMORA A INGRESAR:** 1.659,86 euros.

## IIVTNU

*\*Se aplica la normativa de la Comunidad de Madrid.*

Don Faustino no presenta liquidación del IIVTNU por lo que el Ayuntamiento de Madrid le requiere para su presentación; por lo tanto estamos en un supuesto de requerimiento previo por parte de la Administración y procede la aplicación del régimen de infracciones y sanciones.

- ❖ **HECHO IMPONIBLE:** VENTA DE LA VIVIENDA
- ❖ **DEVENGO DEL IMPUESTO:** 20-4-2009
- ❖ **FECHA FIN PERÍODO VOLUNTARIO DE PAGO:** 28-5-2009.
- ❖ **SUJETO PASIVO:** DON FAUSTINO
- ❖ **VALOR CATASTRAL DEL TERRENO:** 54.675 euros
- ❖ **PERIODO DE GENERACIÓN DE LA PLUSVALÍA:** desde 2 de mayo 1984 hasta 20 de abril de 2009<sup>14</sup> = 20 años
- ❖ **PORCENTAJE:** 60%
- ❖ **BASE IMPONIBLE:** 54.675 X PORCENTAJE: 60% = 32.805 euros
- ❖ **CUOTA TRIBUTARIA = BASE IMPONIBLE:** 32.805 euros x TIPO 29% = 9.513,45 euros
- ❖ **INTERÉS DE DEMORA:** desde que expira el período voluntario de pago hasta la fecha de presentación de la declaración o autoliquidación.
- ❖ **SANCIÓN:** Será la resultante del expediente sancionador que se inicie de manera separada a la deuda tributaria y dependiendo si la Administración califica la infracción de leve o grave. La sanción por infracción leve consiste en una multa pecuniaria proporcional al 50%, sin graduación, pudiendo reducirse por acuerdo o conformidad.  
La sanción por infracción grave consiste en multa proporcional del 50% al 100% y se gradúa incrementado el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico par al Hacienda Pública, reduciéndose por acuerdo o conformidad.

13. Interés establecido en la Ley 26/2009 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

14. El período de generación de la Plusvalía se calcula por un período máximo de 20 años ( art 107.1 TRLRHL)

## Los bienes inmuebles de características especiales

**Juan Carpizo Bergareche**

*Subdirector General de Tributos Locales*

### INTRODUCCION

A lo largo del presente artículo vamos a tratar de desgranar el concepto de bien inmueble de características especiales, dada su importancia en el ámbito de los tributos locales y, en concreto en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, debemos señalar que la importancia de tal figura también está incidiendo en otros tributos locales, tales como el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras o, incluso en la denominada tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local en su cuantificación por el régimen especial, esto es, el denominado régimen del 1,5 %.

Cabe resaltar la problemática surgida con la configuración tributaria de los mismos puesta de manifiesto en multitud de sentencias de diversos tribunales que, asimismo, trataremos de analizar con la debida profundidad en el caso de algunas de ellas.

Por tanto, vamos a pasar a analizar la definición legal de esta clase de bienes, con especial referencia a la normativa del Catastro Inmobiliario, las últimas modificaciones producidas en esta materia, así como los pronunciamientos más relevantes de nuestra doctrina en relación a dichos bienes.

### DEFINICIÓN LEGAL DE LOS BIENES INMUEBLES DE CARACTERÍSTICAS ESPECIALES

La definición del hecho imponible en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles viene recogida en el artículo 61 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Este hecho imponible pivota sobre la titularidad de una serie de derechos sobre tres clases de bienes inmuebles. No siendo objeto en el presente estudio los derechos que pueden recaer sobre dichos bienes inmuebles a efectos del gravamen en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, nos centraremos en las clases de bienes señaladas en este artículo que distingue entre bienes inmuebles rústicos, bienes inmuebles urbanos y los denominados bienes inmuebles de características especiales.

No obstante, sí debemos mencionar que la titularidad de cualquiera de los cuatro derechos enunciados en este artículo, elimina la posibilidad de gravamen por cualquiera de los otros tres, debiendo seguirse, a estos efectos, el orden de prelación allí contenido, esto es, primero la

concesión administrativa, después el derecho real de superficie, luego el derecho real de usufructo y por último de derecho de propiedad. Pues bien, este artículo 61, en su apartado segundo, establece una importante excepción a estas reglas de juego, y es que en los bienes inmuebles de características especiales se podrá gravar la titularidad de dos derechos sobre el mismo bien de forma simultánea, en este caso, si existe derecho de concesión y éste no agota toda la superficie del bien, también se realiza el hecho imponible por el derecho de propiedad, de existir éste, sobre la parte del bien inmueble no afectada por la concesión administrativa.

Volviendo a la definición legal, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), nos remite, al igual que en los bienes inmuebles de naturaleza rústica o urbana, al Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante TRLCI), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. El citado texto legal, señala en su artículo 8 lo siguiente:

*“Artículo 8. Bienes inmuebles de características especiales*

*1. Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto con plejo 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.*

2. *Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos, conforme al apartado anterior, en los siguientes grupos:*

a) *Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.*

b) *Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.*

c) *Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.*

d) *Los aeropuertos y puertos comerciales.*

3. *A efectos de la inscripción de estos inmuebles en el Catastro y de su valoración no se excluirá la maquinaria integrada en las instalaciones, ni aquella que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas.”*

De esta definición se desprende que para estar ante un bien inmueble de características especiales se debe tratar de un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios e instalaciones, debiendo revestir este conjunto dos características adicionales, tener carácter unitario y estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento. La consecuencia que se deriva del cumplimiento de todo lo anterior es que, además de revestir la naturaleza de bien inmueble de características especiales, deberá

ser considerado como un único bien inmueble.

