



OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

MAYO/JUNIO 2011

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales	▶ 4
Resoluciones Judiciales y Administrativas	▶ 22
Consultas OL	▶ 58
Cuestiones Prácticas	▶ 70
Fiscalidad Local	▶ 76

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

Coordinadora Territorial de OO.LL. de Andalucía Occidental

Cesar Alfonso Frías Román

Coordinador Territorial de OO.LL. de Andalucía Oriental

M^a del Carmen Lerma Rodrigo

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Aragón

Ana María Fernández Álvarez

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Asturias

Alicia Echevarría Pérez

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Baleares

Diego Hermoso Mesa

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

Carlos Celestino Lalande

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

Luis Alfredo Suárez Arias

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

Cristina Rollán Salgado

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Galicia

Fernando Carabaña Aguado

Coordinador Autonómico de OO.LL. de La Rioja

Reynaldo Vázquez de Lapuerta

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Madrid

Eduardo Cotillas Sánchez

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Murcia

Antonio Luis Alvarez García

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Navarra

Igor Prieto García

Coordinador Autonómico de OO.LL. del País Vasco

José Menéndez Hernández

Registrador de la Propiedad (Jubilado)

Francisco Guío Montero

Abogado

Secretaría Técnica:

Elena Alberdi Alonso

Realización y diseño:

Artia Comunicación Gráfica

Impresión:

Eurocolor

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

TEMAS FISCALES

- TRIBUTACIÓN DE LA VENTA DE INMUEBLES UBICADOS EN ESPAÑA CUANDO INTERVIENEN NO RESIDENTES [4]
David Benito Blanco. Licenciado en Ciencias Económicas. Máster en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA.
Susana García Lázaro. Licenciada en Derecho. Máster en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA.
- LA TRIBUTACIÓN EN EL IAJD DEL OTORGAMIENTO DE UNA ESCRITURA DE CANCELACIÓN DE CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA [16]
Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Extinción de Comunidad [22]
- Inmatriculación de finca [22]
- Constitución de una condición resolutoria explícita en la transmisión de un solar para la construcción de VPO [23]
- Determinación de la base imponible [24]
- Compraventa de acciones [24]
- No aplicación por analogía de la exención establecida para el sistema de compensación [24]
- Prescripción de la acción de la Administración para reclamar la cuota tributaria [25]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Aportación no dineraria de rama de actividad [26]
- Fusión por absorción [26]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Base imponible [27]
- Segregación y disolución de comunidad hereditaria [27]
- No sujeción de la transformación de sociedad cooperativa en sociedad limitada [29]
- No aplicación a las comunidades de bienes las exenciones relativas a la sociedad de gananciales ... [29]
- No aplicación de la exención a la constitución de condición resolutoria en la transmisión de un solar para construir VPO [30]
- Exención para viviendas de protección pública, dimanantes de la normativa de las Comunidades Autónomas [31]

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

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

revistatributaria@corpme.es

índice

CUESTIONES COMUNES

- Pareja de hecho no inscrita [32]
- Comprobación de valor de inmuebles en diferentes CCAA..... [32]
- Planteamiento en sede jurisdiccional de cuestiones nuevas, respecto de las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse [33]
- Improcedencia de la notificación edictal si existe constancia de los titulares y su domicilio [33]

DESLINDE IVA-TPO

- Cesión obligatoria de la plena propiedad al ayuntamiento [34]
- Expropiación a un particular por un ayuntamiento de unas parcelas y pago de justiprecio [35]
- Transmisión de parcelas por el ayuntamiento en pago de la expropiación [37]
- Transmisión de una parcela edificada, incluida en un proyecto de reparcelación [37]
- Transmisión onerosa de unas plazas de garaje tras la realización de unas obras en el inmueble [39]
- Cesión de terrenos por dación en pago sujeta a condición suspensiva..... [39]
- Venta, mediante subasta, por un ayuntamiento de unas plazas de garaje a cambio de una contraprestación que será el precio de remate [40]
- Desafectación de un vehículo de la actividad para aportarlo a una sociedad limitada..... [41]
- Ejercicio anticipado de la opción de compra..... [41]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Sujeto transitoriamente indeterminado en la sucesión..... [42]
- Determinación de la base imponible: valoración de un derecho de crédito [42]
- Valoración de acciones de una sociedad [43]
- Seguro de vida contratado con cargo a la sociedad de gananciales [43]
- Prueba en vía judicial de existencia de una deuda del causante..... [44]
- Acreditación del grado de minusvalía [44]
- Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD a una sociedad civil de un matrimonio que realiza actividades de agricultura y arrendamiento de locales comerciales..... [45]
- Enajenación de finca rústica adquirida "mortis causa" con aplicación de la reducción prevista en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones..... [46]
- Cálculo de la reducción [46]

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- Donación de dinero [47]

- Donación de una Oficina de farmacia a un hijo farmacéutico, estableciendo condición resolutoria. [47]
- Donación de participaciones de Sociedad de Responsabilidad Limitada cuyo capital pertenece íntegramente a un grupo familiar. [47]
- Donación a hijos de participaciones en entidad mercantil con domicilio social en Andalucía [49]
- Transmisión gratuita de unas participaciones sociales a cambio de satisfacer una renta vitalicia [50]
- Calificación de la donación [50]

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

- Fusión por absorción [51]
- División de la cosa común [52]
- Segregación, cesión gratuita al Ayuntamiento y disolución de comunidad de bienes [52]
- Notificación del valor catastral..... [54]
- Valor vigente en el devengo [55]
- Error en la determinación del valor catastral [55]
- Vigencia de Ordenanza [56]
- Impugnación indirecta de instrumentos de planeamiento ... [56]
- Liquidación procedente [57]

CONSULTAS OL

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

- Elevación a escritura pública de una permuta realizada por un ayuntamiento [58]
- Novación de crédito [60]
- Aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad [62]
- Aportación gratuita a la sociedad de gananciales [65]
- Exigencia de intereses de demora en una liquidación del ISD [67]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- Ampliación y distribución de responsabilidad hipotecaria. ... [70]

Elena Alberdi Alonso. Técnico en Oficinas Liquidadoras. Departamento Fiscal del Colegio de Registradores.

FISCALIDAD LOCAL

- El concepto de tasa local a la luz de la Ley de Economía Sostenible [76]

*Javier Martín Fernández. Socio Director de F&J Martín Abogados
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense*

Temas fiscales

4

TRIBUTACIÓN DE LA VENTA DE INMUEBLES UBICADOS EN ESPAÑA CUANDO INTERVIENEN NO RESIDENTES

David Benito Blanco. *Licenciado en Ciencias Económicas. Máster en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA.*

Susana García Lázaro. *Licenciada en Derecho. Máster en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA.*

Este artículo ha sido realizado durante la actividad de prácticas del Máster en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA, efectuadas por los autores en el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.

INTRODUCCIÓN

Los inmuebles han sido observados desde antiguo como un objeto idóneo para la imposición, lo que lleva a que todos los sistemas fiscales establezcan diversos tributos de manera más o menos directa sobre las transacciones inmobiliarias.

Así sucede también en España, en que la compraventa de inmuebles trae consigo, al menos, el devengo de los siguientes impuestos:

- ❖ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que incide en el vendedor por la ganancia obtenida.
- ❖ Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)¹ o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO), que incide en el comprador por la entrega efectuada.
- ❖ Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), que recae de ordinario sobre el vendedor.
- ❖ Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), que debe ser satisfecho por el titular del inmueble a 1 de enero de cada año.

Estos impuestos llevan también aparejadas determinadas obligaciones como son la repercusión del IVA por el vendedor al comprador (si actúa como empresario o profesional) o la obligación del alta del nuevo propietario en el IBI.

Ahora bien, las obligaciones tanto formales, como sustantivas, que conlleva la adquisición de inmuebles adoptan un nuevo cariz cuando uno o más intervinientes en la compraventa son no residentes en España.

Al estudio de dicha situación dedicamos este artículo en que intentamos recoger las obligaciones básicas que incumben a las partes implicadas en estas operaciones.

EL CONCEPTO DE RESIDENTE Y NO RESIDENTE EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

La renta obtenida en territorio español por personas físicas y entidades no residentes en éste se regula en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en adelante TRLIRNR). El artículo 6 del TRLIRNR determina el concepto de residencia en territorio español y se remite, para ello, al artículo 9 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF). Asimismo, en relación a las personas jurídicas la residencia en territorio español se determinará de acuerdo con el artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS).

PERSONAS FÍSICAS

Se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, según el artículo 9 de la

1. Para el caso de la Comunidad Autónoma de Canarias nos remitiremos al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

LIRPF, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- a. **Si permanece más de 183 días**, durante el año natural, en territorio español. Para dicho cálculo habrá que tener en cuenta que se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país mediante un certificado de residencia fiscal. La Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en otro país o territorio cuando este sea considerado paraíso fiscal.
- b. Cuando radique en España el **núcleo principal o base de sus actividades** o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- c. Además, se presumirá la residencia en territorio español si el cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que dependan de él residen habitualmente en España. Nos encontramos ante una **presunción *iuris tantum***, por tanto admite prueba en contrario, cuya carga recaerá sobre el contribuyente.

De la anterior definición se excluye al personal diplomático y consular español y extranjero, quienes serán contribuyentes del IRPF (artículo 10.1 de la LIRPF) y del IRNR (artículo 9.2 de la LIRPF) respectivamente.

Según el artículo 2 de la LIRPF, **una persona física tributará por la totalidad de sus rendimientos**, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley (renta mundial) con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, como contribuyente del IRPF durante todo el período impositivo siempre que sea residente en territorio español.

Por el contrario, cuando una persona sea **no residente en territorio español, tributará por la renta que se haya obtenido en dicho territorio** (renta obtenida en España), siempre que no esté sujeta al IRPF y sin perjuicio de lo dispuesto en tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento español (artículo 5 de la LIRPF). Siendo, por tanto, contribuyente del IRNR.

Los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, siempre que sean personas físicas, podrán tributar por un régimen opcional recogido en el artículo 46 del TRLIRNR que les permitirá cuando cumplan determinados requisitos (que acrediten, al menos, el 75 por ciento de la totalidad de su renta en el período impositivo esté constituido por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español) aplicar la normativa de IRPF siempre que tales rentas hayan tributado por el IRNR durante el período.

PERSONAS JURÍDICAS

En el caso de las personas jurídicas, se entenderán residentes en España cuando concorra cualquiera de los siguientes requisitos (artículo 8 del TRLIS):

- a. Constituidas **conforme a la Ley española**.
- b. **Domicilio social en España**.
- c. **Sede de dirección efectiva en España**, es decir, cuando radique en España la dirección y el control de sus actividades.

En la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal se amplía el concepto de residencia de las personas jurídicas. Así, la Administración tributaria podrá presumir que una entidad tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en dicho territorio, o cuando su actividad principal se desarrolle en este, siempre que la entidad radique en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que dicha entidad acredite su dirección y efectiva gestión en aquel país o territorio.²

Las **personas jurídicas residentes en España** por aplicación de los criterios anteriormente mencionados tributarán por la renta que obtengan cualquiera que fuese su fuente u origen (artículo 4 del TRLIS).

Las **personas jurídicas no residentes** disponen de dos métodos de tributación en función del modo de obtención de renta:

2. Artículo Primero.1 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- ❖ **Mediante establecimiento permanente**³. Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante dicho establecimiento situado en territorio español se consideran rentas obtenidas en España y sujetas al IRNR (artículo 13.1.a) del TRLIRNR). Así, los contribuyentes que obtengan rentas por esta modalidad tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento cualquiera que sea el lugar de su obtención (párrafo primero del artículo 15.1 del TRLIRNR), si bien, en la determinación de la base, cuota y deuda tributaria, así como los modelos de declaración, se aplica el régimen general del Impuesto sobre Sociedades (artículos 18 y 21 de la LIRNR). El devengo de todas las operaciones se producirá el último día del período impositivo (artículo 20.3 del TRLIRNR). En realidad, son las normas del Impuesto de Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido las que regulan la tributación del establecimiento permanente.
- ❖ **Sin mediación de establecimiento permanente**. Las rentas que se obtengan sin la mediación de un establecimiento permanente se considerarán obtenidas en territorio español siempre que la actividad económica se realice en dicho territorio (artículo 13.1.b)1º del TRLIRNR), o bien, cuando las prestaciones de servicios sean utilizadas en el mismo (artículo 13.1.b)2º del TRLIRNR). De modo que los contribuyentes que obtengan rentas de esta forma tributarán por cada devengo de renta sin que sea posible compensar las positivas con las negativas (párrafo segundo del artículo 15.1 del TRLIRNR).

POSIBLES ESTRUCTURAS NEGOCIALES

Plantearémos tres posibles situaciones en la compraventa de inmuebles cuando intervienen en la operación no residentes en España: 1) vendedor no residente y comprador residente, 2) vendedor residente y comprador no residente y 3) vendedor no residente y comprador no residente. Explicando su incidencia en los impuestos que afectan a cada una de las partes: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre el Valor

Añadido (IVA), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) e Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

1. Vendedor no residente y comprador residente TRIBUTACIÓN DEL VENDEDOR NO RESIDENTE

❖ Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR)

Se produce una **ganancia o pérdida patrimonial** que tributará por el IRNR. Si es imputable a un establecimiento permanente, cabrá la posibilidad de compensar con gastos en el caso de que los hubiese, ya que en este caso las operaciones se devengan conjuntamente el último día del período impositivo. Si, por el contrario, se actúa sin la mediación de un establecimiento permanente al devengarse de forma separada cada operación sólo tributará la ganancia, sin posible compensación con pérdidas.

Nos encontraríamos ante una renta sujeta al IRNR en virtud del artículo 13.1.i)3º del TRLIRNR. Dicha ganancia se entiende renta obtenida en España al derivar **directamente de bienes inmuebles situados en dicho territorio**. Esta ganancia también se puede obtener **de manera indirecta** a través de la venta de una empresa extranjera en la que su activo esté constituido mayoritariamente por bienes inmuebles que radiquen en España, de igual modo se considerará renta obtenida en dicho territorio. La calificación de la renta obtenida atenderá a lo dispuesto en el anterior artículo y, en su defecto, a la Ley del IRPF.

La base imponible de la ganancia patrimonial se calculará aplicando la normativa del IRPF (artículos 34 y 35 de la LIRPF) como la diferencia entre el valor de transmisión, que está constituido por el precio de venta menos los tributos y los gastos inherentes a la misma, y el valor de adquisición en el que se incluyen los tributos más los gastos inherentes a dicha adquisición (artículo 35.1 de la LIRPF). Además, deberemos aplicar al valor de adquisición los coeficientes de actualización recogidos en la LPGE correspondiente a cada uno de los años de permanencia de dicho bien inmueble, tanto al valor de adquisición como a los gastos y tributos inherentes a la venta y a las amortizaciones.

Habrà que tener en cuenta que para bienes inmuebles adquiridos antes del 31/12/1994, por aplicación de la Disposición

3. Se entenderà que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderà que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses. Artículo 13.1.a) del TRLIRNR

Transitoria Novena de la LIRPF, resulta exonerada parcialmente dicha ganancia patrimonial por aplicación de los coeficientes de abatimiento.

El **tipo de gravamen a aplicar será del 19%** para rentas obtenidas **sin mediación de establecimiento permanente** (artículo 25.1.f)3º del TRLIRNR), ya que la ganancia deriva de una transmisión. **Cuando medie establecimiento permanente el tipo impositivo será del 30%** (artículo 19 y Disposición Adicional Segunda del TRLIRNR).

En cuanto a las obligaciones formales, **el vendedor soportará una retención del 3% de la contraprestación acordada** que practicará el comprador declarándolo este último en el modelo 211 en el plazo máximo de un mes, en concepto de pago a cuenta del IRNR (artículo 14 del Reglamento del IRNR).

Además, cuando no haya establecimiento permanente, el vendedor no residente tendrá 3 meses para declarar la ganancia a través del modelo 210 (Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR, que entró en vigor el 3 de enero de 2011). Si hay establecimiento permanente, este estará obligado a presentar declaración en igual forma y plazos que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a través de los modelos 200 y 206.

En relación al modelo 210, una novedad destacable es que las devoluciones podrán ser realizadas mediante transferencia a cuentas bancarias de los contribuyentes abiertas en entidades financieras en el extranjero. Igualmente, se ha habilitado un procedimiento para realizar el pago de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación mediante transferencia desde entidades financieras situadas en el extranjero a una cuenta del Banco de España.

❖ **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)**

Están sujetas a IVA las **entregas de bienes inmuebles** realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad profesional o empresarial (artículo 4.Uno de la LIVA) siempre que se realicen a **título oneroso**.

El **lugar de realización de la entrega del bien inmueble será el territorio en el cual radique**, en nuestro caso España (artículo 68.Dos.3º de la LIVA). Por lo que nos en-

contramos ante una operación interior sujeta en todo a caso a IVA español.

- **Cuando el vendedor actúe como empresario o profesional**, como sujeto pasivo del IVA tendrá la obligación de repercutir al comprador dicho impuesto. Por tanto, la operación no estará sujeta en principio al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Se nos plantean dos alternativas:

1. Si es **primera entrega** de edificación. El vendedor repercutirá IVA español al comprador.
2. Si es **segunda o ulterior entrega** de edificación o **terreno rústico**. En principio estas entregas están exentas⁴ según la LIVA, lo que conlleva la sujeción al impuesto sobre transmisiones patrimoniales; pero también cabe la posibilidad de renunciar a la exención. Por lo que tenemos dos posibles opciones:
 - a. Si el transmitente **renuncia a la exención**, suponiendo que el adquirente cumpla las condiciones del artículo 20.Dos de la LIVA y siga el procedimiento establecido, el vendedor deberá repercutir IVA.
 - b. Si **no se renuncia a la exención**, la operación quedará sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (artículo 4.Cuatro de la LIVA).

- **Si el vendedor actúa como particular**, dicha operación quedará gravada por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Debemos tener en cuenta que cuando el transmitente actúe como empresario o profesional no residente, si desarrolla actividades económicas de obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses en España, a efectos de IVA se considerará que tiene un establecimiento permanente en España, obteniendo, por tanto, un NIF IVA del establecimiento permanente.

❖ **Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)**

En las transmisiones onerosas de terrenos de naturaleza urbana se considera sujeto pasivo a la persona física o jurídica o entidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria

4. En líneas generales, esta exención se aplicará a las siguientes operaciones:

- **Entrega de terrenos rústicos** y demás que no tengan la condición de edificables (artículo 20.Uno.20º de la LIVA).
- Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las **Juntas de Compensación** (artículo 20.Uno.21º de la LIVA).
- **Segundas y ulteriores entregas de edificaciones** incluidos los terrenos en que se hayan enclavadas (artículo 20.Uno.22º de la LIVA).

que transmite el terreno, o que constituya o transmita el derecho real del que se trate.

Cuando el vendedor no residente sea persona jurídica será sujeto pasivo del IIVTNU (artículo 106 del TRLRHL). Si, por el contrario, se trata de una **persona física no residente** la Ley considera sujeto pasivo sustituto del contribuyente al adquirente del terreno o aquel a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real.

La base imponible estará constituida por el incremento de valor de los terrenos que se ponga de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (artículo 107.1 del TRLRHL). Así, a diferencia de en el IRPF, el cálculo de ese incremento se produce a partir del valor del terreno en el momento del devengo, aplicando al mismo determinados porcentajes, y no por comparación entre precio de adquisición y enajenación.

TRIBUTACIÓN DEL COMPRADOR RESIDENTE

❖ Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR)

El **adquirente tiene la obligación formal de retener el 3% de la contraprestación acordada** al vendedor en concepto de pago a cuenta, declarándolo en el modelo 211 en el plazo de un mes (artículo 14 del Reglamento del IRNR).

❖ Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

- **Cuando el vendedor actúe como empresario o profesional.** La compraventa estará sujeta a IVA en los siguientes casos:

- Si es **primera entrega** de edificación. El comprador soportará IVA y en el caso de que esta operación se haya otorgado en España se devengará actos jurídicos documentados por la cuota variable, siendo sujeto pasivo por ITPAJD el adquirente. Si la operación se otorga ante notario extranjero, de acuerdo con el artículo 6.1.C) del TRLITPAJD quedará sujeta a actos jurídicos documentados cuando surta efectos jurídicos o económicos en España, siempre que cumpla los requisitos recogidos en el artículo 31.2.⁵
- Si es **segunda o ulterior entrega** de edificación o **terreno rústico**. Como ya hemos comentado, en principio, esta operación estará sujeta y exenta de

IVA. No obstante, se puede renunciar a la exención. Nuevamente, tenemos dos alternativas:

- a. Si el transmitente **renuncia a la exención**, suponiendo que el adquirente cumpla las condiciones del artículo 20.Dos de la LIVA, el comprador soportará IVA, además de la denominada cuota variable de actos jurídicos documentados (artículo 31.2 del TRLITPAJD) del ITPAJD por el otorgamiento de la escritura cuando cumpla los siguientes requisitos:

1. Primera copia de escritura o acta notarial cuyo objeto es cosa valuable.
2. Inscribible, en nuestro caso, en el Registro de la Propiedad.
3. No sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), ni a los comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 del TRLITPAJD, es decir, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

El comprador es considerado sujeto pasivo por actos jurídicos documentados, pues es él quien insta o solicita el documento notarial (artículo 29 del TRLITPAJD).

- b. Si **no se renuncia a la exención**, la operación quedará sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (artículo 4.Cuatro de la LIVA) siendo el sujeto pasivo el adquirente (artículo 8.a) del TRLITPAJD).
- **Si el vendedor actúa como particular**, dicha operación quedará gravada por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD siendo sujeto pasivo el adquirente (artículo 8.a) del TRLITPAJD).

Además, en virtud del artículo 31.1 del TRLITPAJD se devengará la **conocida como cuota fija de actos jurídicos documentados** a razón de 0.30€ por pliego o 0.15€ por folio de papel timbrado.

Cuando el adquirente sea empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) podrá solicitar la devolución del IVA soportado en la compra del bien inmueble a través del modelo 360. Dicho modelo se podrá presentar de forma telemática.

5. En base a la Consulta de la DGT 0193-02 del 6 de febrero de 2002 se entendía que el otorgamiento de un documento notarial en el extranjero se trataba de un hecho imponible único por lo que la no sujeción a la cuota fija conllevaba la no sujeción a la cuota variable, entendiéndose no sujeto a actos jurídicos documentados. Con posterioridad la Resolución del TEAC de 14 de abril de 2009 ha modificado dicha doctrina. Así, con independencia de que el documento otorgado por fedatario extranjero no devengue el gravamen de cuota fija, cuando la naturaleza y características del documento sean las propias de una escritura española y cumpla los requisitos del artículo 31.2, se devengará la cuota variable de actos jurídicos documentados.

❖ Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Cuando se produzca la venta de terrenos de naturaleza urbana que ponga de manifiesto un incremento de valor se devengará el IIVTNU (artículo 104 del TRLRHL).

Al tratarse de una transmisión de carácter onerosa la regla general dice que el sujeto pasivo del impuesto será el transmitente (artículo 106.1.b) del TRLRHL). Sin embargo, en el caso que nos estamos planteando, siempre que el contribuyente sea persona física no residente en España la Ley habilita como sujeto pasivo sustituto del contribuyente a la persona física o jurídica que adquiera el terreno, por lo que en el supuesto concreto que nos planteamos será el comprador residente (artículo 106.2 del TRLRHL).

Según el artículo 107.1 del TRLRHL la base imponible del IIVTNU estará constituida por el incremento de valor de los terrenos que se ponga de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. El cálculo de ese incremento se produce a partir del valor catastral del terreno en el momento del devengo, aplicando al mismo determinados porcentajes, y no por comparación entre precio de adquisición y enajenación como ocurre en el IRPF.

❖ Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

El hecho imponible de este impuesto lo constituye la titularidad de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales (artículo 61 del TRLRHL):

1. De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
2. De un derecho real de superficie.
3. De un derecho real de usufructo.
4. Del derecho de propiedad.

Se considerará sujeto pasivo a quién ostente la titularidad del derecho constitutivo del hecho imponible del impuesto (artículo 63 del TRLRHL).

El devengo del IBI se producirá el primer día del período impositivo, coincidiendo este con el año natural (artículo 75 del TRLRHL).

De este modo, si a 1 de enero es el comprador el titular del inmueble deberá abonar el impuesto. Por el contrario, si la transacción se produce con posterioridad a 1 de enero, habrá sido el vendedor previamente el que ya ha abonado el impuesto.

En aplicación del artículo 13.2 de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo) el comprador tendrá la obligación de declarar el cambio de titularidad del inmueble.

2. Vendedor residente y comprador no residente

TRIBUTACIÓN DEL VENDEDOR RESIDENTE

❖ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Se podrá producir una ganancia patrimonial. Si ésta se da tributará como tal en el IRPF, mientras que si fuese una pérdida se podrá compensar con ganancias de su misma naturaleza, integrando o compensándose, según corresponda, en la base imponible del ahorro.

La base imponible de la ganancia patrimonial será la diferencia entre el valor de transmisión, que está constituido por el precio de venta menos los tributos y los gastos inherentes a la misma, y el valor de adquisición en el que se incluyen los tributos más los gastos inherentes a dicha adquisición (artículo 34 y 35.1 de la LIRPF). Además, deberemos aplicar al valor de adquisición los coeficientes de actualización recogidos en la LPGE correspondiente a cada uno de los años de permanencia de dicho bien inmueble, tanto al valor de adquisición como a los gastos y tributos inherentes a la venta y a las amortizaciones.

Habrá que tener en cuenta que para bienes inmuebles adquiridos antes del 31/12/1994, por aplicación de la disposición transitoria novena de la LIRPF, resulta exonerada parcialmente dicha ganancia patrimonial por aplicación de los coeficientes de abatimiento.

En aplicación del artículo 38 de la LIRPF se podrán excluir de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas en la venta o transmisión de la vivienda habitual, si se reinvierten en una nueva vivienda habitual, exonerando de la tributación la ganancia proporcionalmente reinvertida.

La ganancia o pérdida patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro. Una vez calculada la base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, al mínimo personal y familiar, se aplicarán los tipos de gravamen del 19% a los primeros 6000 euros, y de 6000,01 euros en adelante al 21% (artículo 66 y 76 de la LIRPF).

❖ Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

Al igual que en el caso anterior, la entrega de bienes inmuebles situados en España está sujeta a IVA español cuando el vendedor actúe como empresario o profesional (artículo 68.Dos.3º de la LIVA) en estos dos supuestos:

1. Si es **primera entrega** de edificación. El vendedor repercutirá IVA español al comprador.
2. Si es **segunda o ulterior entrega** de edificación o **terreno rústico**. En principio estas entregas están exen-

tas⁶ según la LIVA, pero también cabe la posibilidad de renunciar a la exención. Por lo que tenemos dos posibles opciones:

- a. Si el transmitente **renuncia a la exención**, suponiendo que el adquirente cumpla las condiciones del artículo 20.Dos de la LIVA y siga el procedimiento establecido, el vendedor deberá repercutir IVA.
- b. Si **no se renuncia a la exención**, la operación quedará sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (artículo 4.Cuatro de la LIVA).

Si el vendedor actúa como particular, dicha operación quedará gravada por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. El vendedor ya no tiene ninguna obligación a efectos de IVA, ya que será el comprador el sujeto pasivo del ITPAJD, lo que desarrollaremos más adelante.

❖ **Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)**

Suponiendo que la transacción inmobiliaria se realice sobre un terreno de naturaleza urbana también se devengará el IIVTNU (artículo 104 TRLRHL).

En las transmisiones onerosas se considera sujeto pasivo a la persona física o jurídica o entidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria que transmite el terreno, o que constituya o transmita el derecho real del que se trate, como es nuestro caso.

La base imponible estará constituida por el incremento de valor de los terrenos que se ponga de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (artículo 107.1 del TRLRHL). Así, a diferencia de en el IRPE, el cálculo de ese incremento se produce a partir del valor del terreno en el momento del devengo, aplicando al mismo determinados porcentajes, y no por comparación entre precio de adquisición y enajenación.

TRIBUTACIÓN DEL COMPRADOR NO RESIDENTE:

❖ **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (ITPAJD)**

• **Si el vendedor actúa como empresario o profesional.**

El comprador soportará IVA en los siguientes casos:

- Si es **primera entrega** de edificación. El comprador soportará IVA y en el caso de que esta operación se haya otorgado en España se devengará actos jurídicos documentados por la cuota variable, siendo sujeto pasivo por ITPAJD el adquirente. Si la operación se otorga ante notario extranjero, de acuerdo con el artículo 6.1.C) del TRLITPAJD quedará sujeta a actos jurídicos documentados cuando surta efectos jurídicos o económicos en España, siempre que cumpla los requisitos recogidos en el artículo 31.2.⁷

- **Segunda o ulterior entrega** de edificación o **terreno rústico**. En principio esta operación estará sujeta y exenta de IVA. Pero se puede renunciar a la exención. Ante esta situación tenemos dos alternativas:

- a. Si el transmitente **renuncia a la exención**, y el adquirente cumple los requisitos del artículo 20.Dos de la LIVA soportará IVA, además de la denominada cuota variable de actos jurídicos documentados (artículo 31.2 del TRLITPAJD) del ITPAJD por el otorgamiento de la escritura si se dan las siguientes circunstancias:

1. Primera copia de escritura o acta notarial cuyo objeto es cosa valuable.
2. Inscribible, en nuestro caso, en el Registro de la Propiedad.
3. No sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), ni a los comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 del TRLITPAJD, es decir, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

El comprador será sujeto pasivo por actos jurídicos documentados al instar o solicitar el documento notarial (artículo 29 del TRLITPAJD).

- b. Si **no renuncia a la exención**, la operación quedará sujeta al concepto Transmisiones Patrimo-

6. En líneas generales, esta exención se aplicará a las siguientes operaciones:

- **Entrega de terrenos rústicos** y demás que no tengan la condición de edificables (artículo 20.Uno.20° de la LIVA).
- Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las **Juntas de Compensación** (artículo 20.Uno.21° de la LIVA).
- **Segundas y ulteriores entregas de edificaciones** incluidos los terrenos en que se hayan enclavadas (artículo 20.Uno.22° de la LIVA).

7. En base a la Consulta de la DGT 0193-02 del 6 de febrero de 2002 se entendía que el otorgamiento de un documento notarial en el extranjero se trataba de un hecho imponible único por lo que la no sujeción a la cuota fija conllevaba la no sujeción a la cuota variable, entendiéndose no sujeto a actos jurídicos documentados. Con posterioridad la Resolución del TEAC de 14 de abril de 2009 ha modificado dicha doctrina. Así, con independencia de que el documento otorgado por fedatario extranjero no devengue el gravamen de cuota fija, cuando la naturaleza y características del documento sean las propias de una escritura española y cumpla los requisitos del artículo 31.2, se devengará la cuota variable de actos jurídicos documentados.

niales Onerosas del ITPAJD (artículo 4.Cuatro de la LIVA) siendo el sujeto pasivo el adquirente (artículo 8.a) del TRLITPAJD).

- **Si el vendedor actúa como particular**, la operación quedará gravada por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, siendo sujeto pasivo el adquirente (artículo 8.a) del TRLITPAJD).

Además, en virtud del artículo 31.1 se devengará la **conocida como cuota fija de actos jurídicos documentados** a razón de 0.30€ por pliego o 0.15€ por folio de papel timbrado.

El adquirente empresario o profesional no residente podrá solicitar la devolución del IVA soportado en la compra del bien inmueble a través del modelo 360 o 361, en función de que se encuentre establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto, respectivamente. Dicho modelo se podrá presentar de forma telemática.

❖ **Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)**

Será sujeto pasivo quién ostente la titularidad del derecho constitutivo del hecho imponible del impuesto (artículo 63 del TRLRHL).

El hecho imponible de este impuesto lo constituye la titularidad de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales (artículo 61 del TRLRHL):

1. De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
2. De un derecho real de superficie.
3. De un derecho real de usufructo.
4. Del derecho de propiedad.

El devengo del IBI se producirá el primer día del período impositivo, coincidiendo este con el año natural (artículo 75 del TRLRHL).

Así, el comprador estará obligado a pagar este impuesto si a 1 de enero es el titular del inmueble. Sin embargo, si la transacción se produce con posterioridad a 1 de enero, habrá sido el vendedor quién previamente haya abonado el impuesto.

El comprador tendrá la obligación de declarar el cambio de titularidad del inmueble cuando esta se produzca, en aplicación del artículo 13.2 de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo).

3. Vendedor no residente y comprador no residente **TRIBUTACIÓN DEL VENDEDOR NO RESIDENTE:**

❖ **Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR)**

Se produce una **ganancia o pérdida patrimonial** que tributará por el IRNR. Si es imputable a un establecimiento permanente,

cabrá la posibilidad de compensar con gastos en el caso de que los hubiese, ya que en este caso las operaciones se devengan conjuntamente el último día del período impositivo. Si, por el contrario, se actúa sin la mediación de un establecimiento permanente al devengarse cada operación de forma separada sólo tributará la ganancia, sin posible compensación con pérdidas.

Nos encontraríamos ante una renta sujeta al IRNR en virtud del artículo 13.1.i)3º del TRLIRNR. Dicha ganancia se entiende renta obtenida en España al derivar **directamente de bienes inmuebles situados en dicho territorio**. Esta ganancia también se puede obtener **de manera indirecta** a través de la venta de una empresa extranjera en la que su activo esté constituido mayoritariamente por bienes inmuebles que radiquen en España, de igual modo se considerará renta obtenida en dicho territorio. La calificación de la renta obtenida atenderá a lo dispuesto en el anterior artículo y, en su defecto, a la Ley del IRPF.

La base imponible de la ganancia patrimonial se calculará aplicando la normativa del IRPF (artículos 34 y 35 de la LIRPF) como la diferencia entre el valor de transmisión, que está constituido por el precio de venta menos los tributos y los gastos inherentes a la misma, y el valor de adquisición en el que se incluyen los tributos más los gastos inherentes a dicha adquisición (artículo 35.1 de la LIRPF). Además, deberemos aplicar al valor de adquisición los coeficientes de actualización recogidos en la LPGE correspondiente a cada uno de los años de permanencia de dicho bien inmueble, tanto al valor de adquisición como a los gastos y tributos inherentes a la venta y a las amortizaciones.

Habrà que tener en cuenta que para bienes inmuebles adquiridos antes del 31/12/1994, por aplicación de la disposición transitoria novena de la LIRPF, resulta exonerada parcialmente dicha ganancia patrimonial por aplicación de los coeficientes de abatimiento.

El **tipo de gravamen a aplicar será del 19%** para rentas obtenidas **sin mediación de establecimiento permanente** (artículo 25.1.f)3º del TRLIRNR), ya que la ganancia deriva de una transmisión. **Cuando medie establecimiento permanente el tipo impositivo será del 30%** (artículo 19 y Disposición Adicional Segunda del TRLIRNR).

En relación a las obligaciones formales, **el vendedor soportará una retención del 3% de la contraprestación acordada** que practicará el comprador declarándolo este último en el modelo 211 en el plazo máximo de un mes, en concepto de pago a cuenta del IRNR (artículo 14 del Reglamento del IRNR).

Además, cuando no haya establecimiento permanente, el vendedor no residente tendrá 3 meses para declarar la ganancia a través del modelo 210 (Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los nuevos modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR, que entró en vigor el 3 de enero de 2011). Si hay establecimiento permanente, este estará obligado a presentar declaración en igual forma y plazos que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a través de los modelos 200 y 206.

En relación al modelo 210, una novedad destacable es que las devoluciones podrán ser realizadas mediante transferencia a cuentas bancarias de los contribuyentes abiertas en entidades financieras en el extranjero. Igualmente, se ha habilitado un procedimiento para realizar el pago de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación mediante transferencia desde entidades financieras situadas en el extranjero a una cuenta del Banco de España.

❖ Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

Están sujetas a IVA las **entregas de bienes inmuebles** realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad profesional o empresarial (artículo 4.Uno de la LIVA) siempre que se realicen a **título oneroso**.

El **lugar de realización de la entrega del bien inmueble será el territorio en el cual radique**, en nuestro caso España (artículo 68.Dos.3º de la LIVA). Por lo que nos encontramos ante una operación interior sujeta en todo a caso a IVA español.

- **Cuando el vendedor actúe como empresario o profesional**, como sujeto pasivo del IVA tendrá la obligación de repercutir al comprador dicho impuesto. Por tanto, la operación no estará sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Se nos plantean dos alternativas:

1. Si es **primera entrega** de edificación. El vendedor repercutirá IVA español al comprador.
2. Si es **segunda o ulterior entrega** de edificación o **terreno rústico**. En principio estas entregas están exen-

tas⁸ según la LIVA, pero también cabe la posibilidad de renunciar a la exención. Por lo que tenemos dos posibles opciones:

- a. Si el transmitente **renuncia a la exención**, suponiendo que el adquirente cumpla las condiciones del artículo 20.Dos de la LIVA y siga el procedimiento establecido, el vendedor deberá repercutir IVA.
- b. Si **no se renuncia a la exención**, la operación quedará sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (artículo 4.Cuatro de la LIVA).
 - **Si el vendedor actúa como particular**, dicha operación quedará gravada por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Debemos tener en cuenta que cuando el transmitente actúe como empresario o profesional no residente, si desarrolla actividades económicas de obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses en España, a efectos de IVA se considerará que tiene un establecimiento permanente en España, obteniendo, por tanto, un **NIF IVA** del establecimiento permanente.

❖ Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

En las transmisiones onerosas de terrenos de naturaleza urbana se considera sujeto pasivo a la persona física o jurídica o entidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria que transmite el terreno, o que constituya o transmita el derecho real del que se trate.

Cuando el vendedor no residente sea persona jurídica será sujeto pasivo del IIVTNU (artículo 106 del TRLRHL). Si, por el contrario, se trata de una **persona física no residente** la Ley considera sujeto pasivo sustituto del contribuyente al adquirente del terreno o aquel a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real.