A continuación, es su apartado segundo se establece una lista cerrada de bienes que deberán ser considerados como de características especiales, esto es, pese a la definición legal enunciada anteriormente, el legislador opta por enumerar qué tipos de bienes exclusivamente, cumplen estas características para ser considerados como de características especiales. Estos cuatro grupos se componen de bienes de especial importancia para la actividad económica en nuestro país: los destinados a la producción de energía, presas, saltos de agua y embalses, autopistas y aeropuertos y puertos de carácter comercial. Por tanto, en una primera aproximación legal podemos afirmar que tenemos una definición general de esta clase de bienes inmuebles, que deben cumplir todos los que quieran ser calificados como tales y, además, nos encontramos con una lista de carácter cerrado donde se señalan los bienes que cumplen las características mencionadas en la definición general.

De suma importancia resulta el apartado tercero de este artículo donde se señala que formará parte de esta clase de bienes inmuebles la maquinaria integrada en las instalaciones, que forme parte físicamente de las mismas o que está vinculada a tales instalaciones. Esta inclusión de la maquinaria ha generado gran controversia ante los tribunales tal y como veremos posteriormente ya que influye en la valoración catastral de estos bienes.

No obstante, cabe afirmar que la valoración de la maquinaria es necesaria para conformar el propio bien inmueble de características especiales siendo el hecho de que sea un conjunto complejo e indivisible para su funcionamiento lo que le confiere tal condición. Tal maquinaria es parte constitutiva del inmueble ya que sin su existencia no existiría el propio bien inmueble de características especiales no pudiéndose concebir, a modo de ejemplo, una planta de producción de energía eléctrica mediante energía solar fotovoltaica, sin toda la maquinaria que requiere para su funcionamiento, ya que sin ella no constituiría un conjunto para la producción de energía. De tal modo, no resulta comparable un bien inmueble de características especiales con un inmueble urbano o rústico ya que, en éstos, de existir maquinaria, ésta se considera accesoria y se encuentra expresamente excluida (artículo 7.4.b) Texto Refundido Ley del Catastro Inmobiliario), mientras que en el bien inmueble de características especiales la maquinaria es constitutiva del inmueble.

Estas instalaciones y maquinaria forman parte del propio inmueble constituyendo el elemento principal del mismo para configurarse como un conjunto complejo de uso especializado siendo estos elementos, por tanto, los que determinan su clasificación como bienes inmuebles de características especiales a efectos catastrales.

A mayor abundamiento, a efectos del Impuesto sobre Bienes In-

muebles, la base imponible, que está constituida por el valor catastral del inmueble, en el caso de los bienes inmuebles de características especiales (como es una planta de producción de energía eléctrica) incluye la maquinaria integrada en las instalaciones y que forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas y, dada la importancia relativa de la maquinaria en el conjunto de este tipo de bienes, en el caso de que no se computara este elemento, el valor del inmueble no representaría la verdadera capacidad económica derivada de su titularidad. A estos efectos, no podemos dejar de mencionar que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un impuesto directo ya que grava una manifestación de la riqueza, el valor de los bienes inmuebles en sus diversas categorías, que refleja la capacidad económica del sujeto pasivo.

Aunque el presente artículo versa sobre la tributación local de los bienes inmuebles de características especiales, en concreto en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en este momento no podemos olvidar la consulta tributaria de fecha 25 de enero de 2010 donde el consultante es una sociedad dedicada a la explotación y mantenimiento de plantas solares fotovoltaicas destinadas a la generación de energía eléctrica. Esta sociedad compra el 100 por 100 de las participaciones de varias sociedades cuyo objeto social es la explotación de los denominados huertos solares, esto es, plantas solares fotovoltaicas, estando el activo de estas sociedades integrado en más del 90 % por maquinaria e instalaciones destinadas a la produc-

ción de energía, los conocidos como paneles solares.

Pues bien, aplicando el artículo 3 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, donde se señala que “se considerarán bienes inmuebles, a efectos de este impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”, se llega a la conclusión de que un activo consistente en una planta solar fotovoltaica tiene la calificación jurídica de bien inmueble a efectos del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esta calificación no resulta baladí ya que implica que se deba aplicar el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y, en consecuencia, la transmisión de valores de dichas entidades estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de este impuesto si además como resultado de dicha transmisión el adquirente obtiene una posición tal que le permita ejercer el control sobre dichas entidades.

Volviendo al ámbito catastral, el concepto legal de bien inmueble de características especiales es desarrollado por el artículo 23 del Real Decreto 417/2006 por el que se aprueba el reglamento de la Ley del Catastro Inmobiliario, donde se señala lo siguiente:

*“Artículo 23. Bienes inmuebles de características especiales*

*1. A efectos de su incorporación al Catastro, el conjunto complejo que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, sea susceptible de calificarse como bien inmueble de características especiales se entenderá como un único bien inmueble, con independencia de que pueda estar integrado por uno o varios recintos o parcelas o de su configuración territorial, en caso de estar situado en distintos términos municipales.*

*No formarán parte de dichos inmuebles los depósitos de residuos aislados, ni los canales o tuberías de transporte u otras conducciones que se sitúen fuera de las parcelas en las que se localice la construcción principal, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.*

*2. Conforme a lo dispuesto en el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, se consideran bienes inmuebles de características especiales, por constituir un conjunto complejo de uso especializado y reunir las demás condiciones establecidas en el apartado 1 del citado artículo, los siguientes inmuebles:*

*- Grupo A. Integran este grupo los siguientes bienes inmuebles:*

*A.1. Los destinados a la producción de energía eléctrica que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban es-*

**tar incluidos en el régimen ordinario.** No obstante, los bienes inmuebles destinados a la producción de energía hidroeléctrica sólo se integrarán en este grupo cuando, no estando incluidos en el Grupo B, superen los 10 mW de potencia instalada. En este último supuesto, también formarán parte del inmueble los canales, tuberías de transporte u otras conducciones que se sitúen fuera de las parcelas, incluido el embalse o azud, y que sean necesarias para el desarrollo de la actividad de obtención o producción de energía hidroeléctrica.