La base imponible estará constituida por el incremento de valor de los terrenos que se ponga de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (artículo 107.1 del TRLRHL). Así, a diferencia de en el IRPF, el cálculo de ese incremento se produce a partir del valor catastral del terreno en el momento del devengo, aplicando al mismo determinados

8. En líneas generales, esta exención se aplicará a las siguientes operaciones:

- **Entrega de terrenos rústicos** y demás que no tengan la condición de edificables (artículo 20.Uno.20º de la LIVA).
- Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las **Juntas de Compensación** (artículo 20.Uno.21º de la LIVA).
- **Segundas y ulteriores entregas de edificaciones** incluidos los terrenos en que se hayan enclavadas (artículo 20.Uno.22º de la LIVA).

porcentajes, y no por comparación entre precio de adquisición y enajenación.

TRIBUTACIÓN DEL COMPRADOR NO RESIDENTE:

❖ Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR)

El adquirente tiene la obligación formal de retener el 3% de la contraprestación acordada al vendedor en concepto de pago a cuenta, declarándolo en el modelo 211 en el plazo de un mes (artículo 14 del Reglamento del IRNR).

❖ Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (ITPAJD)

- **Cuando el vendedor actúe como empresario o profesional.** La compraventa estará sujeta a IVA en los siguientes casos:

- Si es **primera entrega** de edificación. El comprador soportará IVA y en el caso de que esta operación se haya otorgado en España se devengará actos jurídicos documentados por la cuota variable, siendo sujeto pasivo por ITPAJD el adquirente. Si la operación se otorga ante notario extranjero, de acuerdo con el artículo 6.1.C) del TRLITPAJD quedará sujeta a actos jurídicos documentados cuando surta efectos jurídicos o económicos en España, siempre que cumpla los requisitos recogidos en el artículo 31.2.⁹

- Si es **segunda o ulterior entrega** de edificación o **terreno rústico**. Como ya hemos comentado, en principio, esta operación estará sujeta y exenta de IVA. No obstante, se puede renunciar a la exención. Nuevamente, tenemos dos alternativas:

- a. Si el transmitente **renuncia a la exención**, suponiendo que el adquirente cumpla las condiciones del artículo 20.Dos de la LIVA, el comprador soportará IVA, además de la denominada cuota variable de actos jurídicos documentados (artículo 31.2 del TRLITPAJD) del ITPAJD por el otorgamiento de la escritura cuando cumpla los siguientes requisitos:

1. Primera copia de escritura o acta notarial cuyo objeto es cosa valuable.

2. Inscribible, en nuestro caso, en el Registro de la Propiedad.

3. No sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), ni a los comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 del TRLITPAJD, es decir, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

El comprador es considerado sujeto pasivo por actos jurídicos documentados, pues es él quien insta o solicita el documento notarial (artículo 29 del TRLITPAJD).

- b. Si **no se renuncia a la exención**, la operación quedará sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (artículo 4.Cuatro de la LIVA) siendo el sujeto pasivo el adquirente (artículo 8.a) del TRLITPAJD).

- **Si el vendedor actúa como particular**, dicha operación quedará gravada por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, como ya hemos comentado, siendo sujeto pasivo el adquirente (artículo 8.a) del TRLITPAJD).

Además, en virtud del artículo 31.1 del TRLITPAJD se devengará la **conocida como cuota fija de actos jurídicos documentados** a razón de 0.30€ por pliego o 0.15€ por folio de papel timbrado.

El adquirente empresario o profesional no residente podrá solicitar la devolución del IVA soportado en la compra del bien inmueble a través del modelo 360 o 361, en función de que se encuentre establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto, respectivamente. Dicho modelo se podrá presentar de forma telemática.

❖ Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Cuando se produzca la venta de terrenos de naturaleza urbana que ponga de manifiesto un incremento de valor se devengará el IIVTNU (artículo 104 del TRLRHL).

Al tratarse de una transmisión de carácter onerosa la regla general dice que el sujeto pasivo del impuesto será el transmitente (artículo 106.1.b) del TRLRHL). Sin embargo, en el caso que nos estamos planteando, siempre que el contribuyente sea persona física no residente en España la

9. En base a la Consulta de la DGT 0193-02 del 6 de febrero de 2002 se entendía que el otorgamiento de un documento notarial en el extranjero se trataba de un hecho imponible único por lo que la no sujeción a la cuota fija conllevaba la no sujeción a la cuota variable, entendiéndose no sujeto a actos jurídicos documentados. Con posterioridad la Resolución del TEAC de 14 de abril de 2009 ha modificado dicha doctrina. Así, con independencia de que el documento otorgado por fedatario extranjero no devengue el gravamen de cuota fija, cuando la naturaleza y características del documento sean las propias de una escritura española y cumpla los requisitos del artículo 31.2, se devengará la cuota variable de actos jurídicos documentados.

Ley habilita como sujeto pasivo sustituto del contribuyente a la persona física o jurídica que adquiera el terreno, por lo que en el supuesto concreto que nos planteamos será el comprador no residente (artículo 106.2 del TRLRHL).

Según el artículo 107.1 del TRLRHL la base imponible del IIVTNU estará constituida por el incremento de valor de los terrenos que se ponga de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. El cálculo de ese incremento se produce a partir del valor del terreno en el momento del devengo, aplicando al mismo determinados porcentajes, y no por comparación entre precio de adquisición y enajenación como ocurre en el IRPF.

❖ Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

El hecho imponible de este impuesto lo constituye la titularidad de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales (artículo 61 del TRLRHL):

1. De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
2. De un derecho real de superficie.
3. De un derecho real de usufructo.
4. Del derecho de propiedad.

Se considerará sujeto pasivo a quién ostente la titularidad del derecho constitutivo del hecho imponible del impuesto (artículo 63 del TRLRHL).

El devengo del IBI se producirá el primer día del período impositivo, coincidiendo este con el año natural (artículo 75 del TRLRHL).

De este modo, si a 1 de enero es el comprador el titular del inmueble deberá abonar el impuesto. Por el contrario, si la transacción se produce con posterioridad a 1 de enero, habrá sido el vendedor previamente el que ya ha abonado el impuesto.

En aplicación del artículo 13.2 de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo) el comprador tendrá la obligación de declarar el cambio de titularidad del inmueble.

4. Esquema

VENDEDOR NO RESIDENTE Y COMPRADOR RESIDENTE

❖ Tributación del vendedor no residente

10. No debemos olvidar el devengo de la cuota fija de actos jurídicos documentados siempre que la escritura de la compraventa del inmueble se otorgue en territorio español.

- Ganancia patrimonial (si la hay) en IRNR a soporta retención del 3% de la contraprestación acordada.
 - Con establecimiento permanente a compensación de pérdidas y ganancias.
 - Sin establecimiento permanente a devengo instantáneo de operación por operación.
- Si actúa como empresario o profesional:
 - En primera entrega edificación a repercute IVA español
 - En segunda o ulterior entrega edificación o terreno rústico a operación exenta de IVA:
 - a. Si renuncia a la exención a repercute IVA español.
 - b. Si no renuncia a la exención a operación sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.
- Si actúa como particular a operación sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.
- Si es una transmisión onerosa de un terreno de naturaleza urbana:
 - Siendo persona jurídica a sujeto pasivo del IIVTNU.
 - Siendo persona física no residente a comprador sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

❖ Tributación comprador residente¹⁰

- Retiene el 3% de la contraprestación acordada al vendedor.
- Si el vendedor actúa como empresario o profesional:
 - En primera entrega a soporta IVA español + cuota variable de actos jurídicos documentados
 - En segunda o ulterior entrega o terreno rústico a operación exenta de IVA:
 - a. Si renuncia a la exención a soporta IVA español + cuota variable de actos jurídicos documentados
 - b. Si no renuncia a la exención a sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas
- Si el vendedor actúa como particular a sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas
- Si es una transmisión onerosa de un terreno de naturaleza urbana a sujeto pasivo sustituto del contribuyente cuando el vendedor sea persona física no residente.
- Si a 1 de enero es titular del bien inmueble a sujeto pasivo del IBI + obligación de declarar el cambio de titularidad del bien.

VENDEDOR RESIDENTE Y COMPRADOR NO RESIDENTE

❖ **Tributación del vendedor residente**

- Ganancia o pérdida patrimonial (compensable con las de misma naturaleza) en IRPF.
- Si actúa como empresario o profesional:
 - En primera entrega de edificación à repercute IVA español
 - En segunda o ulterior entrega de edificación o terreno rústico à operación exenta de IVA:
 - a. Si renuncia a la exención à repercute IVA español.
 - b. Si no renuncia a la exención à operación sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.

Si actúa como particular à operación sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.

- Si es una transmisión onerosa de un terreno de naturaleza urbana à sujeto pasivo del IIVTNU.

❖ **Tributación comprador no residente¹¹**

- Si el vendedor actúa como empresario o profesional:
 - En primera entrega edificación à soporta IVA español + cuota variable de actos jurídicos documentados
 - En segunda o ulterior entrega de edificación o terreno rústico à operación exenta de IVA:
 - a. Si renuncia a la exención à soporta IVA español + cuota variable de actos jurídicos documentados
 - b. Si no renuncia a la exención à sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas

Si el vendedor actúa como particular à sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas

- Si a 1 de enero es titular del bien inmueble à sujeto pasivo del IBI + obligación de declarar el cambio de titularidad del bien.

VENDEDOR NO RESIDENTE Y COMPRADOR NO RESIDENTE

❖ **Tributación del vendedor no residente**

- Ganancia patrimonial (si la hay) en IRNR à soporta retención del 3% de la contraprestación acordada.

- Con establecimiento permanente à compensación de pérdidas y ganancias.
 - Sin establecimiento permanente à devengo instantáneo de operación por operación.
 - Si actúa como empresario o profesional:
 - En primera entrega de edificación à repercute IVA español
 - En segunda o ulterior entrega de edificación o terreno rústico à operación exenta de IVA:
 - a. Si renuncia a la exención à repercute IVA español.
 - b. Si no renuncia a la exención à operación sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.
- Si actúa como particular à operación sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.
- Si es una transmisión onerosa de un terreno de naturaleza urbana:
 - Siendo persona jurídica à sujeto pasivo del IIVTNU.
 - Siendo persona física no residente à comprador sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

❖ **Tributación comprador no residente¹²**

- Retiene el 3% de la contraprestación acordada al vendedor.
 - Si el vendedor actúa como empresario o profesional:
 - En primera entrega à soporta IVA español + cuota variable de actos jurídicos documentados
 - En segunda o ulterior entrega o terreno rústico à operación exenta de IVA:
 - a. Si renuncia a la exención à soporta IVA español + cuota variable de actos jurídicos documentados
 - b. Si no renuncia a la exención à sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas
- Si el vendedor actúa como particular à sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas
- Si es una transmisión onerosa de un terreno de naturaleza urbana à sujeto pasivo sustituto del contribuyente cuando el vendedor sea persona física no residente.
 - Si a 1 de enero es titular del bien inmueble à sujeto pasivo del IBI + obligación de declarar el cambio de titularidad del bien.

11. No debemos olvidar el devengo de la cuota fija de actos jurídicos documentados siempre que la escritura de la compraventa del inmueble se otorgue en territorio español.

12. No debemos olvidar el devengo de la cuota fija de actos jurídicos documentados siempre que la escritura de la compraventa del inmueble se otorgue en territorio español.

LA TRIBUTACIÓN EN EL IAJD DEL OTORGAMIENTO DE UNA ESCRITURA DE CANCELACIÓN DE CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA

Juan Calvo Vérguez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

Como es sabido establece el art. 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) en su apartado 18 que “B) *Estarán exentas: (...) 18. Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad “Actos Jurídicos Documentados” que grava los documentos notariales*”. Por otro lado señala el art. 7.3 del citado Texto Refundido que “*Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos*”.

A la vista de los preceptos transcritos la cuestión planteada se reduce a determinar si, en virtud de la referida equiparación, la exención prevista para las escrituras de cancelación de hipotecas de cualquier clase resulta asimismo aplicable a las escrituras de cancelación de condiciones resolutorias explícitas a que se refiere el art. 11 de la Ley Hipotecaria (LH). Advuértase de entrada que la

equiparación contenida en el art. 7.3 del RDLeg. 1/1993 entre la hipoteca y la condición resolutoria explícita no se establece a todos los efectos, sino tan solo en cuanto a la constitución de ambas figuras, en orden a determinar su tributación por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Por otra parte la tributación de las escrituras de cancelación de condiciones resolutorias explícitas por la modalidad documento notarial de Actos Jurídicos Documentados (AJD) no se deriva, ni precisa en modo alguno, de la equiparación entre dicha figura y la de la hipoteca, sino que se produce, directa y exclusivamente, en virtud de la concurrencia de todos requisitos exigidos al efecto en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto para tributar por dicha Modalidad, a saber: tratarse de la primera copia de una escritura notarial; tener contenido valuable; ser inscribible en el Registro de la Propiedad y que el contenido de dicha escritura no esté sujeto a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a la de Operaciones Societarias (OS) o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Al respecto declaró la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2008¹ que la no sujeción a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas se hace evidente una vez determinado que el hecho imponible de la misma lo constituye la constitución (y no la cancelación) de los derechos reales o de los supuestos a ellos equiparados. En consecuencia, y teniendo en cuenta, además la consabida prohibición contenida en el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) relativa a la

1. Concretamente la citada Consulta fue planteada por una entidad que vendió un inmueble garantizándose la percepción del plazo aplazado mediante condición resolutoria. Una vez abonado la totalidad del precio aplazado la entidad adquirente instó a la entidad consultante para que formalizase escritura pública otorgando carta de pago del precio aplazado y solicitando al Registrador de la Propiedad la cancelación de la condición resolutoria establecida en su día como garantía. Dada esta situación se planteaba la cuestión relativa a si la escritura pública quedaría sujeta a la Modalidad de AJD y no exenta del citado Impuesto, al amparo de lo establecido en los arts. 7.3 y 45.I.B). 18 del RDLeg. 1/1993.

aplicación de la analogía para extender mas allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, estimó la DGT en la citada Resolución que no es aplicable a las escrituras de cancelación de condiciones resolutorias la exención prevista en el apartado 18 del art. 45.I.B) del TRLITPyAJD. Significa ello que la cancelación de la condición resolutoria instrumentada en un documento notarial (ya se trate de escritura o de acta) queda sujeta a la cuota variable del Documento Notarial de la Modalidad de AJD del ITPyAJD.

Téngase presente además que el art. 23 de la Ley Hipotecaria permite que, en caso de consumarse la adquisición del derecho, el cumplimiento de las condiciones suspensivas, resolutorias o rescisorias de los actos o contratos inscritos se haga constar en el Registro de la Propiedad por medio de una nota marginal, en la que, conforme al art. 56 del Reglamento Hipotecario (aprobado, como es sabido, mediante Decreto de 14 de febrero de 1947) se refleje, entre otros extremos, el documento en cuya virtud se extienda dicha nota. De este modo la cancelación de la condición resolutoria podrá instrumentarse mediante documento público o privado. Pues bien, si se instrumentase en un documento notarial, escritura o acta, estaría sujeta a la cuota variable del Documento Notarial de la Modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD, al concurrir todos los requisitos exigidos en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto. Y si, por el contrario, se tratase de un documento privado o instancia dirigida al Registrador de la Propiedad, no originaría tributación alguna por el ITPyAJD.²

Así las cosas, al objeto de proceder a la cancelación de la condición resolutoria explícita deberá hacerse constar en documento público que el comprador ha satisfecho la totalidad del precio aplazado. En efecto, una vez satisfecho por el comprador el importe del precio aplazado en los plazos que se hubiesen convenido habrá de consignarse esta circunstancia en documento público, tal y como establece el art. 3 de la Ley Hipotecaria. Este documento público (normalmente un acta notarial en la que habrán de hacerse constar los justificantes del pago, al objeto de poder obtener la cancelación de la condición resolutoria

explícita) se inscribe en el Registro de la Propiedad, quedando sujeto a la cuota gradual de la Modalidad de AJD, ya que reúne los requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITPyAJD.

Por tanto, y al igual que sucede, por ejemplo, con las operaciones de cancelación de los préstamos hipotecarios, si bien únicamente en determinados supuestos la constitución de la condición resolutoria explícita determina la aplicación de la cuota variable de la Modalidad de Documento Notarial, dicha cuota variable resulta de aplicación en la totalidad de los supuestos de cancelación de aquélla, siempre que se formalice mediante escritura pública. Tal y como afirmó la DGT en contestación a Consulta de 23 de mayo de 2001, *“La cancelación de condición resolutoria explícita mediante instancia privada dirigida al Registrador de la Propiedad no está sujeta al tributo por no existir el documento público notarial”*.

Ello es así, además, con independencia de la naturaleza de la transmisión que garantice y de la condición del adquirente. Y es que la cancelación de la condición en ningún caso constituye hecho imponible de las otras Modalidades del Impuesto ni del ISD, siendo inscribible en el Registro de la Propiedad (de acuerdo con lo establecido en el art. 23 de la LH), lo que determina la liquidación por el gravamen gradual.³

Queda claro, en consecuencia, que el régimen tributario de la cancelación de las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas en el Impuesto es el mismo que el previsto para la constitución de las gravadas en la Modalidad de AJD. Ahora bien, a la hora de precisar quién adquiere la consideración de contribuyente, aplicando los criterios establecidos en el art. 29 del TRLITPyAJD debe estimarse que dicha condición corresponderá al comprador, ya que es a él a quien interesa que desaparezca la carga que pesa sobre el inmueble adquirido. En efecto, es el comprador quien necesita del documento público para poder acceder al Registro de la Propiedad y lograr así que la condición resolutoria pactada en su momento desaparezca frente a terceros. Es más, estimamos que dicha conclusión debe ser la misma incluso cuando sea el vendedor quien inste o solicite el documento notarial para la cancelación de la condición.⁴

2. Por otra parte, y en relación con la delimitación del sujeto pasivo, dado que, de conformidad con lo establecido por el art. 29 del RDLeg. 1/1993 “Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, la condición de sujeto pasivo recaerá en la persona que inste la escritura de cancelación de la condición resolutoria.

3. Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 30 de enero de 1995.

¿Procedería en estas operaciones (cancelación de las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas) la aplicación de la exención prevista en el art. 45.I.B).18 del TR? Como hemos visto el citado precepto, objeto de incorporación en su día por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, declara la exención de las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase respecto del gravamen gradual de la Modalidad de AJD que grava los documentos notariales.

A priori, dada la amplitud que caracteriza a la redacción de la norma, cabría defender su aplicación a aquellos documentos notariales en virtud de los cuales se cancelan las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas. Téngase presente además que la citada exención resulta aplicable tratándose de operaciones de cancelación de hipotecas, motivo por el cual carecería de razón de ser defender la exclusión de dicha exención respecto de la cancelación de la condición resolutoria que, como ya sabemos, tributa en su constitución por la Modalidad de TPO, dada su asimilación a las hipotecas.

Cabría por tanto estimar que aquellos documentos notariales formalizados desde el 1 de enero de 2001 y en virtud de los cuales se cancelasen la condición resolutoria explícita o la hipoteca gozan de la aplicación de la exención en la Modalidad de AJD, cuota variable, por aplicación del art. 45.I.B).18 del Texto Refundido.

Lo cierto es, sin embargo, que el criterio de la Administración va en otra dirección. Así, en contestación a Consulta de 23 de marzo de 2001 señaló la DGT que, de acuerdo con una interpretación literal y sistemática de la norma, y dada la prohibición existente en el ordenamiento tributario de aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible

o el de las exenciones o bonificaciones, no cabe aplicar a las escrituras de cancelación de condiciones resolutorias la exención prevista en el apartado 18 del art. 45.I.B) del RDLeg. 1/1993.

Desde nuestro punto de vista se trata de una interpretación cuanto menos discutible ya que, como bien señala MUÑOZ DEL CASTILLO, “no estamos en presencia de un problema de integración analógica, sino de interpretación y, además, debe prevalecer la interpretación lógica y teleológica frente a la literal”.⁵

En consecuencia, la cancelación de la condición resolutoria explícita formalizada mediante escritura pública queda siempre sujeta a la cuota gradual, con independencia de la condición del transmitente y del adquirente. La base imponible vendrá determinada por el precio aplazado, siendo sujeto pasivo el comprador que hubiese instado el documento notarial necesario para la cancelación. Y no resulta posible en el presente caso la aplicación de exención alguna, debiendo practicarse siempre la liquidación de la cuota gradual. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, al hilo de la cancelación de la condición resolutoria explícita en escritura pública conviene tener presente lo dispuesto por el art. 82 de la LH, a cuyo tenor “Las inscripciones o anotaciones preventivas hechas en virtud de escritura pública no se cancelarán sino por sentencia contra la cual no se halle pendiente recurso de casación, o por otra escritura o documento auténtico, en el cual preste su consentimiento para la cancelación la persona a cuyo favor se hubiere hecho la inscripción o anotación, o sus causahabientes o representantes legítimos”.⁶

En suma, no sería necesaria la escritura pública para formalizar la cancelación de una condición resolutoria explícita. Por tanto si, de acuerdo con lo anterior, la cancelación se produjese sin formalización en escritura pública,

4. Este fue el criterio adoptado por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 21 de diciembre de 1995 al afirmar, al hilo de la liquidación de una escritura de cancelación de hipoteca, que “(...) Resulta claro que la recurrente (dueña de los bienes hipotecados) tiene la consideración de sujeto pasivo a los efectos discutidos en dicha calidad de persona en cuyo interés se ha expedido el documento notarial gravado, con independencia de que fuera otorgado mediante unilateral declaración de voluntad del representante de la Entidad acreedora en garantía de cuyo crédito se constituyó, pero que indudablemente lo verificó en beneficio o provecho de la entidad deudora a efectos de la liberación registral del gravamen impuesto con anterioridad y, con toda seguridad, quien materialmente instó o solicitó el otorgamiento del documento notarial sujeto”.

5. MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., “Art. 7”, en la obra colectiva (MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.) Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 165.

6. Añade asimismo el citado precepto que “Podrán, no obstante, ser canceladas sin dichos requisitos cuando el derecho inscrito o anotado quede extinguido por declaración de la Ley o resulte así del mismo título en cuya virtud se practicó la inscripción o anotación preventiva (...) A solicitud del titular registral de cualquier derecho sobre la finca afectada, podrá procederse a la cancelación de condiciones resolutorias en garantía de cualquier clase de obligación, para las que no se hubiera pactado un plazo concreto de duración, cuando haya transcurrido el plazo señalado en la legislación civil aplicable para la prescripción de las acciones derivadas de dichas garantías o el más breve que a estos efectos se haya estipulado al tiempo de su constitución, contados desde el día en que la prestación cuyo cumplimiento se garantiza debió ser satisfecha en su totalidad según Registro, siempre que dentro del año siguiente no resulte del mismo que han sido renovadas, interrumpida la prescripción o ejecutada debidamente la hipoteca”.

no se devengaría el gravamen de AJD en su Modalidad de Documento Notarial.

Como ya hemos tenido oportunidad de analizar, la falta de pago del precio aplazado faculta a la parte vendedora para proceder a la resolución de la compraventa. Pues bien, al recuperar nuevamente el vendedor el bien que había sido transmitido se plantea la cuestión relativa a si ello constituye un nuevo hecho imponible del ITPyAJD.

Habiendo quedando sin efecto un determinado contrato por mutuo acuerdo de las partes contratantes estima el legislador que, además de no proceder la devolución del impuesto satisfecho, existe un acto nuevo sujeto a tributación. Y, a este respecto, se considera como “mutuo acuerdo” la avenencia producida en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

Dada la anterior consideración, ¿Podría llegar a estimarse que en el ejercicio de la condición resolutoria existe mutuo acuerdo habiéndose allanado el comprador al requerimiento judicial o notarial que le hiciese el vendedor de acuerdo con lo previsto en los arts. 1504 del Código Civil y 50 del Reglamento Hipotecario? En nuestra opinión la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. En efecto, no cabe confundir y asimilar la condición resolutoria explícita con la resolución del contrato por acuerdo de las partes, ya que aquella (la condición resolutoria explícita) constituye un elemento de garantía del cumplimiento de la obligación de pago prevista en una compraventa que, una vez establecida por las partes en el momento inicial del contrato, pasa a desplegar sus efectos resolutorios en el supuesto de sobreviniese la circunstancia relativa a la falta de pago.

Ahora bien en ningún caso tal eficacia llega a influir en el acuerdo celebrado entre el comprador y el vendedor sino es para constatar que, efectivamente, no han sido satisfechas determinadas cantidades. En cambio, tratándose de la resolución del contrato por acuerdo de las partes es la voluntad de éstas por causas sobrevinidas y no previstas al formalizarse la compraventa la que determina el cese de los efectos contractuales. Queda claro por tanto que, con motivo de la recuperación del dominio por el

vendedor, no se originaría hecho imponible alguno por la Modalidad de TPO. Y, por supuesto, tampoco por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

¿Y qué sucedería habiéndose efectuado la inscripción de la finca a través de la oportuna notificación judicial o notarial de la resolución del contrato? En principio, siendo la notificación judicial no se produciría gravamen por la Modalidad de AJD. Por el contrario, si la notificación se hiciese mediante acta notarial o escritura pública a través de la cual resultase formalizada la resolución (si bien se trata de un supuesto poco habitual), creemos que se produciría gravamen por la Modalidad de AJD al tipo del 0,5%, al concurrir todos los requisitos previstos para ello de acuerdo con lo dispuesto en el art. 31.2 del Texto Refundido, quedando la base imponible integrada por el valor de la finca y siendo sujeto pasivo el vendedor que insta el acta notarial o la escritura.⁷

Analicemos a continuación la situación del comprador que, con motivo del cumplimiento de la condición resolutoria explícita, pierde la propiedad del bien que compró. ¿Tendría derecho aquél a la devolución del Impuesto satisfecho? Por lo que a la devolución del Impuesto se refiere, dicha previsión es objeto de regulación en el art. 2.2 del RDLeg. 1/1993, de conformidad con el cual “*Si la condición fuera resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del art. 57*”.⁸

Lógicamente la cuota tributaria objeto de devolución será la correspondiente a aquellos tributos que hubiesen gravado la compraventa que se resuelve con motivo del cumplimiento de la condición resolutoria explícita pactada en el contrato, y siempre que la reclame en el plazo de cuatro años a contar desde el día siguiente a aquél en el que se cumpla la condición.

Quiere decirse con ello que no será objeto de devolución la cuota tributaria correspondiente al gravamen de la condición resolutoria explícita ya que, al haberse producido sus efectos, queda resuelto el contrato de compraventa. De este modo, habiendo quedado gravada la compraventa del inmueble por TPO el comprador tendrá derecho a

7. Véanse a este respecto, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 27 de abril de 1988 y de 30 de noviembre de 1994.

8. Inicialmente este derecho a la devolución fue reconocido en el art. 217 del antiguo Reglamento de 15 de enero de 1959. Con posterioridad, sin embargo, durante la vigencia de los Textos Refundidos de 30 de diciembre de 1980 y de 24 de septiembre de 1993, dicho criterio se vio alterado, al exigirse como condición de la devolución que la resolución del contrato se hubiera realizado por resolución judicial firme o administrativa, siendo evidente que no existe ninguna de ellas cuando el comprador se allana a la notificación de la resolución del contrato efectuada por el vendedor. Finalmente fue el Reglamento del Impuesto de 29 de mayo de 1995 el encargado de interpretar la cuestión en sentido favorable a la devolución.

la devolución de la cuota tributaria satisfecha, siempre y cuando cumpla el conjunto de requisitos exigidos al efecto por el art. 57 del RDLeg. 1/1993, no siendo precisa además la declaración judicial o administrativa en aquellos casos en los que la resolución sea consecuencia de una condición establecida por las partes. En efecto, no se precisa para la devolución la declaración judicial o administrativa en aquellos supuestos en los que la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes (art. 95.1 del Texto Refundido) cumpliéndose además, como se ha indicado, el requisito de no producirse efectos de carácter lucrativos.

¿Cuál es la razón de ser de esta última precisión, incorporada por el Reglamento del ITPyAJD? En nuestra opinión parece perseguirse evitar el cumplimiento del requisito previsto en el art. 57.4 del Texto Refundido, al establecerse que no procederá la devolución cuando la rescisión o la resolución se declare por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del Impuesto.⁹

Dispone concretamente este apartado cuarto del art. 57 del RDLeg. 1/1993 (así como el art. 95.4 del Reglamento) que *“si la resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del Impuesto (que es el comprador) no habrá lugar a devolución alguna”*. Nótese que el citado precepto está contemplando como hipótesis de partida la existencia de una resolución judicial firme o, en su caso, administrativa la cual, como hemos tenido oportunidad de precisar, no se requiere en la condición resolutoria explícita.

En cambio, si la referida compraventa hubiese tributado por el IVA, el comprador tendría derecho a la devolución del tributo que le hubiese repercutido el vendedor, el cual habría de rectificar la base imponible correspondiente de acuerdo con lo establecido en el art. 80.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Y, dada la consabida compatibilidad existente entre el citado Impuesto y la cuota

gradual de la Modalidad de AJD, aquél podría solicitar además la devolución del importe de la cuota tributaria derivada de esta última figura impositiva, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el art. 57 del Texto Refundido.¹⁰

Por tanto, tributando la compraventa por el IVA y el documento notarial por la Modalidad de AJD, al quedar sin efecto la operación, el comprador tendría derecho a la devolución del IVA repercutido, por aplicación de los principios inspiradores de la modificación de la base imponible, que resultaría igual a cero. Y, respecto de lo satisfecho por la Modalidad de AJD, si bien nos hallamos ante un gravamen de carácter formal, al faltar en el documento notarial el requisito relativo a la necesidad de contener un contrato (previsto en el art. 31.2 del Texto Refundido) en tanto en cuanto el mismo se resuelve, también habría de devolverse la cuota pagada, no siendo en ningún caso el gravamen por la Modalidad de AJD relativo a la constitución de la condición resolutoria objeto de devolución.

En resumen, al igual que sucede respecto de la cancelación la ejecución de la condición resolutoria explícita no queda sujeta a la Modalidad de TPO, circunstancia que determina su sujeción a la cuota gradual en todo caso. Y ello debido a que, siempre que se produzca la resolución de la adquisición sometida a condición resolutoria, debe procederse a su formalización en escritura pública.¹¹

Recapitulando, a la luz del conjunto de consideraciones anteriormente efectuadas queda claro que la tributación de la condición resolutoria explícita en el ámbito del ITPyAJD se halla condicionada por la naturaleza empresarial o particular del transmitente (vendedor del bien) y del adquirente (comprador del bien que constituye la condición resolutoria explícita).

Por lo que respecta, en primer lugar, a la constitución de la condición, tanto la transmisión empresarial sujeta y no exenta de IVA a un empresario o a un particular como la transmisión empresarial sujeta y exenta de IVA con renuncia a la exención a empresario o a particular

9. En este sentido pueden consultarse la contestación de la DGT a Consulta de 23 de noviembre de 1992 y la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 29 de diciembre de 1998; en esta última se denegó el derecho a la devolución del impuesto correspondiente a una compraventa sujeta a condición resolutoria por no haber cumplido en su momento el pago aplazado el comprador.

10. Por otra parte conviene subrayar que, al recuperar el vendedor el dominio de la finca, deberá llevar a cabo la práctica de una nueva inscripción en el Registro de la Propiedad, al amparo de lo establecido por el art. 59 del Reglamento Hipotecario. Y, habiéndose realizado esta última en virtud de documento notarial, la operación quedará sujeta a la cuota gradual de AJD, al cumplirse los requisitos exigidos por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993.

11. Téngase presente que, al amparo de lo establecido por el art. 23 de la LH, “El cumplimiento de las condiciones suspensivas, resolutorias o rescisorias de los actos o contratos inscritos se hará constar en el Registro, bien por medio de una nota marginal, si se consuma la adquisición del derecho, bien por una nueva inscripción a favor de quien corresponda, si la resolución o rescisión llega a verificarse”.

tributan, en cuanto a la venta, por la Modalidad de AJD. Y lo mismo sucede en cuanto a la condición resolutoria explícita. En cambio, aquella transmisión empresarial sujeta y exenta de IVA sin renuncia a la exención a otro empresario tributará por la Modalidad de TPO en cuanto a la venta y por AJD respecto de la condición. La transmisión empresarial sujeta y exenta de IVA sin renuncia a la exención a particular tributará, tanto respecto de la venta como de la constitución de la condición, por la Modalidad de TPO. La transmisión realizada de particular a empresario ha de tributar por la Modalidad de TPO en cuanto a la venta y por la de AJD como consecuencia de la constitución de la condición. Y la transmisión efectuada de particular a particular se halla sujeta a TPO tanto respecto de la venta como de la constitución de la condición. Finalmente, y en todo caso, tanto la ejecución de la condición como su cancelación quedan sujetas a la Modalidad de AJD.

A través de su Sentencia de 27 de febrero de 2009, relativa a la tributación de las condiciones resolutorias explícitas de los contratos de compraventa, analizó el TSJ. de Murcia el supuesto relativo a la adquisición de una finca efectuada por la sociedad recurrente, habiéndose firmado la escritura pública de cancelación de la condición resolutoria, la carta de pago y la reserva de dominio efectuada, en relación con la cual la recurrente presentó la correspondiente autoliquidación por el ITPyAJD con cuota cero, al estimar que el sujeto pasivo lo era el propio vendedor de la finca.

Como ya sabemos, de conformidad con lo establecido en el art. 7.3 del RDLeg. 1/1993 la condición resolutoria explícita constituye un acto independiente de la compraventa, de manera que la condición de obligado al pago del Impuesto recae sobre aquel sujeto a favor del cual se constituye el derecho real o, en su caso, sobre aquella persona que insta o que solicita los documentos notariales.

Pues bien a este respecto consideró el Tribunal que el sujeto pasivo de la Modalidad de AJD del ITPyAJD en una escritura pública lo es el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, y de manera supletoria, la persona que insta o solicita los documentos notariales o a cuyo interés se realizan, tal y como dispone el art. 20 del RDLeg. 1/1993. Se estima así que, en dicho caso, es la recurrente, al ser la adquirente de la finca objeto del contrato de compraventa, la obligada al pago del Impuesto. De hecho a este respecto la jurisprudencia viene manteniendo que

la condición de sujeto pasivo recae sobre el beneficiario del negocio principal y no del accesorio constituido para garantizar éste. Justifica además el TSJ. de Murcia en el citado pronunciamiento la obligación de pago del Impuesto por la recurrente en el hecho de que la cancelación de la condición resolutoria tiene lugar en su beneficio ya que, al realizarse cuando ésta satisface el precio aplazado, supone una eliminación de gravámenes sobre la finca adquirida, dejándola así libre de cargas a efectos de sus futuras transmisiones. En suma, concluye el Tribunal afirmando que en la escritura de la cancelación de la condición resolutoria de la compraventa de una finca el sujeto pasivo del ITPyAJD lo será el comprador de la misma.

Por su parte el TEAC, mediante Resolución de 14 de abril de 2009, analizó una operación en virtud de la cual en una escritura pública se recogía una transmisión inmobiliaria empresarial (sujeta, como es sabido, al IVA y también al IAJD, que como tal, fue liquidado), así como una cláusula, denominada como “resolución de la compraventa” y que la Administración estimó como “condición resolutoria explícita”, quedando en consecuencia igualmente sujeta al IAJD, debiendo analizarse si esta última calificación y su sujeción a gravamen resultan correctas.

El TEAC estima que las “condiciones resolutorias explícitas” a que se refiere la normativa reguladora del Impuesto y que resultan sometidas a gravamen por el IAJD son únicamente aquellas que, tal y como declaró la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 3 de octubre de 1996, constituyan “una convención independiente, a efectos puramente fiscales, del contrato de compraventa, al amparo de lo que dispone el artículo 7, apartado 3, del Texto Refundido”, equiparables a las hipotecas que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida e inscribibles registralmente por ello, de manera que, al no ser la cláusula pactada en la escritura de referencia una “condición” y no encajar en el supuesto previsto en el art. 11 de la Ley Hipotecaria (de hecho, no se impuso en garantía del pago de la parte aplazada del precio ni con la finalidad de resolver el contrato en caso de impago del mismo), no cabe considerar que exista hecho imponible sujeto a AJD, ya que no se trata de una condición resolutoria explícita de las previstas en el art. 7.3 del RDLeg. 1/1993 y en el art. 73 del Reglamento del Impuesto, sino de un elemento accidental más del negocio jurídico transmisorio, no valuable ni inscribible *per se*.

Resoluciones judiciales y

22

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Extinción de Comunidad.
(S.T.S.J. de Castilla La Mancha,
5 de marzo de 2010)

La cuestión controvertida radica en si la extinción de una comunidad debe o no tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por exceso de adjudicación.

Los actores contribuyentes estiman que es de aplicación la excepción del artículo 1062 del CC en relación con el artículo 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Consideran que el debate queda reducido a si los bienes que integraban la comunidad eran divisibles o desmerecían mucho con su división. En este sentido, con independencia de que se trate de varias fincas, todas ellas conforman una única unidad agraria de explotación, dotadas con servicios también únicos (pozo, red de riego, proyectos de mejora también uni-

tarios), por lo que nos encontramos en un supuesto en que los bienes desmerecían por su división, ya que al dividirla también habría que dividir las instalaciones comunes.

Para la Sala, en primer lugar, estamos hablando de una exención tributaria y la regla general es que los excesos de adjudicación están sujetos al impuesto, previendo la norma unas excepciones en los que no estaría sujeto dicho exceso pero lo que no cabe es extender la excepción a supuestos diferentes de los contemplados ya que lo prohíbe expresamente el artículo 14 de la LGT. No cabe extender esta excepción, prevista para la extinción de una comunidad hereditaria por la partición de los bienes, a la extinción de una comunidad ordinaria inter vivos a que se refiere los artículos 404 y 406 del CC.

En segundo lugar, la naturaleza del negocio jurídico que se contempla en la escritura pública, y no obstante su denominación de “Extinción de

Comunidad Ordinaria”, es más compleja; por un lado es cierto que se extingue una Comunidad, pero se sustituye por otra aunque con menos integrantes (los de una familia); y en segundo lugar, que teniendo en cuenta las participaciones que cada familia tenía en la Comunidad, y la forma de extinguirla, que ha consistido en que una de las familias abandone la Comunidad, no se le adjudique bien alguno y se le abone en metálico su parte por aquéllos que son adjudicatarios de los bienes, viene a significar en realidad que una de las familias ha transmitido a la otra su participación (venta), y que dicha transmisión, o exceso en la adjudicación, está sujeta al impuesto.