A.2 Los destinados a la producción de gas, entendiéndose incluida en ésta, tanto la extracción del yacimiento como la regasificación, o actividad de transformación del elemento líquido en gaseoso, así como la licuefacción, siempre que estas actividades se destinen principalmente al suministro final a terceros por canalización.

A.3 Los destinados al refino del petróleo.

A.4 Las centrales nucleares.

- Grupo B Integran este grupo los embalses superficiales, incluido su lecho o fondo, la presa, la central de producción de energía hidroeléctrica, el salto de agua y demás construcciones vinculadas al proceso de producción, así como los canales, tuberías de transporte u otras conducciones que se sitúen fuera de las par-

las y que sean necesarias para el desarrollo de la actividad de obtención o producción de energía hidroeléctrica, siempre que tengan las dimensiones o capacidad de embalse o de desagüe propios de las grandes presas conforme a lo dispuesto en la normativa sectorial. En todo caso, se exceptúan los destinados exclusivamente al riego.

- Grupo C Integran este grupo las autopistas, carreteras y túneles cuando, en cualquiera de ellos, se encuentre autorizado el establecimiento de peaje de acuerdo con la legislación sectorial.
- Grupo D Integran este grupo los siguientes bienes inmuebles:

D.1 Los aeropuertos, entendiéndose como tales los así definidos por la legislación sectorial.

D.2 Los puertos comerciales.

3. Cuando los bienes que, conforme a los apartados anteriores, deban clasificarse como inmuebles de características especiales, se localicen parcialmente fuera del territorio al que resulta de aplicación el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, se incorporará a la base de datos catastral exclusivamente la superficie que ocupen en el citado territorio.”

Para proceder a un estudio detallado del contenido de este artículo debemos analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007. En la misma se declara la nulidad de pleno derecho del artículo 23.2 del Real Decreto 417/2006 por el que se integra en el grupo A de los bienes inmuebles de caracterís-

ticas especiales, con la identificación A.1, a los destinados a la producción de energía eléctrica en la medida en que se añade el siguiente inciso “que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario”, el cual debe quedar expulsado del ordenamiento jurídico. El Tribunal considera contrario a Derecho la restricción operada por el reglamento en relación a la propia ley ya que ésta, en su definición de bienes inmuebles de características especiales incluye a todos aquellos bienes destinados a la producción de energía eléctrica mientras que el reglamento de desarrollo excluye de forma injustificada a todos los bienes destinados a la producción de energía eléctrica en régimen especial, esto es, aquellos cuya potencia no supere los 50 Mw. Para ello el Tribunal también acude a la definición general de esta clase de bienes como conjunto complejo y unitario de uso especializado en el que haya edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora no pudiendo el reglamento entender cumplidas tales características en función de que el generador supere la potencia de 50 Mw. La principal consecuencia de esta Sentencia ha sido el que los conocidos como los parques eólicos y las huertas solares han pasado, a estos efectos, a ser considerados como bienes inmuebles de características especiales.

En relación a este Real Decreto 417/2006, resulta interesante otra Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de octubre de 2008 donde se alega por la recurrente que el artículo 23 del mencionado texto que

desarrolla el régimen específico de los bienes inmuebles de características especiales creados en el artículo 8 del TRLCI es nulo por infracción de los artículos 14 y 31 de la Constitución Española y ello por entender que esa categoría de bienes inmuebles es contraria a nuestro ordenamiento jurídico por inconstitucional al consagrar una infracción al principio de igualdad establecido en el artículo 14 de la Constitución puesto que los bienes que se incluyen en esta categoría no son todos los que reúnen las notas que se establecen en el artículo 8 de la Ley del Catastro Inmobiliario sino sólo unos cuantos sujetos a unas industrias determinadas.

El Tribunal concluye que nos encontramos ante una opción del legislador que ha querido seleccionar un grupo de bienes distinguiéndolos de los restantes bienes urbanos o rústicos al estar revestidos de una especial caracterización, bien por su implicación en sectores estratégicos, como es el caso de los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino del petróleo, centrales nucleares, presas, saltos de agua y embalses, bien por su adscripción a un servicio público básico como el transporte, autopistas, carreteras y túneles de peaje, aeropuertos y puertos comerciales, sin que ello contravenga, a juicio del Tribunal, el principio de igualdad, al encontrarnos ante supuestos de hecho disímiles. Por tanto, según esta Sentencia, existe un fundamento objetivo y razonable en la creación de esta categoría de bienes inmuebles por existir situaciones diversas que justifican la desigualdad.

### VALORACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES DE CARACTERÍSTICAS ESPECIALES

Una vez analizada la delimitación legal de esta clase de bienes, debemos continuar con la valoración de los mismos. Esta valoración resulta fundamental a efectos tributarios ya que de ella dependerá la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En efectos, el artículo 65 del TRLRHL señala que la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario. Por tanto, para cuantificar la obligación tributaria en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles debemos acudir inexorablemente a la normativa catastral.

En relación a la determinación del valor catastral, el artículo 23 del TRLCI señala lo siguiente:

*“Artículo 23. Criterios y límites del valor catastral*

*1. Para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta los siguientes criterios:*

- a) La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.*
- b) El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.*

*c) Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.*

*d) Las circunstancias y valores del mercado.*

*e) Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine.*

- 2. El valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiéndose por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase.*

*En los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá en ningún caso superar dicho precio.*

- 3. Reglamentariamente, se establecerán las normas técnicas comprensivas de los conceptos, reglas y restantes factores que, de acuerdo con los criterios anteriormente expuestos y en función de las características intrínsecas y extrínsecas que afecten a los bienes inmuebles, permitan determinar su valor catastral.”*

En desarrollo de este apartado tercero se elabora el Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, que contiene las normas técnicas aplicables a la determinación del valor catastral de una de las tres clases de inmuebles que recoge el TRLCI, los

bienes inmuebles de características especiales. En este Real Decreto, tal y como se señala en su exposición de motivos, “se han tratado de sistematizar y homogeneizar, en lo posible, los criterios de valoración aplicables a estos inmuebles, teniendo en cuenta, no obstante, las características propias de cada uno de los tipos de inmuebles especiales incluidos en los cuatro grupos diferenciados que prevé el artículo 8 del Texto Refundido. A tal efecto, el Real Decreto establece, en las ocho secciones que integran su capítulo II, tanto las normas específicas de valoración, que se completan con los coeficientes incluidos en el Anexo, como los coeficientes correctores diferenciados para considerar la depreciación, disposiciones que permiten determinar el valor de los bienes inmuebles de características especiales destinados tanto a la producción de energía eléctrica, como a la producción de gas y al refino de petróleo. Igualmente contiene las previsiones específicas para la valoración de las centrales nucleares, las presas, saltos de agua y embalses, las autopistas, carreteras y túneles de peaje y los aeropuertos y puertos comerciales que constituyan inmuebles de características especiales.”

Por tanto, este Real Decreto 1464/2007 por el que se aprueban las normas técnicas de valoración de los bienes inmuebles de características especiales, no pudo incluir normas específicas para la valoración de los inmuebles destinados a la producción de energía eléctrica en régimen especial ya que la Sentencia del Tribunal Supremo anteriormente analizada de 30 de mayo de 2007 que permite la configuración de tales bienes como

inmuebles de características especiales se publicó el 18 de diciembre de ese mismo año, esto es, con posterioridad a la aprobación de este Real Decreto.

No obstante, esta circunstancia no impide, sin embargo, la adecuada valoración de los citados bienes, ya que el Capítulo I del Real Decreto 1464/2007 contiene reglas generales en sus artículos 3.2 y 4.4 que permiten la valoración del suelo y de la construcción de los inmuebles especiales que carezcan de dichas normas específicas, mediante su individualización en la ponencia de valores correspondiente.

Este criterio es el mantenido por el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de fecha 28 de abril de 2009 donde se señala que “una vez establecida por el Tribunal Supremo la concurrencia, por imperativo legal, de la condición de bienes inmuebles de características especiales en los parques eólicos que constituyan un conjunto complejo y unitario de uso especializado, la Dirección General del Catastro hubo de dar cumplimiento también respecto de dichos parques eólicos a la obligación legal de elaborar la Ponencia especial de valores, sin que para ello tuviera que esperar, como sostiene la reclamante, a una hipotética modificación del Real Decreto 1464/2007, en primer lugar porque el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario es directamente aplicable y obliga, como las restantes normas en vigor, tanto a la Administración como al administrado, sin olvidar que el ejercicio de la potestad reglamentaria es ajena a la competencia de la Dirección General del Catastro;

por otra parte aunque el Real Decreto 1464/2007 no contuviera normas específicas sobre los parques eólicos, sí cabía aplicar las normas generales en él establecidas, como se ha efectuado; las consideraciones que acaban de reseñarse se recogen en la Ponencia indirectamente impugnada, bajo el título “Justificación de la redacción de la Ponencia” y constituyen la motivación última de su aprobación, tal y como se adelantó.”

Según lo anteriormente mencionado, los bienes inmuebles de características especiales han sido objeto de valoración mediante las correspondientes ponencias de valores en estos últimos años. Esta circunstancia ha implicado, asimismo, la interposición de los correspondientes recursos y reclamaciones por parte de los sectores afectados, bastando a modo de resumen, el analizar en este momento dos Sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 27 de enero y 10 de febrero de 2010. En ambas se manifiesta lo siguiente:

1. Se insiste en que estamos ante bienes configurados de forma especial, con un destino especial y con una trascendencia y dimensión económica especial que no sólo revelan sustantivas diferencias con los restantes bienes objeto de tributación sino que revelan una mayor capacidad económica en el sujeto pasivo. A juicio del mencionado tribunal, es precisamente por este conjunto de características que los diferencia del resto de bienes inmuebles por lo que es la aplicación del propio principio de igualdad tal y como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional la que justifica constitucio-

nalmente que la ley los trate con diferencias.

2. En relación a la existencia de una posible doble imposición entre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas circunstancia alegada ya que el artículo 23 del TRLCI señala que para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta una serie de criterios, entre ellos la aptitud del inmueble para la producción, se señala que el Impuesto sobre Actividades Económicas grava el mero ejercicio de una actividad económica y, sin embargo, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles grava el valor catastral de los bienes inmuebles y éste se determina objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario. En el citado artículo 23 del TRLCI se menciona el que el inmueble sea apto para la producción en relación con la localización del inmueble y las circunstancias urbanísticas, lo que no coincide con el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas en el que se grava la propia actividad económica.
3. También niega el citado Tribunal un posible doble imposición con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, circunstancia que se alega ya que la base imponible de este impuesto viene delimitada legalmente por el denominado coste de ejecución material y esta partida se menciona como criterio para la determinación del valor catastral en el señalado artículo 23 del TRLCI. Afirma el Tribunal, tras

analizar la naturaleza y el hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras definidos en el TRLRHL, que no se aprecia tal coincidencia de hechos imposables ya que el coste de ejecución material se configura como un elemento más dentro de las condiciones de las edificaciones en el caso del artículo 23 del TRLCI.