EXPEDIENTES DE DOMINIO, ACTAS DE NOTORIEDAD

Inmatriculación de finca. (Consulta nº V2709-10 de 16 de diciembre de 2010 de la DGT)

La cuestión es la procedencia de liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con ocasión de la inmatriculación de una finca que se ha adquirido “mortis causa” por un grupo de herederos, con la excepción de uno de ellos para el que la adquisición se produce por donación al derivarse la

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

23

adquisición de una renuncia posterior a la prescripción de impuesto sucesorio.

El artículo 7.2.c) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto “los expedientes de dominio, actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación”. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 11.1.c) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Según resulta del escrito, la finca se ha adquirido previas las liquidaciones oportunas tanto “mortis causa”- con independencia de la inexistencia de cuota- como la practicada “inter vivos” por lo que el Acta de notoriedad que se tramite

para llevar a cabo la inscripción registral no quedará sujeta al ITP y AJD.

CONDICIONES RESOLUTORIAS EXPLÍCITAS DE LAS COMPRAVENTAS

Constitución de una condición resolutoria explícita en la transmisión de un solar para la construcción de VPO. (Consulta nº V2652-10 de 9 de diciembre de 2010 de la DGT)

❖ **Tributación de la condición resolutoria explícita.**

El artículo 7.3 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, dispone lo siguiente:

“3. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria, se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida.

Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El

mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.”

Por su parte, el artículo 11 de la Ley Hipotecaria, al que se refiere el precepto transcrito, estipula en su párrafo primero que “La expresión del aplazamiento del pago, conforme al artículo anterior, no surtirá efectos en perjuicio de terceros, a menos que se garantice aquél con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita. En ambos casos, si el precio aplazado se refiere a la transmisión de dos o más fincas, se determinará el correspondiente a cada una de ellas”.

Conforme a los preceptos transcritos, la constitución de una condición resolutoria explícita para el caso de impago del precio de la compraventa estará **sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD**, salvo que garantice el pago del precio aplazado en transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La base imponible comprenderá el importe total cubierto por la condición resolutoria explícita y el tipo de gravamen será el 1 por 100.

► **BASE EN LAS
CONCESIONES
ADMINISTRATIVAS**

Determinación de la base imponible. (S.T.S. 21 de octubre de 2010).

El fondo de reversión es económicamente la reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión.

Como en las concesiones administrativas lo habitual es que el concesionario se obligue a revertir activos y estos activos deben amortizarse como cualquier otro elemento del inmovilizado, habrá que averiguar el valor de ese activo una vez amortizado a lo largo de la vida de la concesión. Si queda pendiente de amortizar algo esa pérdida que se ocasiona en la concesionaria por la devolución a la Administración de los elementos del activo distribuida a lo largo de todo el periodo concesional es el fondo de reversión. En definitiva lo esencial es averiguar el valor del activo una vez amortizado, esto es el valor neto contable de los activos al momento de la reversión y no el valor a nuevo de las mismas, que es lo mismo que ahora recoge el vigente texto, al cuantificar el valor mediante la amortización de un porcentaje determinado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con lo que se resuelven las dudas interpretativas suscitadas con

anterioridad, y que obliga a entender que la magnitud que debe tenerse en cuenta de ninguna manera puede identificarse con el valor de las obras.

Con independencia de lo anterior, y aunque no se comparta esta interpretación del primitivo art. 13.c) del Texto Refundido, hay que reconocer que el art. 8 de la Ley 62/2003 modificó la redacción, para aclarar la normativa existente, lo que obliga a declarar improcedente la interpretación sobre estimación del valor neto contable de los bienes al momento de la reversión sostenida por la Administración, por deber calcularse el mismo según las tablas de amortización aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas, y ello aunque la fecha a efectos de la nueva redacción sea posterior al hecho imponible.

► **TRANSMISIÓN DE
VALORES
"INMOBILIARIOS"**

Compraventa de acciones. (Consulta nº V2697-10 de 15 de diciembre de 2010 de la DGT)
No se entiende que concurra el requisito de la **obtención del control** de la entidad de la que se adquieren las acciones, pues cada una de las hijas va a comprar el 41,79% de las acciones, lo que, unido al 7,21% que recibirán por donación de su padre, significa que, como resultado de la operación de compraventa, ostentará cada

una el 50% de las acciones de la entidad. Sin embargo el apartado 2.a) exige que "el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades", aclarando en el último párrafo de dicho apartado que "tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50%. Por tanto, a diferencia de la composición del activo que **se exige** que esté constituido por bienes inmuebles "al menos en un 50%", en cuanto a la obtención del control, el porcentaje no basta con que iguale, sino que debe **superar el 50%**."

En conclusión, **no concurren conjuntamente los dos requisitos exigidos en el apartado 2.a) del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, para determinar la tributación de la compraventa de las acciones por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD**, por lo que estará exenta del IVA o del ITP y AJD.

► **EXENCIONES
OBJETIVAS: JUNTAS DE
COMPENSACIÓN**

No aplicación por analogía de la exención establecida para el sistema de compensación. (S.T.S.J. de Madrid, 4 de marzo de 2010)

Se formaliza en escritura de protocolización un convenio urbanístico para un desarrollo

determinado, presentando autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, declarando la operación exenta, por entender aplicable el art. 45.I.B.7 del Texto Refundido del Impuesto, relativo a las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación.

El Convenio examinado presenta similitudes con el sistema de ejecución del planeamiento de compensación pero no resulta idéntico a este; así básicamente la aportación de los terrenos no se efectúa a una Junta de Compensación sino que se cede al propio Ayuntamiento, una parcela con una determinada edificabilidad y la restante superficie permanece en poder del contribuyente, sin realizarse por el particular la urbanización de los terrenos lo que caracteriza el sistema de compensación y resulta inexistente en este caso.

La exención prevista en el art. 45. I.B.7 del Texto Refundido del Impuesto, sólo se refiere claramente de los diferentes sistemas de ejecución, del planeamiento al sistema de Compensación y concretamente a la transmisión de terrenos por aportación a la Junta de Compensación de lo que cabe entender que la voluntad del Legislador, no fue la de establecer la exención para la transmisión de terrenos que en general tiene lugar con cualquier sistema de eje-

cución del planeamiento, sino exclusivamente para el sistema de Compensación fomentando su utilización en razón de sus propias características. Para aplicar la exención habría de acudirse a la analogía, y ello resultaría contrario a la previsión legal del art 14 de la LGT.

PRESCRIPCIÓN DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS

Prescripción de la acción de la Administración para reclamar la cuota tributaria. (S.T.S.J. de Madrid, de 4 de marzo de 2010)

Mediante contrato privado de compraventa de fecha de abril de 1989 se vende una finca por un precio pactado, donde el comprador se obligó a abonar una cantidad en el acto de firma del contrato privado en concepto de arras o señal, y el resto del precio se comprometió a abonarla en el momento de la firma de la escritura pública de compraventa, que debía otorgarse en un plazo máximo de tres meses a partir de la fecha en que la finca estuviese inscrita a nombre del vendedor en el Registro de la Propiedad. Escritura pública que, ante la negativa del vendedor a su otorgamiento, obligó al comprador a acudir a un Juicio Declarativo de Menor Cuantía seguido ante el Juzgado de Primera Instancia, en el que con fecha de febrero de 1999 se dictó sentencia en la que se condenaba al vendedor a otorgar escritura de elevación a público del referido

documento privado. Por ello la escritura pública se otorgó por el Magistrado-Juez del Juzgado de Primera Instancia, en noviembre de 2000 ante el Notario. En dicha escritura se hizo constar expresamente que el resto del precio de la compra se había abonado en su totalidad pero con posterioridad a la fecha del contrato privado de compraventa.

Tras dicha escritura pública el recurrente-comprador presentó en diciembre de 2000 la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, entendiendo que la cuota a ingresar era de cero euros dado que había prescrito, pues entendía que la transmisión había tenido lugar en la fecha del contrato privado de compraventa de abril de 1989.

La Sala entiende que la efectiva entrega del bien ha tenido lugar en la fecha de la escritura pública otorgada en noviembre de 2000. Es en ese momento cuando se ha producido la efectiva transmisión, fecha a partir de la cual se inicia el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

NO SUJECCIÓN: OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Aportación no dineraria de rama de actividad. (Consulta nº V2655-10 de 10 de diciembre de 2010 de la DGT)

Si las operaciones descritas en el escrito de consulta tienen la consideración de operaciones de reestructuración, por el concepto de aportación no dineraria de rama de actividad, estarán no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exentas de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto. En caso contrario, las operaciones de constitución de sociedad y de ampliación de capital que se proyectan realizar quedarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

Conforme a lo expuesto, la clave para determinar la tributación en el ITPAJD de la aportación no dineraria que pretende realizar el consultante reside en la consideración de tal aportación como rama de actividad. A estos efectos, debe tenerse en cuenta la definición de rama de actividad contenida en el artículo 83.4 del TRLIS según la cual se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una

explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

En consonancia con lo anterior, la aportación por personas físicas de un conjunto patrimonial en la que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente tendrá la consideración de aportación de rama de actividad. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de “rama de actividad” y de “unidad económica”, de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la persona física transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a tal actividad económica. No obstante, estas circunstancias son cuestiones de hecho que deberán probarse por el consultante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fusión absorción. (Consulta nº V2774-10 de 20 de diciembre de 2010 de la DGT)

Se procede a la absorción de dos sociedades íntegra y directamente participadas, sin realizar ampliación de capital.

El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en lo sucesivo, TRLIS, dispone en el apartado 1, letra c) de su artículo 83 (relativo a las definiciones de las operaciones del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores) lo siguiente:

“1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual: (...)

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social”

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.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

OBRA NUEVA

Base imponible. (S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 5 de marzo de 2010)

El valor real de una obra nueva es el coste real de construcción representado por los desembolsos que deben hacerse para la ejecución de la misma, según el Presupuesto de ejecución material según el Proyecto debidamente visado por el Colegio de Arquitectos, sin que puedan incluirse otra serie de gastos indirectos que se incluyen en determinados presupuestos como inseparables para la obtención de licencia (gastos generales, beneficio industrial, honorarios facultativos, licencias etc.), esto es, toda una serie de gastos que se integran en el presupuesto de ejecución por contrata pero que no forman parte de costes reales de construcción.

Para la Sala, la motivación del técnico de la Administración en el presente caso, al remitirse a las reglas de valoración catastral prescindiendo del concepto legal del coste real de la obra nueva, debe considerarse contraria a derecho y anularse. Ello supone que la Administración no pueda proceder a la comprobación de la base imponible determinando si el coste real y efectivo de la obra después de terminada es diferente del consignado en

el proyecto, o atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas, pues ello lo permite la comprobación de valores prevista en el art. 52 de la LGT, pero al tratarse de una construcción, u obra nueva, de naturaleza física, es preciso que el técnico de la Administración realice una visita "in situ", efectuando las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc., para que, al tiempo que establece si lo realizado se ajusta o se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra, haga constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria.

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Segregación y disolución de comunidad hereditaria. (Consulta nº V2386-10 de 5 de noviembre de 2010 de la DGT)

Una Comunidad hereditaria procede a la segregación y simultánea cesión gratuita de una porción de terreno destinada a viales al Ayuntamiento, y a disolver la comunidad de bienes, adjudicando a una de ellas el terreno situado al

sur de la porción segregada y cedida y a la otra el situado al norte que incluye la vivienda. El desequilibrio económico será compensado en metálico. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se dan dos convenciones diferentes: la segregación de las fincas y la posterior disolución de la comunidad sobre las dos fincas:

❖ Respecto de la primera operación, la **segregación** de una finca constituye un negocio jurídico regulado en el artículo 47 del Reglamento Hipotecario – Decreto de 14 de febrero de 1947-, 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 tér-

minos que resultan del artículo 31.2 del texto refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD)

Respecto al **sujeto pasivo**, conforme al artículo 29 del mismo texto legal, 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 las dos titulares 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 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 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”.

❖ Respecto a la segunda convención, la **disolución de Comunidad hereditaria**, el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone lo siguiente:

“1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.”

Por otra parte, el párrafo primero de la letra B) del apartado 2 del artículo 7 del TRLITPAJD, determina que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto “Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones

de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”.

El artículo 1062 del Código Civil establece que cuando la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, se podrá adjudicar la propiedad exclusiva del bien a uno de los comuneros, abonando a los otros copropietarios el exceso en dinero. Tal compensación en metálico es una obligada consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y del respeto a la equivalencia que ha de guardarse en la división de la misma, sin que pueda suponerse que exista una venta de la cuota de un comunero al otro.

De acuerdo con los preceptos anteriores, cabe afirmar que, dado que la comunidad de bienes no ha desarrollado actividades empresariales, su disolución no se equipara a disolución de sociedad, por lo que **no estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias**. Además si, como establece en su escrito, cada una de las fincas se adjudica a una de las copropietarias y el desequilibrio que se produce por el distinto valor de las fincas segregadas se compensa en dinero, no existirá ningún exceso de adjudicación tributable por lo que tampoco se producirá el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patri-

moniales onerosas. En tales circunstancias, la disolución de la comunidad únicamente **tributará por el concepto de actos jurídicos documentados y la base imponible será el valor de las dos fincas.**

No sujeción de la transformación de sociedad cooperativa en sociedad limitada. (Consulta nº V2396-10 de 10 de noviembre de 2010 de la DGT)

Conforme al artículo 19, apartados 1 y 2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre:

1-“Son operaciones societarias sujetas:

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

(...)

“2- No estarán sujetas:

(...)

“3º La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad”

(...)

Por otro lado el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establecía en su Artículo 75.3:

“Las que incorporen las operaciones no sujetas a la modalidad de operaciones societarias de prórroga o transformación de sociedad, tributarán por la cuota gradual de actos jurídicos documentados sobre la base del haber líquido de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo. A estos efectos, se entenderá por transformación de sociedad el cambio de naturaleza o forma de la misma y por haber líquido el definido en el apartado 3 del artículo 64 de este Reglamento.”

De acuerdo con los preceptos expuestos, **la transformación de sociedad no constituye hecho imponible por la modalidad de operaciones societarias** del ITP y AJD, de conformidad con el artículo 19.1 y 19.2.2 del Texto Refundido, que declara expresamente no sujeta la transformación de sociedad.

La no sujeción a la modalidad de operaciones societarias podría determinar la tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, supuesto al que se refería el artículo 75.3 del Reglamento del impuesto, precepto declarado nulo por Sentencia del Tribunal Supremo de de 3 de noviembre de 1997, relativa al recurso contencioso-administrativo número 1/532/1995, en la que se impugnaba la tributación de la transformación de las sociedades en razón, entre otros argumentos, a que, a efectos del gravamen gradual por Actos Jurídicos Documentados, la transformación

debía asimilarse al cambio de objeto social, en cuanto se trata de una alteración societaria que no afectaba a ninguno de los parámetros económicos de la sociedad y, en consecuencia, debía interpretarse como **no sujeta a dicho gravamen gradual por carecer de contenido valuable.**

El Tribunal Supremo decretó la nulidad del referido precepto, ordenando que se suprimiera en el artículo 75.3 del Reglamento toda referencia a la comentada «transformación» (incluida su definición), por contravenir la normativa comunitaria al considerar que la tributación por el concepto de transformación suponía una doble imposición del patrimonio de la sociedad, “toda vez que ya ha sido gravado en el momento de su constitución y de la ampliación de su capital por la modalidad de Operaciones Societarias (situación que evita la Directiva a través de la inclusión en su artículo 4.3 la transformación de la sociedad como operación que no implica constitución de la misma y que, por tanto, no puede ser gravada por el derecho de aportación, según establece su artículo 10, ni por ningún otro tributo, a excepción de los previstos en su artículo 12 -que, en ningún caso, tiene relación o semejanza con la cuota gradual)”.

**EXENCIONES: SOCIEDAD
CONYUGAL**

No aplicación a las comunidades de bienes de las exenciones

relativas a la sociedad de ganancias. (S.T.S.J. de Galicia, 10 de marzo de 2010)

El contribuyente demandante entiende que el negocio jurídico realizado con su ex esposa (disolución de la comunidad de determinados bienes cuya titularidad se mantenía en proindiviso), está acogida a la exención que, para todas las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regula el artículo 45.I.B)3 del Texto Refundido, relativo a las aportaciones de bienes y derechos por los cónyuges a la sociedad conyugal.

Para la Sala, no es posible establecer la equiparación entre sociedad conyugal, que ya estaba extinguida, y comunidad de bienes, que es la disuelta. A esta última no es aplicable la exención común que el demandante invoca, al no estar comprendida en ella siendo, por el contrario, de aplicación lo dispuesto en el artículo 61.2 del Reglamento del Impuesto, a cuyo tenor, la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.

EXENCIONES:

PROTECCIÓN OFICIAL

No aplicación de la exención a la constitución de condición

resolutoria en la transmisión de un solar para construir VPO. (Consulta nº V2652-10 de 9 de diciembre de 2010 de la DGT)

El número 12 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD determina lo siguiente: “Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

B) Estarán exentas:

(...)

12.a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados. b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia. c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva. d) La constitución de préstamos hipotecarios para la

adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial. e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial. Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el

plazo de tres o cuatro años de exención provisional. Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquéllas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.”

A la vista del precepto transcrito, cabe indicar que la constitución de una condición resolutoria explícita no está incluida entre las operaciones referentes a viviendas de protección oficial con derecho a exención en el ITPAJD.

Por otro lado, las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.”

Exención para viviendas de protección pública, dimanantes de la normativa de las Comu-

nidades Autónomas. (S.T.S.J. de Galicia, 3 de marzo de 2010)

Versa la cuestión litigiosa sobre la procedencia de aplicar la exención que, para determinados negocios jurídicos relacionados con las viviendas de protección oficial, estableció el artículo 45.I.B)12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Dicho precepto, si bien en su redacción original no incluyó referencia a las viviendas de protección pública, dimanantes de la normativa de las Comunidades Autónomas, aunque no sean de protección oficial, resultó complementado con lo dispuesto la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 13/1996, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social, reconociendo un tratamiento equivalente, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios no excedan de los establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

En el presente caso, se otorga escritura pública en el 2001, en la que se formaliza préstamo con garantía hipotecaria de fincas destinadas a la construcción de viviendas de protección autonómica. Por tanto anterior a la vigencia del Decreto 199/2002, por el que se establecen las ayudas públicas en materia de vivienda a cargo

de la Comunidad Autónoma de Galicia y se regula la gestión de las previstas en el Real Decreto 1/2002, para el período 2002-2005.

La Sala desestima el recurso planteado por el contribuyente, ya que, aunque se defendiera la aplicación de dicho Decreto, la Disposición Adicional Cuarta del mismo establece una equivalencia entre las viviendas de protección oficial y las de protección autonómica cuyo precio máximo de venta, por metro cuadrado de superficie útil, no exceda de 1,25 veces el precio básico nacional vigente en el momento de la declaración en zona territorial 1ª; y ese límite resulta sobrepasado en el caso al señalarse en la declaración provisional un precio máximo de venta de las viviendas por metro cuadrado de superficie útil que es superior a 1,25 veces el precio básico nacional.