4. En relación al valor de mercado como límite del valor catastral, según se señala en el artículo 23 del TRLCI, se alega que en este tipo de bienes no existe tal valor de mercado al no haber mercado y por tanto, no tendríamos límites máximos para valorar estos bienes. En este caso, la Sentencia señala que si bien es cierto que estos bienes no son objeto de compraventa habitual, también lo es que son valorados a precio de mercado, tanto en la contabilidad de las empresas sujetas a auditoría como en las operaciones de fusión o adquisición de empresas existiendo por tanto un valor de mercado de estos bienes y, por tanto, un límite que puede incidir en la determinación de su valor catastral y en el máximo de su valoración con la correspondiente consecuencia en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
5. Por último, en relación a la inclusión de la maquinaria a efectos de determinar el valor catastral del bien inmueble de características especiales, la Sentencia aludida acude en primer lugar al artículo 334 del Código Civil donde se establece:

“Son bienes inmuebles:

- 1º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
- 2º Los árboles y plantas y los frutos pendientes mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.
- 3º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.
- 4º Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
- 5º Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurrirán a satisfacer las necesidades de la explotación misma.
- 6º Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.
- 7º Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.
- 8º Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas.
- 9º Los diques y construcciones

*que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.*

*10. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.”*

Del análisis de los apartados primero, tercero y quinto del artículo anterior se desprende, a juicio del Tribunal, que la maquinaria debe ser incluida en la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en esta categoría de bienes. Por tanto, encajan en el concepto de bienes inmuebles no sólo los edificios convencionales, sino también las instalaciones industriales integradas en los complejos correspondientes y en general cuantas instalaciones sirvan para satisfacer adecuadamente el uso industrial al que estén adscritas. Debemos destacar que la definición del artículo 8.3 del TRLRHL, esto es, maquinaria integrada en las instalaciones, forme parte físicamente de las mismas o que esté vinculada funcionalmente a ellas, recoge el concepto de bien inmueble del Código Civil.

Por último, en relación a la valoración de esta categoría de bienes inmuebles, no podemos dejar de mencionar la Orden del Ministerio de Hacienda HAC/3521/2003, de 12 de diciembre, por la que se fija el coeficiente de referencia al mercado (RM) para los bienes inmuebles de características especiales. Esta Orden establece lo siguiente:

*“1. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 8 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Ca-*

*tastro Inmobiliario, se establece un coeficiente de referencia al mercado (RM) de 0,5 para los bienes inmuebles de características especiales.*

*2. El citado coeficiente se aplicará al valor individualizado de los citados bienes resultante de las Ponencias de Valores Especiales que se aprueben o modifiquen a partir del uno de enero de 2003.”*

Debemos aclarar que la referencia al artículo 8 de la Ley 48/2002 debe entenderse efectuada al artículo 23.2 del TRLCI enunciado anteriormente.

Esta Orden fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo el cual dicta Sentencia en fecha 16 de febrero de 2009. En la misma el Tribunal insiste en que estamos ante una opción del legislador que ha querido seleccionar un grupo de bienes distinguiéndolos de los bienes urbanos o rústicos al estar revestidos de una especial caracterización, bien por su implicación en sectores estratégicos, como es el caso de los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refinado del petróleo, centrales nucleares, presas, saltos de agua y embalses, bien por su adscripción a un servicio público básico como el transporte, autopistas, carreteras y túneles de peaje, aeropuertos y puertos comerciales, sin que ello contravenga el principio de igualdad, al encontrarnos ante supuestos de hecho disímiles.

En relación a la entrada en vigor de la Orden con anterioridad a la aprobación del Reglamento por el que se aprueban las normas técnicas de valoración para esta clase de inmuebles (Real Decreto 1464/2007), el Tribunal señala que la Disposición Transitoria Cuarta del TRLCI

expresamente se refiere a la vigencia de la normativa preexistente y establece que hasta tanto se lleven a efecto las previsiones de desarrollo reglamentario contenidas en la ley, continuarán en vigor, en cuanto no se opongan a ésta, las normas reglamentarias existentes, así como cualquier otra dictada en desarrollo de la normativa anterior. Así mismo establece, precisamente con el fin de facilitar la transición entre la regulación anterior y la nueva, que las referencias contenidas en la normativa anterior a revisiones catastrales, fijaciones, revisiones y modificaciones de valores y modificaciones de ponencias se entenderán hechas a los procedimientos de valoración colectiva general o parcial, o, en su caso, al procedimiento de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

Por tanto, de ello se desprende la plena aplicabilidad de la normativa reglamentaria anterior a la valoración de los inmuebles y ello con independencia de su nueva clasificación. Esta normativa reglamentaria está constituida, básicamente, por el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprobaban las Normas Técnicas de Valoración siendo plenamente aplicable la misma tras la aprobación tanto de la Ley 48/2002 como del TRLCI, ya que en ella expresamente se hace referencia a los bienes de características especiales, estableciendo que para ese tipo de inmuebles es la ponencia de valores la que individualiza el procedimiento específico para su valoración, debiendo tratarse, tras la nueva regulación, de una ponencia especial.

## RÉGIMEN TRIBUTARIO

En este apartado analizaremos el tratamiento en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a efectos tributarios exclusivamente de esta categoría de bienes. Como hemos señalado al comienzo, se realiza el hecho imponible por la titularidad de una serie de derechos sobre, en este caso, los bienes inmuebles de características especiales. Una vez realizado el hecho imponible, la base imponible se cuantifica conforme a lo señalado en el artículo 65 del TRLRHL que se remite a su vez al TRLCI. Sobre la valoración de esta categoría de bienes nos remitimos a lo señalado en apartados anteriores.

**a.** Base liquidable. La normativa contenida en el TRLRHL ofrece la posibilidad de practicar una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para llegar a la base liquidable. Esta reducción a la base imponible se practica, como regla general, en el supuesto de inmuebles rústicos y urbanos que incrementen su valor como consecuencia de asignación de nuevos valores catastrales a consecuencia de los denominados procedimientos de valoración colectiva contenidos y regulados en el TRLCI. Se trata, por tanto, de diferir la carga tributaria que conlleva el incremento en la base imponible del impuesto en el caso en que los nuevos valores superen los anteriores evitando, asimismo, modificaciones constantes en los tipos impositivos a aplicar sobre estos bienes que sería otra posibilidad para diferir ese incremento de carga tributaria. En el caso de los bienes inmuebles de caracte-

rísticas especiales, esta reducción en la base imponible no se admite hasta la reforma operada en el TRLRHL por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, vigente a partir de 1 de enero de 2008.

Esta Ley 16/2007, modifica los artículos 67 y 68 del TRLRHL para permitir la reducción de la base imponible también para los denominados bienes inmuebles de características especiales. En relación al primero de estos artículos se establece que en el caso de estos bienes la reducción en la base imponible únicamente procederá cuando el valor catastral resultante de la aplicación de una nueva ponencia de valores especial supere el doble del que, como inmueble de esa clase, tuviera previamente asignado. En defecto de este valor se tomará como tal el 40 % del que resulte de la nueva ponencia.

En primer lugar debemos resaltar que esta limitación en cuanto al derecho para aplicar la reducción (superar el doble del valor anterior) no existe para el resto de bienes, ya sean de naturaleza rústica o urbana, aplicándose en estos casos la reducción siempre que haya un incremento del valor catastral. En segundo lugar señalar que en el caso en que el bien inmueble de características especiales no tuviera asignado valor previo como tal bien, se tomará como valor previo el 40 % del nuevo valor asignado con lo que

siempre tendrá derecho a practicar la reducción a la base imponible ya que el valor total catastral del nuevo bien siempre supera el doble del 40 % de dicho valor.

La modificación del artículo 68 introducida por la Ley 16/2007 consiste en que el componente individual de la reducción en la base imponible en esta categoría de bienes será la diferencia entre el nuevo valor catastral y el doble del valor catastral anterior o, en su caso, el doble del 40 % del valor que resulte de la nueva ponencia en el supuesto en que no tuviera valor previamente asignado como bien inmueble de características especiales.

El cálculo anual de las reducciones a la base imponible seguirá la regla general establecida para el resto de bienes, esto es, la reducción se aplicará durante nueve años desde la entrada en vigor de los nuevos valores catastrales y el coeficiente a aplicar sobre el componente individual de la reducción será 0,9 el primer año e irá disminuyendo en 0,1 anualmente hasta su desaparición.

A modo de ejemplo:

1. Nuevo Valor Catastral = 100
  - Valor Catastral anterior como bien inmueble características especiales = 30
 Supera el doble, luego:
  - Base Liquidable primer año =  $100 - (100 - 30 * 2) * 0,9 = 64$ .
2. Nuevo Valor Catastral = 100
  - Este bien no existía como inmueble de características especiales.
  - Base Liquidable primer año =  $100 - (100 - 40 * 2) * 0,9 = 82$ .

**b.** Tipos de gravamen. El artículo 72 del TRLRHL establece los tipos de gravamen a aplicar sobre la base liquidable definida anteriormente para esta categoría de bienes. El tipo supletorio será del 0,6 % siendo importante la fijación de este tipo ya que en el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles no es necesaria una Ordenanza Fiscal para exigirlo por parte de los Ayuntamientos al tratarse de un impuesto local de carácter obligatorio. No obstante, los Ayuntamientos, en el caso de que decidan establecer una ordenanza para este impuesto podrán modificar este tipo de gravamen y fijarlo entre un 0,4 % y un 1,3 %.

En relación a esta cuestión, debemos señalar que se podrán fijar tipos de gravamen diferentes por grupos de bienes inmuebles de características especiales, grupos que ya han sido analizados en el presente artículo según lo señalado en el artículo 8 del TRLCI.

En segundo lugar, aunque en principio los tipos máximos superan a los tipos máximos de los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica, siendo el tipo máximo para esta categoría del 1,3 % mientras que para los urbanos es del 1,1 % o para los rústicos del 0,9 %, no podemos olvidar que en esta categoría de bienes no se pueden aplicar los tipos incrementales definidos en el artículo 72.3 del TRLRHL que sí se pueden aplicar al resto de bienes y que, en el caso de los bienes inmuebles de naturaleza urbana pueden llegar a ser también de un 1,3 % con lo que se igualarían los

tipos de gravamen máximos para esta categoría de bienes.

En tercer lugar, resulta interesante lo señalado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de febrero de 2009 respecto a los tipos de gravamen de esta categoría de bienes:

*“El art. 73 de la Ley de Reforma de las Haciendas Locales de 2002 establece para los bienes inmuebles urbanos un tipo de gravamen que oscila entre el 0,40 y el 1,10 % de la cuota íntegra del impuesto, y para los rústicos entre el 0,3 y el 0,90 %, mientras que para los bienes de características especiales se establece un tipo de gravamen que oscila entre el 0,40 y el 1,3 % de esa misma cuota. Esa mayor carga tributaria no carece de fundamento justificado y racional, por la trascendencia de estos bienes, su afcción a poblaciones o por revelar una mayor capacidad económica en el sujeto pasivo, no debiendo olvidarse, por otro lado, la voluntad del legislador, quien, en la Exposición de Motivos de la Ley 51/02, expresó que el conjunto de modificaciones tenía como finalidad, por una parte, mantener y fortalecer la garantía del principio de suficiencia financiera de las entidades locales proclamado en la Constitución y, por otra parte, incrementar la autonomía municipal en el ámbito de los tributos locales, de manera que los Ayuntamientos dispongan de una mayor capacidad y margen de decisión, dentro de los límites legalmente definitivos, en materias como la aplicación de los tipos impositivos o de los incentivos fiscales”, por lo*

*que la norma ha querido, sobre la base del principio de autonomía municipal, que los Ayuntamientos dentro de un límite mínimo y máximo fijen el tipo de gravamen, sin establecer módulos objetivos cuando se trata de bienes inmuebles de características especiales.”*

a) Bonificación potestativa. El artículo 74.3 del TRLRHL establece una bonificación potestativa a aplicar sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para esta clase de bienes.