CUESTIONES COMUNES

BENEFICIOS FISCALES

Pareja de hecho no inscrita.
(S.T.S.J. del País Vasco, 29 de marzo de 2010)

El motivo de litispendencia versa sobre la no aplicación de la exención por pareja de hecho que la reclamante alega tener con la causante, y que según la Administración actuante, no queda acreditado se encuentre constituida conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, del Parlamento Vasco, dado que no figura inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La recurrente expone que queda acreditada la convivencia durante más de cuarenta años con la causante, la relación de afectividad existente entre ambas, la existencia de una pareja de hecho desde la definición que legal o socialmente y la regulación de esta figura, como modelo de convivencia en pareja, y de sus respectivos derechos y obligaciones.

Señala la Sala que la parte actora plantea la aplicación de una exención tributaria obviando el requisito que la norma impone (la inscripción en el Registro administrativo correspondiente), por vía interpretativa. No estamos ni ante la falta de acreditación de la pareja de hecho, que no llega a negarse por la Administración y de la que consta prueba en el expediente y en los autos, ni ante la

impugnación indirecta de la norma por discriminatoria, ni ante la imposibilidad de inscripción por razones temporales. La jurisprudencia se opone a estas interpretaciones extensivas o aplicaciones por analogía en materia de exenciones tributarias.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo pone en relación dos órdenes de consideraciones. Uno de ellos, inspirado por la doctrina del Tribunal Constitucional, sitúa en la concreta regulación de la norma tributaria el origen del beneficio fiscal, negándole trascendencia al ámbito de las situaciones jurídicas gravadas, y descartando su conceptualización como derecho patrimonializado y preexistente. El otro es que, aún no impuesta a nivel de legalidad ordinaria, se apuesta por la interpretación rigurosa tanto de los requisitos materiales como de los formales en materia de beneficios tributarios, en función de su afectación al principio constitucional de la generalidad en el sostenimiento de las cargas públicas.

COMPROBACIÓN DE VALORES

Comprobación de valor de inmuebles en diferentes CCAA.
(S.T.S.J. de Madrid, 6 de abril de 2010)

Para la Sala, es abundante la jurisprudencia que ha sentado la

doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. Circunstancia que para la Sala concurre en unos informes de valoración emitidos por la Comunidad de Madrid.

Igual defecto, e incluso más acentuado, presentan los informes de la Administración de Murcia en relación con los informes de los inmuebles ubicados en Cartagena. En ellos se asigna un valor a las viviendas y al resto no construido con omisión total de las fuentes en que se basa, adicionándose como justificación, un impreso explicativo de los criterios de valoración utilizados en toda la Región.

Continúa señalando la Sala que, la simple lectura de los informes de la Generalidad Valenciana (sobre inmuebles en dicha Comunidad), permiten apreciar la incursión en idéntica falta de

motivación. A salvo de una descripción del método utilizado, el valor unitario del suelo de que parten los dictámenes obedece a estudios sobre los que no hay ninguna especificación y que arrojan un valor genérico sobre el que luego se aplica un coeficiente corrector asimismo genérico.

PROCEDIMIENTO

Planteamiento en sede jurisdiccional de cuestiones nuevas, respecto de las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse. (S.T.S.J. de Cataluña, 4 de marzo de 2010)

La vigente Ley de la Jurisdicción permite el control de la inactividad material y de la vía de hecho de la Administración, de forma que, según reiterada doctrina jurisprudencial, constituye un auténtico proceso y no una nueva instancia de la vía administrativa y, por ende, pueden aducirse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en dicha vía.

El carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa lo que exige es la existencia de un acto administrativo previo, expreso o presunto, de tal forma que una vez que tal acto se ha producido, cualesquiera que fueren sus pronunciamientos, los jueces tienen vía libre y jurisdicción para juzgar todas las cuestiones planteadas. El contenido del acto objeto de impugnación no puede condicionar el ámbito de la potestad judicial, debiéndose resaltar también, como distancia entre cuestiones nuevas y nuevas alegaciones que sirvan de fundamento a unas mismas

pretensiones, que si no se pueden plantear temas nuevos nada impide que puedan aducirse nuevos fundamentos jurídicos en apoyo de las pretensiones que, sin modificarse, han sido reproducidas.

Improcedencia de la notificación edictal si existe constancia de los titulares y su domicilio. (S.T.S.J. de Madrid, 22 de junio de 2010)

La alegación de los recurrentes es relativa a la indefensión que dicen se les ha ocasionado por cuanto no se les ha notificado individualmente, sino edictalmente, la nueva valoración catastral de los bienes inmuebles que eran de su propiedad y que como consecuencia de su transmisión se les ha girado con arreglo a dicha valoración catastral una liquidación complementaria por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La Sala comparte las alegaciones de los recurrentes. Se ha acreditado que en la fecha en que tuvo lugar la nueva valoración catastral las fincas afectadas tenían un titular y un domicilio conocido para la propia Gerencia del Catastro. Por tanto la Administración conocía los domicilios de los interesados y, por ello, no es correcta la notificación de los nuevos valores catastrales realizada a través de edictos publicados en el tablón de anuncios del Ayuntamiento.

No habiéndose realizado la notificación individualizada dirigida al domicilio del interesado e incluso no constando que se haya

intentado dicha notificación, al menos, dos veces lo que hubiera permitido declarar, en su caso, la validez de la notificación a través de los edictos. Ello ha causado indefensión a los titulares de las fincas afectadas por la nueva valoración por cuanto se les ha impedido impugnar dicha valoración catastral y esto determina que deba retrotraerse el procedimiento seguido ante la Gerencia Regional del Catastro al momento en que debió practicarse dicha notificación individualizada toda vez que se está ante un trámite esencial en el procedimiento de fijación o modificación de los valores catastrales.

La conclusión de todo ello es que, si se han recurrido las valoraciones catastrales o pudiendo hacerlo no se ha hecho, entonces han devenido en firmes, y ya no es posible su impugnación indirecta al recurrir la liquidación del tributo. Y en sentido contrario será posible impugnar una liquidación tributaria basándose en la no conformidad a derecho de los valores catastrales.

Llegados a este punto, los recurrentes no conocieron con anterioridad a la liquidación tributaria girada la nueva valoración catastral que afectaba a sus inmuebles. Y la Administración tiene la obligación de notificar individualmente al interesado la nueva valoración catastral resultante de la Ponencia de Valores sin que a estos efectos sirva de notificación la publicación de la Ponencia de Valores en los boletines oficiales.

DESLINDE IVA-TPO

PERMUTA

Cesión obligatoria de la plena propiedad al ayuntamiento.
(Consulta nº V2540-10 de 24 de noviembre de 2010 de la DGT)

La cesión se va a compensar con el reconocimiento de los derechos de aprovechamiento materializados en otras parcelas.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 1538 del Código Civil, que determina que “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra”, la operación objeto de consulta constituye una permuta, ya que cada una de las partes va a entregar a la otra una cosa: los consultantes, unas parcelas sin edificar; el Ayuntamiento receptor de aquellas, determinados derechos de aprovechamiento. En este caso, cada una de las dos entregas que integran la permuta debe analizarse separadamente, pues cada una deberá tributar bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido bien en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados conforme a sus propias circunstancias.

En consecuencia, resulta necesario analizar separadamente cada una de las entregas a realizar, para determinar su tributación.

1. Transmisión de las parcelas sin edificar por los consultantes al Ayuntamiento

1.1. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En relación con la condición de urbanizador por quienes no tenían previamente la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo considerar que tal condición se adquiere desde que comienzan a incorporarse a los propietarios del suelo los correspondientes costes de urbanización, siempre que se correspondan efectivamente con obras de urbanización, es decir, con aquellas destinadas a la transformación física del terreno, y su propósito sea ceder por cualquier título el suelo resultante de esta actuación urbanística. En consecuencia, en las transmisiones de terrenos que eventualmente puedan llevarse a cabo sin incorporar el transmitente costes de urbanización, haciéndose cargo el adquirente de todos los costes, no cabe considerar que el transmitente ha urbanizado los mismos, por lo que tales transmisiones no estarán sujetas al Impuesto si el transmitente fuera un particular, ni cabe

considerarle urbanizador del terreno a efectos de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley 37/1992. En otro caso, esto es, si tales transmisiones se realizaran incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización, el transmitente tendrá en todo caso la consideración de empresario ya que la satisfacción de los costes de la urbanización que transforma su terreno le convierte en urbanizador del mismo. En este supuesto, la entrega posterior del terreno urbanizado o en curso de urbanización estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta del mismo salvo que dicho terreno fuera destinado a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

En el supuesto planteado, en la medida en que los transmitentes, según los hechos descritos en el escrito de consulta, parece que no han soportado gastos de urbanización por los terrenos que transmiten al ayuntamiento, la operación quedará al margen del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que se analiza en el siguiente epígrafe.

1.2. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Como se ha indicado en el epígrafe anterior, en el supuesto consultado, la transmisión de las parcelas no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, no hay ningún impedimento para que dicha transmisión esté sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles. La sujeción a esta modalidad del impuesto, a su vez, evitará que la escritura pública en que se formalice la transmisión quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del mismo impuesto.

Ahora bien, el artículo 45.I.A).a) del TRLITPAJD dispone que “I. A) Estarán exentos del impuesto: a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos”: por ello, en este caso, dado que el adquirente de las parcelas será una Administración pública territorial, el Ayuntamiento en cuestión, la transmisión estará exenta de la referida modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

2. Transmisión por el Ayuntamiento de determinados derechos

de aprovechamiento urbanístico a los consultantes

El apartado tercero de la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos dispone que “Los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción”.

No obstante, en el supuesto objeto de consulta el Ayuntamiento no va a entregar terrenos, sino unos derechos de aprovechamiento, los cuales, con arreglo a los datos aportados por los consultantes, no parece que formen parte del patrimonio empresarial del ente público, lo cual excluye su sujeción al IVA y, en consecuencia, determina su **sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD por el concepto de transmisión de derechos.**

Expropiación a un particular por un ayuntamiento de unas parcelas y pago de justiprecio. (Consulta nº V2555-10 de 26 de noviembre de 2010 de la DGT)

El particular no actúa como empresario o profesional. La parcela de suelo urbano residencial está incorporada al patrimonio municipal. La diferencia se abonará en efectivo por el particular expropiado.

Nos encontramos ante una permuta:

❖ Entrega que realiza el Ayuntamiento

El artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido señala que los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En este sentido, esta Dirección General ha considerado reiteradamente que las entregas de parcelas o terrenos en general

por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

- a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.
- b) Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad.
- c) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Adicionalmente y en relación con las transmisiones de parcelas por parte de los Ayuntamientos, hay que tener en cuenta la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de esta Dirección General. Dicha Resolución, relativa a las cesiones de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre el Régimen del Suelo y Valo-

raciones, y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos señala, en su parte II, apartado tercero, lo siguiente:

“Los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción”.

En consecuencia, la entrega por parte del Ayuntamiento consultante de una parcela urbana constituirá una operación sujeta al Impuesto cuando concurra cualquiera de los supuestos indicados.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la parcela que se va a entregar al ayuntamiento consultante sí parece, en principio, que constituye una operación sujeta al Impuesto, en la medida en que se dice formar parte del patrimonio municipal del suelo.

Por todo ello, **está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la entrega por parte del ayuntamiento de una parcela de suelo urbano residencial incorporada al patrimonio municipal del suelo del mismo, como pago del justiprecio correspondiente a la expropiación de unas parcelas a un particular, para obtener terreno dotacional según el**

plan general de ordenación urbana de dicho ayuntamiento.

Asimismo, la escritura pública en que se formalice la transmisión de la parcela estaría sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, con arreglo a lo previsto en el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto.

❖ Entrega del particular de sus parcelas al Ayuntamiento:

Por otro lado, no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la entrega de unas parcelas por el particular expropiado, al no actuar éste en el ejercicio de alguna actividad empresarial o profesional.

Tampoco está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la diferencia que en dinero deba abonar el citado particular al ayuntamiento consultante como consecuencia de la distinta valoración de las parcelas entregadas por el particular y de la parcela de suelo urbano residencial.

De este modo, dado que el permutante que entrega sus parcelas al Ayuntamiento no es empresario ni profesional, tal y como manifiesta en el escrito de la consulta, la entrega de las mismas sí estará sujeta a la citada modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero no a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales; ahora bien, el Ayuntamiento resultará exento del mismo en función del artículo 45.I.A) del texto refundido del ITPAJD.

**CONDICIÓN DE
EMPRESARIO O
PROFESIONAL**

Transmisión de parcelas por el ayuntamiento en pago de la expropiación. (Consulta nº V2789-10 de 23 de diciembre de 2010 de la DGT)

Se realiza la expropiación y pago por un ayuntamiento de un bien inmueble con el objeto de dedicarlo a zona verde y a la construcción de un centro social y cultural.

Analicemos cada una de las operaciones:

- ❖ Transmisión de parcelas por el ayuntamiento en pago de la expropiación

La transmisión de parcelas realizada por el ayuntamiento constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido puesto que el Ayuntamiento no cede los terrenos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino en pago de una expropiación para la construcción de un centro social y cultural y zona verde, esto es, funciones públicas.

Dado que la transmisión de parcelas efectuada por el ayuntamiento constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo tanto quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

- ❖ Entrega de la finca expropiada
- Por otro lado, por lo que res-

pecta a la entrega de la finca expropiada, la descripción de la misma es una superficie de 5.775 metros cuadrados en la que se ubica, por una parte, una edificación compuesta por casa-habitación de planta baja, piso principal y sotabanco con una torre de 16 metros de frente y 19 metros de fondo y, por otra parte, el jardín con huerta y árboles frutales, así como un gallinero y un palomar.

El escrito de consulta no ofrece información sobre la superficie de terreno que se encuentra ocupada estrictamente por la edificación.

En el caso de que el terreno urbanizado de carácter acceso-rio, esto es, la parte dedicada a jardín con huerta y árboles frutales, no excediese de 5.000 metros cuadrados, la entrega del conjunto se consideraría como una segunda entrega de edificaciones y, en consecuencia, exenta.

En caso contrario, esto es, que la parte dedicada a jardín con huerta y árboles frutales, excediese de 5.000 metros cuadrados, habría que acudir a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º, que establece la exención en la entrega de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos.

Por tanto, incluso en este caso, la entrega del terreno como consecuencia de la expropiación se consideraría exenta, dado que su destino es el de parque público.

Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Dos

de la Ley 37/1992, las referidas exenciones pueden ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

En el caso planteado, el ayuntamiento adquirente de la finca expropiada es un sujeto pasivo que no tiene derecho a la total deducción del impuesto soportado por dicha adquisición, pues el destino previsible de la finca es su utilización con fines públicos, no empresariales.

Por tanto, al no cumplirse los requisitos contenidos en el artículo 20, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, no resulta procedente la renuncia a la citada exención.

En consecuencia, la entrega del terreno como consecuencia de la expropiación, se considerará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido; por lo tanto, quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en función del artículo 7.5 del texto refundido; ahora bien, el Ayuntamiento resultará exento del mismo en función del artículo 45.I.A) del texto refundido del ITPAJD.

Transmisión de una parcela edificada, incluida en un proyecto de parcelación. (Consulta nº V2426-10 de 11 de noviembre de 2010 de la DGT)

La transmisión se produce para su desarrollo urbanístico por el sistema de compensación a los efectos de consoli-

dar la urbanización y una vez iniciadas las obras.

❖ Condición de sujeto pasivo del IVA del transmitente

El artículo 5, apartado uno, letra d), de la Ley 37/1992, considera empresarios a:

“quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente”.

Asimismo, el mismo artículo 5 en su apartado dos establece que **las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas** 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, por lo que quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A los efectos de valorar dicha intencionalidad, el artículo 27.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, según redacción dada por RD 1082/2001 de 5 de octubre, relaciona en una lista ejemplificativa una serie de circunstancias que permiten acreditar a los sujetos pasivos la intencionalidad a que se refiere el citado artículo 5.dos de la Ley del Impuesto:

“a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o im-

portados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.

b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

c) El cumplimiento de las obligaciones formales registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

a’) La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9 del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

b’) La llevanza en debida forma de las obligaciones contables

exigidas en el Título IX de este Reglamento y, en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.

d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional”.

La información facilitada por el consultante en el escrito presentado no hace posible afirmar la condición de empresario o profesional del mismo.

Dicha condición recaería en el consultante en la medida en que hubiera promovido la construcción de la edificación en la parcela de su propiedad con vistas a su cesión a terceros ya sea mediante la transmisión definitiva de la misma o bien por destinarla al arrendamiento.

De la descripción de hechos contenida en el escrito presentado no se deduce con claridad si el consultante, para la realización de las operaciones descritas, reúne los requisitos previstos por el citado artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, al efecto de ser considerado empresario o profesional por dicha actividad.

Solamente en el supuesto de que así fuera y, por consiguiente, pudiera afirmarse que la construcción de la edificación en la parcela de su propiedad se rea-

liza a la luz de lo dispuesto por el artículo 27 del Reglamento del Impuesto con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinar dicho inmueble a una actividad empresarial o profesional, cabría concluir que la venta de dicho inmueble construido es constitutiva de una entrega de bienes sujeta al impuesto cuya base imponible estaría formada por la total contraprestación exigida por el consultante al adquirente de la parcela edificada.

❖ Régimen aplicable a la transmisión de la edificación:

La transmisión de edificaciones por quien tiene la consideración de empresario o profesional es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, puede estar exenta de conformidad con lo establecido en el artículo 20, apartado uno, número 22 de la Ley 37/1992.

En los términos que acaban de indicarse, la transmisión posterior de la misma sería una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, podría estar exenta de darse las condiciones previstas en el artículo 20.Uno.22° de la Ley 37/1992 para aplicar el supuesto de exención regulado en dicho precepto.

En otro caso y como parece resultar de la información disponible, dado que el referido inmueble no llegaría a formar parte de un patrimonio empresarial o profesional, su transmisión no sería constitutiva de una operación sujeta al Im-

puesto sobre el Valor Añadido, quedando, en ese caso, sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

REHABILITACIÓN

Transmisión onerosa de unas plazas de garaje tras la realización de unas obras en el inmueble. (Consulta nº V2417-10 de 11 de noviembre de 2010 de la DGT)

❖ Calificación de rehabilitación, en los términos previstos en la normativa del IVA, de las obras realizadas:

El concepto de rehabilitación, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, depende de su coste relativo y de las características de las obras realizadas sobre el inmueble, pero no de la realización de una nueva división horizontal de la edificación, sin perjuicio de que unas obras que, de acuerdo con los requisitos expuestos, se puedan calificar como rehabilitación de edificaciones sean seguidas de una declaración de obra nueva.

De los términos del escrito de consulta no se deduce que por parte de la entidad consultante se hayan realizado obras de rehabilitación sobre los locales en el sentido descrito, ya **que la mera segregación de la finca a efectos registrales no constituye una obra de rehabilitación.**

❖ Deslinde IVA-TPO: transmisiones de las plazas de garaje tras las obras realizadas:

Las posteriores transmisiones de los inmuebles objeto de consulta deberán considerarse segundas o ulteriores entregas de edificaciones, sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22° de la Ley.

En consecuencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.5 del TRLITPAJD, la transmisión onerosa de los inmuebles estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de ITPAJD, por el concepto de transmisión onerosa.

CALIFICACIÓN DE TERRENOS

Cesión de terrenos por dación en pago sujeta a condición suspensiva. (S.T.S. 13 de enero de 2011)

Mediante escritura pública se formaliza dación en pago de unos terrenos por parte del Instituto de la Vivienda con una sociedad, quedando sujeta a condición suspensiva. Como consecuencia de la cesión en pago (o para pago, en su caso) de las deudas del Instituto de la Vivienda con la mercantil, el adquirente se subroga en la posición jurídica del transmitente. La Administración actuante considera que la transmisión se produjo cuando aún no se había iniciado la urbanización de los terrenos, quedando, por tanto, la operación sujeta al ITPAJD, modalidad transmisiones patrimonia-

les onerosas. Considera que el Instituto de la Vivienda no tenía la condición de promotor, de modo que la excepción a la exención prevista en el art. 20.Uno.20 de la LIVA no puede operar, y la operación estaba sujeta y exenta del IVA y por tanto, sujeta al ITPAJD.

Para el Tribunal, la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20, párrafo tercero, letra a) LIVA, responde al designio de que queden sujetas al impuesto sobre el valor añadido las cesiones de terrenos que, aún no urbanizados, ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones, de donde se obtiene que el dato decisivo es la condición objetiva del suelo. De este modo, aun cuando técnicamente no les corresponda la calificación de solar ni cuentan con una licencia de edificación (artículo 20.Uno.20, segundo párrafo), se considera una entrega de bienes sujeta por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones. Desde esta perspectiva, pasa a segundo plano la condición de cedente, que debe ser entendida no como «promotor» en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso. Ocurre así porque, en puridad aquella letra a) del párrafo tercero se ajusta a los términos del artículo 4.3.b) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directi-

va en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios.

La cesión queda sometida a condición suspensiva por lo que ha de atenderse a la condición urbanística de los terrenos al momento del cumplimiento de la condición; encontrándose los terrenos en curso de urbanización.

SEGUNDA ENTREGA

Venta, mediante subasta, por un ayuntamiento de unas plazas de garaje a cambio de una contraprestación que será el precio de remate. (Consulta nº V2754-10 de 17 de diciembre de 2010 de la DGT)

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 repercutir, en principio, la cuota correspondiente del Impuesto sobre los adquirentes.

Sin perjuicio de la consideración de las entregas de plazas de garaje por el ayuntamiento como operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, podría serles de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Por otro lado, según se desprende de la documentación incorporada al escrito de consulta, la entidad concesionaria resultó adjudicataria de un

contrato de concesión de obra pública para la construcción y posterior explotación de cuatro aparcamientos subterráneos, de los cuales se finalizaron las correspondientes obras respecto de tres aparcamientos.

Con posterioridad, la empresa concesionaria presenta renuncia unilateral al contrato de concesión transmitiendo al Ayuntamiento consultante tres aparcamientos terminados cuya construcción ha promovido y un cuarto en proceso de construcción.

Por su parte, el Ayuntamiento se plantea la transmisión de las plazas de garaje correspondientes a los aparcamientos ya **construidos**.

En consecuencia, al no encontrarnos ante una primera entrega de edificaciones efectuada por el promotor de las mismas, resultará de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Finalmente, debe señalarse que el propio artículo 20, en su apartado dos, establece que las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado uno del citado artículo podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de

sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

PATRIMONIO EMPRESARIAL

Desafectación de un vehículo de la actividad para aportarlo a una sociedad limitada. (Consulta nº V2492-10 de 19 de noviembre de 2010 de la DGT)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

Por su parte, el apartado dos, letra b), del citado artículo 4, declara que:

“Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades

económicas que determinan la sujeción al Impuesto”.

Por otro lado, el artículo 8, apartado dos, número 2º de la Ley 37/1992, dispone que tienen la consideración de entregas de bienes:

“las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos “actos jurídicos documentados” y “operaciones societarias” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

En consecuencia, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión del vehículo objeto de consulta que el empresario consultante tenía afecto íntegramente a su patrimonio empresarial, debiendo, por tanto, repercutir dicho tributo al destinatario de la operación a su tipo general del 18 por ciento.

OPCIONES DE CONTRATOS

Ejercicio anticipado de la opción de compra. (S.T.S.J. de Madrid, 4 de marzo de 2010)

La cuestión controvertida, se centra en determinar si el ejercicio anticipado de la opción de compra de un inmueble respec-

to al plazo establecido al efecto en el contrato de arrendamiento financiero, está comprendido en la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, y por tanto sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o en la excepción a la exención, de conformidad con el art. 22.Uno.22 de la Ley del IVA.

La Sala entiende, por una parte, que se está ante el ejercicio, de una opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, que no se caracteriza por tratarse de un arrendamiento que necesariamente deba conducir a una venta forzosa. Y, por otra parte, se constata que el supuesto de sujeción sin exención al Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el art. 20.Uno.22 de la Ley del IVA, únicamente requiere que se esté en presencia de un contrato de arrendamiento financiero y que el arrendador financiero sea una empresa que se dedique con habitualidad a realizar estas operaciones, sin que se fije requisito alguno de carácter temporal. En cualquier caso, el que podría calificarse como apresurado ejercicio de la opción de compra debería tener como consecuencia, no la sujeción de la operación de compraventa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sino la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido como si, desde un inicio, el hecho imponible gravable hubiese sido el de entrega de bienes.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

SUJETOS PASIVOS

Sujeto transitoriamente indeterminado en la sucesión.

(S.T.S. 3 de febrero de 2011)

El causante legaba a su esposa el usufructo vitalicio del 50% de las acciones de dos sociedades, del 100% de las acciones de una tercera sociedad a su sobrino y el usufructo del 50% de las anteriores acciones cuyo usufructo se legó a la esposa. El origen de la controversia a resolver, se basa en una cláusula testamentaria que disponía que, se lega la nuda propiedad de las acciones, cuyo usufructo ha legado a su esposa y a su sobrino, a los hijos de dicho sobrino y demás que puedan nacer, siempre que sean o tengan el primer apellido igual a los anteriores. Los citados legatarios recibirán las acciones por partes iguales y se consolidarán en ellos la plena propiedad de las mismas al extinguirse respectivamente el usufructo legado a su esposa y a su sobrino.

Para la Sala, no existe controversia en cuanto a la posibilidad de que sean nombrados legatarios personas no nacidas ni concebidas en el momento del fallecimiento del causante. En el presente caso, existe certidumbre en la institución de los

hijos del sobrino del testador designados en el testamento, que hacen efectivos sus derechos desde el momento de la muerte del mismo y que, por consiguiente, pueden transmitirlos a sus herederos.

En lo que respecta al aspecto cuantitativo de los legados, la apertura de la sucesión del causante, a la vista de su disposición testamentaria, da lugar al nacimiento de una situación jurídica de pendencia, caracterizada por ser “una situación de protección jurídica interina en favor de un sujeto transitoriamente indeterminado de un derecho subjetivo” y en la que tratan de compatibilizarse el objetivo de no quedar abandonados a su suerte los intereses de un incierto sujeto con la posibilidad de defender los propios los actuales beneficiarios. Para ello, el ordenamiento jurídico atribuye dos clases de titularidades: la titularidad interina y la preventiva. La primera, en beneficio del sujeto indeterminado, tiene un cierto sentido de “officium”, y puede ostentarla uno de los interesados o un tercero, con el carácter de “curator bonorum”. En cambio, la titularidad preventiva, es la que ostentan los beneficiarios eventuales, quie-

nes pueden ostentar también la titularidad interina.

Por tanto, esta situación de pendencia es similar a la regulada por el Código Civil bajo el título de “precauciones que deben adoptarse cuando viuda quede encinta” (artículos 959 a 967), pero, al margen de la duración limitada al tiempo de gestación, con la diferencia de que el artículo 959 prevé que como consecuencia de dicha circunstancia los derechos de los interesados pueden “desaparecer” o “disminuir”, mientras que en el caso presente, a virtud de la disposición testamentaria solo puede producirse el segundo de los efectos indicados.

Concluye el Tribunal señalando que el reflejo fiscal de lo expuesto es que sea aplicable el artículo 57, apartado segundo del Reglamento del Impuesto, de 15 de enero de 1959 (vigente en aquel momento), y que permite la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones desde luego, sin perjuicio de las rectificaciones que proceden en su momento, para el caso de que dentro del término que necesariamente ha de producirse, se produzca el evento previsto por el testador.

BASE IMPONIBLE

Determinación de la base imponible: valoración de un derecho de crédito. (S.T.S.J. de Castilla y León, 25 de marzo de 2010)

El motivo de litispendencia versa sobre un derecho de cré-

dito, nacido de un contrato de permuta celebrado entre el causante y una constructora, por el cual el primero se comprometía a entregar un solar de su propiedad recibiendo a cambio once pisos a construir en el mismo, pisos que en el momento del fallecimiento, se encontraban en construcción seis de ellos, y los otros cinco ni se habían comenzado.

En la base imponible del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sólo cabe incluir la parte construida de los seis pisos en construcción y un derecho de crédito de sus herederos al recibir el resto de los pisos que aún no existían, crédito que integra la masa hereditaria, pero cuyo valor no es equiparable al de los objetos que da derecho a obtener cuando estén terminados, pues para llegar a ese estado es necesario invertir unos materiales y unos gastos de mano de obra, que en el momento del devengo del impuesto no se habían realizado. Y si esos pisos no iniciados no formaban parte, como tales pisos, de la base imponible del Impuesto, tampoco pueden ser objeto de la comprobación de valores regulada en el art. 52 de la Ley General Tributaria y en el art. 40 de Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por ello la Sala entiende que el acuerdo de comprobación de valores y las liquidaciones giradas impugnadas, no son conformes a Derecho, pues se basan en un informe en que

se valoran como pisos terminados un derecho de crédito a que les sean entregados a los herederos cuando alcancen dicho estado.

Valoración de acciones de una sociedad. (S.T.S.J. de Madrid, 6 de abril de 2010)

El sometimiento al método de valoración de acciones no cotizables previsto en el art. 16 de la Ley del Impuesto del Patrimonio no es preceptivo para la Administración tributaria en el marco del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El art. 9 de la Ley 29/1987 obliga a valorar por el “valor real neto de los bienes y derechos adquiridos”. Los artículos 9 y siguientes de la Ley 19/1991 establecen, exactamente, el sistema contrario consistente en unas reglas de valoración objetivas. Precisamente por ello la Disposición Adicional 5ª de la Ley 29/1991, impuso una nueva redacción del nº 3 del art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones engarzando ambos sistemas en el sentido de que el valor comprobado como real a esta Ley sustituirá al objetivo del Impuesto del Patrimonio cuando fuese superior a éste sin que se puedan imponer sanciones sobre la diferencia.

BASE EN LOS SEGUROS DE VIDA

Seguro de vida contratado con cargo a la sociedad de gananciales. (S.T.S.J. de Castilla y León, 7 de abril de 2010)

La circunstancia objeto de cuestión, es la relativa a la cantidad correspondiente a pólizas de seguros de vida que deben integrar la base imponible de la recurrente en la herencia de su esposo y, más concretamente, la aplicación que la Administración tributaria ha hecho en este caso del art. 39.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que señala que cuando el seguro se hubiese contratado por cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales y el beneficiario fuese el cónyuge sobreviviente, la base imponible estará constituida por la mitad de la cantidad percibida.

La Administración actuante, ha interpretando que esta norma sólo es de aplicación en los supuestos en que el cónyuge sobreviviente sea el único beneficiario, y estimó únicamente aplicable a una póliza, en la que figura como única beneficiaria la recurrente, pero no en el resto de las pólizas de seguros en las que comparte esa condición con su hijo.

La Sala discrepa de este criterio, en primer lugar, porque la norma no dice que el cónyuge sobreviviente tenga que ser “el único beneficiario”, si bien la división de la cantidad percibida a que se refiere el precepto será aplicable tan sólo a la parte que integre la porción hereditaria del cónyuge, y, en segundo lugar, porque el precepto reglamentario es una consecuencia obligada del régimen de gananciales.

DEUDAS DEDUCIBLES

Prueba en vía judicial de existencia de una deuda del causante. (S.T.S.J. de Castilla y León, 24 de marzo de 2010)

El objeto de controversia radica en no haberse tenido en cuenta en la determinación del valor neto patrimonial de los bienes transmitidos una deuda que la causante tenía con una entidad bancaria. La Letrada de la Comunidad Autónoma demandada señala que el documento aportado en la vía administrativa por la actora no reúne los requisitos del art. 1227 del Código Civil.

La Sala considera que aún no reuniendo los requisitos del art. 1227 del Código Civil, ello no impide que en el curso del proceso se puedan utilizar otros medios de prueba para justificar la existencia real de la deuda, como ha ocurrido en este caso, en el que, a requerimiento de la Sala (en la fase probatoria del proceso) el Departamento de Gestión de Oficios Judiciales de la entidad bancaria ha confirmado la existencia de la deuda. El hecho de no haber hecho alegaciones en la vía económico-administrativa no impide poder hacerlas en la vía judicial.

REDUCCIONES POR PARENTESCO Y MINUSVALÍA

Acreditación del grado de minusvalía. (Consulta nº V2788-10 de 22 de diciembre de 2010 de la DGT)

La acreditación es a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para un supuesto de dependencia severa reconocida por la Junta de Andalucía:

Una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que puede ser ejemplo la Sentencia de la Sala de lo social de 19 de octubre de 2007, en la que el Tribunal se hace eco de otros pronunciamientos similares, se remite en este punto al marco normativo de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos, en la que se encuentra el procedimiento de determinación de la condición de minusválido, incluido el diagnóstico y la valoración de las minusvalías.

Consiguientemente, la **atribución de dicha condición o estatus de discapacidad** pertenece al grupo normativo de la ley 13/1982, cuyo artículo 10 atribuye a “equipos multiprofesionales de valoración”, entre otras competencias, “la valoración y calificación de la presunta minusvalía, determinado el tipo y grado de disminución en relación con los beneficios, derechos económicos y servicios previstos en la legislación”.

La disposición reglamentaria que desarrolla esta competencia es el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía.

De acuerdo con todo lo anterior, **no existe asimilación automática entre la situación de**

dependencia severa y el reconocimiento de un grado de minusvalía determinado, cuyo reconocimiento será preciso para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987.

Debe advertirse, no obstante, que como consecuencia de recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pero en criterio que se considera aplicable al caso, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 5 de diciembre de 2002, ha señalado lo siguiente:

“ De los preceptos transcritos se desprende el principio general de que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá no sólo “hacer valer” su presunto derecho, sino “probar”, también, la procedencia del beneficio que se pretende (S.:T.S. de 30-9-1988.RJ 7371); aplicado dicho beneficio al supuesto que nos ocupa, resulta que el sujeto pasivo que pretenda aplicar, en determinado ejercicio, la deducción por minusvalía contemplada en el art. 78.1.d) de la Ley 18/1991, deberá acreditar, en los términos y por los medios establecidos en los preceptos más arriba transcritos, la concurrencia en tal ejercicio de la minusvalía origen de la deducción, y los términos establecidos por la normati-

va vigente, siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea ésta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente”.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD a una sociedad civil de un matrimonio que realiza actividades de agricultura y arrendamiento de locales comerciales. (Consulta nº V2541-10 de 24 de noviembre de 2010 de la DGT)

La aplicación de la citada reducción exige la previa exen-

ción de los elementos patrimoniales de que se trate en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo artículo 4.Ocho. Uno establece la exención en los términos siguientes:

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

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

Esta última norma debe complementarse, desde la perspectiva de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, por el artículo 3.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones

sean entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, a cuyo tenor:

“Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.”

El concepto de “principal fuente de renta” se determina en el apartado 1 del mismo artículo como:

“aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate”.

Interesa traer a colación en este punto que en nuestra contestación de fecha 4 de marzo de 2010 a consulta formulada por Vd. (CV 0399-10), se le informaba de que, al tratarse de una sociedad civil, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio alcanzaba a cada socio individualmente considerado y que, en consecuencia, corresponde a cada uno acreditar que ejerce una actividad empresarial y que lo hace en los términos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que regula dicho impuesto, es decir, con cumplimiento individual de

los requisitos de forma de ejercicio y nivel de renta.

En consecuencia, de acuerdo con la normativa expuesta y en particular con la exención de los bienes comunes afectos a que se refiere el artículo 4.Ocho. Uno de la Ley 19/1991, cabe afirmar, siempre en el bien entendido de que se cumplan los requisitos del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, que procederá la reducción sucesoria respecto del valor de los bienes privativos de cada cónyuge en cuanto acredite el ejercicio de la actividad empresarial, lo que comporta su ejercicio habitual, personal y directo, además de percibir, por el total de tales actividades, rendimientos netos que representen “la principal fuente de renta”, y, en cualquier caso, respecto del valor de los elementos comunes afectos a las actividades desempeñadas por la sociedad civil, con independencia de que sea el causante o su cónyuge el que ejerciera la actividad empresarial a efectos de la exención en el impuesto patrimonial.

Enajenación de finca rústica adquirida “mortis causa” con aplicación de la reducción prevista en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Consulta nº V2711-10 de 16 de diciembre de 2010 de la DGT)

Tanto en el epígrafe 1.2.c) de su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar como en reiterada doctrina, esta Dirección General ha interpretado que, en estos supuestos de adquisición “mortis causa”, el requisito legal de permanencia se refiere al mantenimiento del valor de la adquisición, sin que sea precisa la continuación de la actividad.

En consecuencia, no afectará al citado requisito y, consiguientemente, al derecho a la reducción practicada en su día, la reinversión inmediata en una imposición a plazo fijo en entidad bancaria del importe de la enajenación siempre que, manteniéndose al menos el valor inicial, se alcance el plazo de permanencia establecido por la legislación aplicable.

**TRANSMISIÓN MORTIS
CAUSA DE LA VIVIENDA
HABITUAL**

Cálculo de la reducción.
(S.T.S.J. de Castilla y León, 25 de marzo de 2010)

Sostiene el demandante que al aplicar en la liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones devengado por el fallecimiento de su esposa, la reducción de la base imponible que contempla el art. 20.2.c) de la Ley del Impuesto, debe tenerse en cuenta, para el cálculo de porcentaje que la norma establece, el valor total de la vivienda que determina la reducción, y no sólo el cincuenta por ciento

del mismo, por el hecho de su carácter ganancial, como sostienen los actos administrativos impugnados, dado que el artículo citado no hace distinción alguna por razón de la naturaleza jurídica de los bienes transmitidos.

La Sala señala que el argumento del actor no tiene en cuenta que el primer requisito para la aplicación de la reducción, es que el valor de la vivienda esté incluido en la base imponible del impuesto, inclusión que en este caso sólo se da en su cincuenta por ciento, porque esa base la constituye el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, y la adquisición “mortis causa” del actor sólo es la mitad de la vivienda en que vivía la causante, pues la otra mitad la adquiere previamente por la liquidación de la sociedad de gananciales.