La características de la misma consisten, en primer lugar en que será como máximo del 90 % de la cuota íntegra pudiendo los ayuntamientos fijar la misma por debajo de tal porcentaje. En segundo lugar, se podrá establecer la bonificación por grupos de bienes circunstancia que implica libertad para los ayuntamientos a la hora de decidir si la aplican y en qué porcentaje por los grupos definidos en el artículo 8 del TRLCI. Otra cuestión a resaltar consiste en que la duración de la bonificación la deciden también los ayuntamientos mediante la correspondiente ordenanza. Por último, también se permite a los ayuntamientos el regular los aspectos formales relativos a la aplicación de esta bonificación.

# Novedades normativas

84

Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, ha supuesto un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración.

Esa misma Ley 11/2007, de 22 de junio, permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo.

Por un lado, en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, en su artículo 32, tras disponer que la obligatoriedad de comunicarse por medios electrónicos con los órganos de la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes, podrá establecerse mediante Orden ministerial, precisa que dicha obligación puede comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos.

Dicho Real Decreto desarrolla en su artículo 38 la notificación mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo que existirá un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración

General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios.

Por otro lado, en el ámbito tributario, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, ha introducido en el nuevo artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica. Ese mismo precepto precisa que, en el ámbito de competencias del Estado, la asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal se regulará por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante esta habilitación para el desarrollo por Orden ministerial, se considera conveniente que la regulación del marco general del establecimiento de la obligatoriedad de uso de medios electrónicos en las relaciones con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dada la estrecha relación de las notificaciones con el derecho de defensa, se lleve a cabo mediante Real Decreto aprobado en Consejo de Ministros.

Asimismo, no obstante la posibilidad que se otorga a las Administraciones tributarias para establecer sistemas electrónicos de notificación propios, se ha considerado más oportuno que la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adhiera al sistema de dirección electrónica habilitada que existe con vocación de generalidad en el ámbito de la Administración del Estado, previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, respetando al mismo tiempo todos los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria.

La opción reglamentaria por este específico sistema de dirección electrónica habilitada simplifica el régimen previsto en el artículo 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, al hacer innecesaria la publicación oficial del acuerdo de asignación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de la necesaria comunicación del mismo al obligado tributario con anterioridad a la práctica de notificaciones en la dirección electrónica habilitada.

## II

El ámbito objetivo del Real Decreto está recogido en su artículo 3.

El artículo establece la obligación de utilizar medios electrónicos en las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del Real Decreto

en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

Tras ello, en su apartado segundo, prevé una serie de supuestos en los que se permite que dichas notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos. Tal posibilidad responde fundamentalmente a la opción elegida por el interesado que ha comparecido de forma espontánea en las oficinas administrativas o a razones de eficacia de la actuación administrativa. Es este último supuesto el que merece destacarse ya que se encuentra relacionado con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada. La concesión de ese plazo en ocasiones puede impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello –o incluso eliminando– la eficacia del acto de que se trate. Este resultado se produciría en todos aquellos casos en los que la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación. Esa demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica puede practicarse de for-

ma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección. Por tanto, para evitar que esa demora asociada a la práctica de la notificación electrónica pudiera perjudicar o eliminar la eficacia de las actuaciones de la Hacienda Pública, se ha permitido a la Administración tributaria optar por la notificación no electrónica en todos aquellos casos en los que la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

En su apartado tercero, el artículo establece otra serie de supuestos en los que en ningún caso se permite que se efectúen en la dirección electrónica habilitada notificaciones y comunicaciones (así, cuando razones técnicas impidan la conversión en formato electrónico, cuando deban practicarse mediante personación u otra forma no electrónica por imposición de la normativa específica, o cuando se trate de procedimientos electrónicos que tienen una regulación específica). Dentro de estas comunicaciones y notificaciones que no cabe efectuar en la dirección electrónica habilitada se incluyen las que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, ya que tales comunicaciones y notificaciones no ha de realizarlas en el seno de actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior ni en la gestión recaudatoria de los recursos

de otros Entes. Dichas comunicaciones y notificaciones, en cuanto que han de efectuarse en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, habrán de ajustarse a la regulación que sobre éstas contiene la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, quedando por ello fuera del ámbito del presente Real Decreto.

### III

El ámbito subjetivo del Real Decreto está recogido en su artículo 4. Conforme a los artículos 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, las concretas personas jurídicas y entidades a las que se impone la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tienen garantizado –por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados– el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

En el caso concreto de las sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, se ha considerado que todas ellas –independientemente de su dimensión– disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Estas entidades ya están hoy obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que tales entidades cuentan hoy con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por

medios electrónicos. A todas esas entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pudiera exigirles la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Por otra parte, hoy día existe un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y no han de encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros, en su reunión del día 29 de octubre de 2010,

### DISPONGO:

#### **Artículo 1.** *Objeto.*

El presente real decreto tiene por objeto establecer los supuestos en que las personas y entidades que se detallan en el artículo 4 están obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de sus competencias.

#### **Artículo 2.** *Sistema de notificación en dirección electrónica habilitada.*

La Agencia Estatal de Administración Tributaria practicará notificaciones electrónicas a las personas y entidades comprendidas en este real decreto mediante

la adhesión al sistema de notificación en dirección electrónica regulado en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre.

#### **Artículo 3.** *Ámbito de aplicación.*

1. Las personas y entidades a que se refiere el artículo siguiente estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada, previa recepción de la comunicación regulada en el artículo 5.
2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar las notificaciones por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los siguientes supuestos:
  - a) Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. Esta opción no corresponderá al obligado cuando concurren las circunstancias previstas en la letra b) siguiente.
  - b) Cuando la comunicación o notificación electrónica resulte

incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

- c) Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.
3. Si en algunos de los supuestos referidos en el apartado anterior la Agencia Estatal de Administración Tributaria llegara a practicar la comunicación o notificación por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada.
4. En ningún caso se efectuarán en la dirección electrónica habilitada las siguientes comunicaciones y notificaciones:
- a) Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
- b) Las que, con arreglo a su normativa específica, deban practicarse mediante personación en el domicilio fiscal del obligado o en otro lugar señalado al efecto por la normativa o en cualquier otra forma no electrónica.
- c) Las que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas.

- d) Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- e) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios electrónicos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- f) Las dirigidas a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el desarrollo del servicio de colaboración.
- g) Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.
- h) Las que deban practicarse con ocasión de la participación por medios electrónicos en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
5. Las notificaciones correspondientes a procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que éste o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante. Cuando, tras dos intentos, no sea posible efectuar la notificación en el lugar señalado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Ad-

ministración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquél no la tuviere o éste no actuase por medio de representante.

#### **Artículo 4.** *Personas y entidades obligadas.*

1. Estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal –NIF– que empiece por la letra A), sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B), así como las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N), los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W), las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U), y las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones, Fondo de capital riesgo, Fondo de inversiones, Fondo de titulización de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulización hipotecaria o Fondo de garantía de inversiones.
2. Igualmente, con independencia de su personalidad o forma jurídica,

estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que les practique la Agencia Estatal de Administración Tributaria las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por el artículo 3.5 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- b) Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal, regulado por el capítulo VII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- c) Que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades, regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- d) Que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual, regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- e) Aquellas que tengan una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal

de Administración Tributaria para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 bis del Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

3. El obligado será excluido del sistema de dirección electrónica habilitada cuando dejaren de concurrir en él las circunstancias que determinaron su inclusión en el mismo, siempre que así lo solicite expresamente, por medio de solicitud específica presentada por medios electrónicos en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria dispondrá del plazo de un mes para resolver sobre la solicitud.

En el caso de que el acuerdo sea estimatorio, deberá contener la fecha desde la que es efectiva la exclusión del sistema y habrá de notificarse en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, en la dirección electrónica habilitada de uno u otro. La fecha de efectividad de la exclusión no podrá exceder de un mes desde la fecha en que se hubiere dictado la resolución.

En el caso de que el acuerdo sea denegatorio, por entenderse que no han dejado de cumplirse las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de no-

tificación en dirección electrónica habilitada, habrá de notificarse en el lugar señalado al efecto por el interesado o su representante o, en su defecto, deberá ponerse en el plazo de un mes a disposición del obligado en la dirección electrónica habilitada de uno u otro.

En el caso de que en el plazo de un mes no se haya resuelto expresamente la solicitud de exclusión, se entenderá que, a partir del vencimiento de dicho plazo, el obligado deja de estar incluido en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada. Esta exclusión por la falta de resolución en plazo tendrá la misma eficacia que si se hubiera dictado resolución estimatoria en plazo. Lo anterior no será obstáculo para que, si siguen concurriendo las circunstancias determinantes de la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria pueda notificar al obligado su nueva inclusión en dicho sistema conforme al artículo 5.

#### **Artículo 5.** *Comunicación de la inclusión.*

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su sede

electrónica (<https://www.agencia-tributaria.gob.es/>) a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

2. En los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada se podrá realizar junto a la correspondiente a la comunicación del número de identificación fiscal que le corresponda.
3. Cuando en aplicación del apartado 1 anterior se practique la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las notificaciones correctamente efectuada.

#### **Artículo 6.** *Práctica de notificaciones.*

1. El acceso a las notificaciones practicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el sistema a que se refiere el artículo 2 de este Real Decreto se efectuará por los sujetos obligados en la forma que establece la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, así como mediante enlace desde la sede elec-

trónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, identificándose mediante un sistema de firma electrónica conforme con la política de firma electrónica y certificados en el ámbito de la Administración General del Estado.

2. Las personas jurídicas y entidades sin personalidad podrán acceder con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
3. En el caso de otorgamiento de poder, debidamente inscrito en el Registro antes mencionado, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica.
4. En el supuesto contemplado en la letra e) del artículo 4.2 anterior las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización a que se hace referencia en dicho apartado.
5. La Agencia Estatal de Administración Tributaria certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada. Esta certificación, que podrá generarse de manera auto-

matizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

#### **Disposición adicional primera.** *Remisión al régimen de dirección electrónica habilitada.*

Las referencias efectuadas en el presente real decreto a la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, se entenderán realizadas asimismo a cualesquiera disposiciones por las que se regule dicho sistema de dirección electrónica habilitada.

#### **Disposición adicional segunda.** *Aplicación supletoria del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.*

Para lo no dispuesto en este real decreto se aplicará supletoriamente lo dispuesto en el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

#### **Disposición final.** *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2011.

## 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:** SUSCRIPCION REVISTA OL

**Entidad bancaria:** BANESTO

**Cuenta:** [0][0][3][0] - [1][0][3][1] - [5][0] - [0][0][1][2][0][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](mailto: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.