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

ADQUISICIÓN POR DONACIÓN Y OTRO NEGOCIO GRATUITO "INTER VIVOS"

Donación de dinero. (Consulta nº V2484-10 de 19 de noviembre de 2010 de la DGT)

Considerando que el dinero entregado a un beneficiario no es una donación por no ser el dinero bienes o derechos, plantea el consultante la cuestión de si la liquidación efectuada sería nula por error de hecho.

El dinero tiene la consideración de cosa o bien mueble, de carácter fungible, conforme a lo dispuesto en los artículos 333 y 335 a 337 del Código Civil.

Segundo: La donación de dinero constituye hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por lo que la liquidación efectuada no es nula.

En consecuencia la declaración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones efectuada por la consultante, a consecuencia de un requerimiento efectuado por la Agencia Tributaria de la Delegación Especial de Andalucía, no incurre en error alguno, no pudiendo ser considerada nula.

REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE

Donación de una Oficina de farmacia a un hijo farmacéutico, estableciendo condición resolutoria. (Consulta nº V2483-10 de 18 de noviembre de 2010 de la DGT)

La condición resolutoria establecida es la adjudicación del 50% del negocio a un hermano cuando este finalice los estudios en curso de la carrera de Farmacia. Cabe señalar que, de acuerdo con lo expuesto, la condición se cumpliría, con la consiguiente revocación a favor del actual donante, no solo en el supuesto de que el hijo farmacéutico la incumpliese sino también en la hipótesis de que el hermano hoy estudiante no la aceptase (artículo 623 del Código Civil), dado que en tal supuesto tampoco se produciría la "adjudicación" que se pretende.

En todo caso, la primera donación comportaría la plena transmisión de la propiedad de la Oficina de farmacia a favor del hijo farmacéutico, con aplicación sobre el total valor de adquisición de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD.

Consiguientemente, aunque en un futuro el ahora donatario y entonces propietario, en cumplimiento de la condición, pretenda transferir la mitad del negocio al hermano designado por su padre, es obvio que esa nueva donación

se perfeccionaría en ese momento y que el donante sería un hermano y no el padre de ambos, por lo que la reducción sería improcedente tanto si ello pretende apoyarse en la donación inicial del padre como en la propia transmisión gratuita entre los hermanos, habida cuenta que se constituiría entre ambos una comunidad de bienes en la que ambos ejercerían la actividad propia de la Oficina de farmacia.

Así mismo, por la parte de la herencia donada a su hermano, había de analizarse si se incumple la condición legal establecida en la normativa del impuesto, que exige el mantenimiento durante diez años del valor de lo adquirido, con exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Donación de participaciones de Sociedad de Responsabilidad Limitada cuyo capital pertenece íntegramente a un grupo familiar. (Consulta nº V2502-10 de 22 de noviembre de 2010 de la DGT)

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

"En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el aparta-

do 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 concurran las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la

letra c) del apartado 2 de este artículo.

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

Como puede advertirse, la exención de las participaciones que pretenden donarse es condición "sine qua non" para la procedencia de la reducción en el impuesto sucesorio.

En ese sentido, el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, determina los requisitos para la aplicación de dicha exención:

"La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad empresarial cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. A los efectos previstos en esta letra: Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

- 1º No se computarán los valores siguientes:
 - Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
 - Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
 - Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la corres-

pondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente

más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora”.

En los términos del escrito de consulta, se cumplen estas condiciones para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de

las participaciones en el grupo familiar, en el bien entendido, dado que no se hace constar de forma expresa en el escrito, que el consultante y directivo de la entidad percibe por el desempeño de las funciones directivas una remuneración que represente más de la mitad del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal (letra c).

Exentas las participaciones en el impuesto patrimonial, concurren también los requisitos a) y b) del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, por lo que procederá la reducción en el impuesto sucesorio, sin perjuicio de las obligaciones para los donatarios establecidas en dicho artículo y apartado.

Donación a hijos de participaciones en entidad mercantil con domicilio social en Andalucía.
(Consulta nº V2605-10 de 1 de diciembre de 2010 de la DGT)

Tal y como señala la Dirección General de Financiación y Tributos de la Comunidad Autónoma en su informe adjunto al de remisión del escrito de consulta, el Decreto Ley 1/2010 –hoy Ley 8/2010, de 14 de julio- mejora la norma estatal, tanto en lo que se refiere al porcentaje aplicable para aquellas adquisiciones “inter vivos” de participaciones de entidades con domicilio social en Andalucía – que pasa del 95 al 99%- como en lo que respecta al requisito de mantenimiento de lo adquirido y del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio por parte del donatario, dado que el plazo exigido se reduce de diez a cinco años.

Siempre que los donatarios tengan su residencia habitual en Andalucía, conforme exige como punto de conexión el artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normativas tributarias, la reducción mejorada sustituirá a la estatal en el ámbito territorial andaluz conforme al artículo 48.1.a) de dicha ley.

Para tal supuesto, el informe de la Dirección General antes citada anticipa su criterio favorable a la procedencia de aplicar la norma autonómica "...**siempre que mantuviesen la actividad domiciliada en Andalucía durante al menos cinco años**".

DONACIONES ONEROSAS Y REMUNERATORIAS

Transmisión gratuita de unas participaciones sociales a cambio de satisfacer una renta vitalicia.

(Consulta nº V2552-10 de 26 de noviembre de 2010 de la DGT)

El supuesto planteado se refiere a una donación que no es pura sino que se impone un gravamen al donatario como es la constitución y pago de la renta vitalicia, estableciendo, a estos efectos, el artículo 29 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que la donación tributará "por el mismo concepto solamente por la diferencia".

En consecuencia, la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones

y Donaciones girará exclusivamente sobre el valor en que la donación exceda del que corresponda a la renta vitalicia.

Por el contrario, en la parte en que coincidan ambos valores nos encontramos con una permuta de bienes o derechos.

Al respecto, el artículo 23 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que:

"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".

Calificación de la donación. *(S.T.S. 16 de diciembre de 2010)*

El incremento de patrimonio derivado de la donación de acciones pignoradas en la que el donatario se subroga en la deuda garantizada es negocio jurídico complejo de carácter mixto en el que se genera un incremento lucrativo constituido por el tramo del incremento comprendido entre el importe del préstamo subrogado y el valor de las acciones donadas, y otro oneroso, por la diferencia entre el coste de adquisición de las acciones donadas y el préstamo.

La doctrina jurisprudencial permite sentar que en las donaciones onerosas nos encontramos ante un negocio jurídico

complejo, pues en esta clase de donaciones el ánimo de liberalidad no afecta a todo el importe donado. Se trata de un acto mixto, siendo de aplicación el artículo 622 del Código Civil (por las reglas de los contratos) hasta la concurrencia del gravamen y las reglas de la donación en cuanto al exceso de liberalidad. Por tanto el desdoblamiento del artículo 622 se debe aplicar siempre que se pueda fijar y valorar la parte onerosa y la lucrativa, y que es lo que nos permite que a un mismo incremento patrimonial oneroso y del incremento lucrativo pues en realidad el único incremento tiene su causa en dos negocios distintos, oneroso uno, y lucrativo el otro.

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

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

NO SUJECION

Fusión por absorción. (Consulta nº V2774-10 de 20 de diciembre de 2010 de la DGT)

En relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el apartado 3 de la disposición adicional segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE de 11 de marzo), 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 trans-

misiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos de dicho impuesto las sociedades absorbidas.

El IIVTNU se devengará en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno, estando el sujeto pasivo obligado a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza fiscal, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para 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).

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

HECHO IMPONIBLE

División de la cosa común. *(S.T.S.J. de Castilla y León, 15 de octubre de 2010)*

La cuestión clave del litigio, es determinar si la división de la cosa común, en la que uno de los condueños se queda con la totalidad del bien y al otro se le confiere en metálico el valor de su cuota en el mismo, determina o no la existencia del presupuesto de hecho para la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Frente a los supuestos ordinarios de división de la cosa común, en los que a cada cotitular del dominio se le adjudica la parte del bien que se corresponde con su cuota, en cuyos supuestos no hay transmisión de la propiedad alguna, la situación no es la misma cuando el bien se adjudica por

entero a uno de los condueños y al otro se le da el valor en dinero de su cuota. Mientras que en el caso ordinario ambos cotitulares siguen siendo propietarios del bien, aunque su derecho de propiedad se concreta y hace efectivo en la parte del bien que se le adjudica, sin embargo en el caso estudiado, uno de los primitivos cotitulares del condominio ya no es propietario del bien, sino que es propietario del valor económico de su anterior cuota, pero no es en absoluto propietario del bien inmueble urbano que coposeía, su dominio ha pasado a juntarse, se ha consolidado, con el que poseía el otro condueño.

En el presente caso, la parte actora ya no es propietario inmobiliario, sino mobiliario. Por lo tanto, si ya no es el actor propietario, ni conjunto ni en solitario, de parte alguna del inmueble, y sí lo es por entero el otro y anterior copropietario, la propiedad de uno ha pasado al otro, se ha producido una transmisión del dominio y ha dado lugar al nacimiento del hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Segregación, cesión gratuita al Ayuntamiento y disolución de comunidad de bienes.
(Consulta nº V2386-10 de 5 de noviembre de 2010 de la DGT)

Una comunidad hereditaria procede a la segregación y simultánea cesión gratuita de una porción de terreno destinada a viales al Ayuntamiento y a disolver la comunidad de bienes adjudicando a una de ellas el terreno situado al sur de la porción segregada y cedida y a la otra el situado al norte que incluye la vivienda. El desequilibrio económico será compensado en metálico.

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

El artículo 104 del TRLRHL, en su apartado 1, define el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana como “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.”

Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

Que se produzca un incremento del valor de los terre-

nos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.

Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El hecho imponible del IIVTNU se produce por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana por cualquier título, ya sea oneroso o lucrativo, derivado de cualquier tipo de acto o contrato que suponga la transmisión del dominio, incluidas las ejecuciones forzosas de los bienes, o bien, por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

❖ En primer lugar, y respecto a la **cesión obligatoria y gratuita** de una porción del terreno urbano realizada por la consultante y la otra copropietaria a favor del ayuntamiento, se produce el hecho imponible del impuesto al tratarse de una transmisión de la propiedad, quedando sujeto al IIVTNU el incremento de valor del terreno cedido.

Siendo una cesión gratuita, en la que las transmitentes no reciben ninguna contraprestación dineraria o en especie, se trata de un supuesto de transmisión a

título gratuito de la propiedad del terreno.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL, es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente, en el caso de transmisión de terrenos a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno, en este caso, el Ayuntamiento.

Resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 105.2.b) del TRLRHL, que establece que están exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre el municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.

❖ En segundo lugar, y respecto de la **disolución de la comunidad de bienes y adjudicación a cada una de las comuneras**, hay que diferenciar entre dos casos según el origen de la comunidad de bienes o situación de condominio:

Comunidades de bienes constituidas por ac-

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

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

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

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 Código Civil) y la naturaleza esencialmente divisible de la comunidad hereditaria, en tanto que en la disolución de la comunidad hereditaria de bienes no hay tal transmisión de la posesión.

La disolución de una comunidad como la partición de una herencia no es más que la determinación específica y concreta de las cuotas que originariamente se tenían.

Por tanto, en el caso de la consulta, en que se procederá a la disolución de la comunidad de bienes de origen hereditario mediante la adjudicación a cada una de las comuneras de una parte del bien inmueble, **no se produce el hecho imponible del IIVTNU, dado que no hay transmisión de la posesión.**

No obstante, hay que tener presente que, en los supuestos en que no se devengue el IIVTNU, como es

el caso de la consulta, en la posterior transmisión de los terrenos urbanos afectados, se entenderá que el cómputo del 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 aquellas operaciones que no originen el devengo del impuesto.

VALOR CATASTRAL

Notificación del valor catastral. (S.T.S.J. de Murcia, 11 de junio de 2010)

La cuestión controvertida trata sobre la transmisión de unos terrenos que no tenían fijado su valor catastral como bienes urbanos, al no estar incluidos en el padrón al efecto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o de la anterior contribución territorial urbana. Se suscita si el Ayuntamiento puede aplicar los nuevos valores catastrales para fijar, con carácter retroactivo, la base imponible en el impuesto sobre la plusvalía no obstante no haberlos notificado individualmente con carácter previo al sujeto pasivo del impuesto.

La Sala entiende que no es aplicable el último apartado del art. 107. 2 a) LHL que exige que en el momento del devengo del impuesto los bienes no tengan determinado valor catastral. Por otro lado la STS

de 12 de enero de 2008 establece para que los nuevos valores tengan eficacia la necesidad de que sean notificados individualmente a los interesados con anterioridad a girarse la liquidación de plusvalía y, asimismo señala que, el nuevo valor debe estar determinado en el momento del devengo de aquel Impuesto, sin que pueda tener efectos retroactivos el fijado posteriormente a dicho devengo. En consecuencia (concluye la STS) si a la entidad transmitente le llegó la notificación individual de los valores catastrales que se fijaron en orden al IBI con posterioridad a la liquidación de las plusvalías generadas por la transmisión, es evidente que faltó la notificación individual previa del nuevo valor catastral aplicable, lo que comporta la nulidad de las valoraciones catastrales cuya práctica o revisión no se notificó individualmente a los interesados con anterioridad a su aplicación, y también las liquidaciones que en ellas se funden.

Los actores recurrieron las liquidaciones de plusvalía tanto en vía administrativa como jurisdiccional, mostrándose disconformes con la base imponible y por tanto con la valoración catastral tenida en cuenta para determinarla, ello no significa que se les notificaran en su día los nuevos valores catastrales con posibilidad de recurrirlos. Por otro lado es

aplicable la jurisprudencia referida cuando dice que el nuevo valor debe estar determinado en el momento del devengo, sin que pueda concederse efectos retroactivos al fijado con posterioridad a ese momento como aquí ha sucedido.

Valor vigente en el devengo. (S.T.S.J. de Madrid, 20 de julio de 2010)

La cuestión controvertida versa sobre la transmisión de una finca en fecha 28 de diciembre de 2006. El Juzgado consideró que en esta fecha, que constituye el momento del devengo del impuesto, no estaba vigente el valor catastral sobre el que se ha calculado el tributo, pues tal valor no fue efectivo hasta el 1 de enero del siguiente año. Por tal motivo, se anuló la liquidación y se ordenó la práctica de otra que tuviera en cuenta el valor del inmueble en la fecha de la enajenación. El Ayuntamiento recurre esta resolución por considerar que la parte recurrente no ha acreditado que el valor utilizado en la liquidación no estaba vigente al tiempo de la transmisión, no pudiendo determinarse si en ese momento el valor de la finca era inferior, superior o igual, pues no había valor catastral urbano. Asimismo, entiende que la Sentencia de instancia ha vulnerado el art. 107.2.a) de la LRHL, que prevé para el caso de que la finca no tenga determinado el valor ca-

tastral el que el Ayuntamiento practique la liquidación cuando el valor sea determinado.

La Sala establece que el inmueble transmitido está actualmente enclavado en un suelo declarado como terciario industrial. La modificación del planeamiento conllevó la correspondiente ponencia de valores que atribuyó a la finca el valor conforme al que se efectuó la liquidación del impuesto. Ahora bien, el nuevo valor catastral no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2007 en que la finca quedó incorporada al padrón catastral urbano, por lo que en el día de la escritura pública de compraventa, el 28 de diciembre de 2006, no estaba vigente dicho valor. Esta consecuencia no es fruto sino de la aplicación de lo dispuesto en el art. 107 LRHL, que determina la base imponible del impuesto en función del valor del bien en el momento del devengo, es decir, de la transmisión.

Tras la aprobación de las normas urbanísticas, la naturaleza del bien como urbano tiene la consecuencia jurídica de someter su transmisión al impuesto (art. 104.2 LRHL), pero ello no supone que el valor que ha de tenerse en cuenta para calcular la base imponible sea el que corresponderá en el futuro al inmueble como efecto de la modificación de su naturaleza urbanística. Por tanto, para el Tribunal, resulta inaceptable la alegada falta

de prueba acerca del valor catastral. No hay duda de que el vigente cuando se devengó el impuesto no coincidía con el que entró en vigor días después, lo que es suficiente para concluir que el acto administrativo no se ajustó a las disposiciones del art. 107 citado.

Error en la determinación del valor catastral. (S.T.S.J. de castilla y León, 14 de septiembre de 2010)

La parte apelante impugna si puede el Ayuntamiento girar una liquidación empleando una base imponible a sabiendas que no es correcta. El error se pone de manifiesto ya que en la liquidación el valor catastral empleado es inferior al establecido por el catastro, y es erróneo el valor catastral porque su determinación lo ha sido con infracción de las normas de valoración del RD 1020/1993, siendo el Ayuntamiento el que debe proceder a revisar la base del impuesto, y que es obligada la exclusión en la valoración de los terrenos destinados a viales y cesiones obligatorias.

La Sala señala que es a través de la Gerencia del Catastro la que fija el valor catastral de los bienes y la Administración local la que aplica los impuestos en los que sirve de base el valor catastral. La Administración local siempre a de aplicar el valor catastral que haya sido fijado por la Gerencia del Ca-

castro, no puede la Administración local fijar un valor catastral distinto del establecido por el Catastro, ni aun en el supuesto de que pueda considerarse erróneo el valor catastral vigente por alteración del planeamiento. Buena prueba de ello son precisamente las previsiones del art. 107.2.b) que ordena emitir liquidación de acuerdo con el valor catastral predeterminado con independencia que, una vez que se lleve a cabo la nueva valoración catastral resultante de la ponencia de valores adaptada a las nuevas previsiones del planeamiento, se deba girar la liquidación definitiva tomando como referencia el nuevo valor catastral que resulte debidamente acreditado.

No es competencia del Ayuntamiento aplicar las normas técnicas de valoración contenidas en el RD 1020/1993, sino que será la Gerencia del Catastro la que en la nueva valoración las tendrá que aplicar en su caso. Por ello mismo no es el Ayuntamiento el que tiene que llevar a cabo la revisión de la base del impuesto, al contrario debe liquidar de acuerdo con el valor que este predeterminado, sin perjuicio de que deba girar nueva liquidación que se ajuste al nuevo valor una vez establecido.

Vigencia de Ordenanza.
(S.T.S.J. del País Vasco, 11 de octubre de 2010)

El motivo de la litis, versa respecto de la Ordenanza Foral reguladora del IIVTNU de 31 de diciembre de 2007, donde según el contribuyente recurrente, el artículo 8 establece el nuevo criterio para la determinación de la base imponible en la exacción del IIVTNU para las transmisiones operadas en el año 2008, riguroso con la legalidad existente en materia de VPO, cualidad que está ausente de la Ordenanza de diciembre de 2006. Señalando que, reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo establece que en las VPO, el valor máximo de venta debe coincidir con el valor de mercado y el valor catastral tomado como base imponible de la liquidación recurrida, supera tanto el valor máximo de venta como el valor de mercado.

La Sala, señala que si bien la parte apelante manifiesta que la sentencia de instancia olvida que la Ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU de 31 de diciembre de 2007 recoge en su artículo 8 sus pretensiones, esta alegación no puede prosperar, pues la derogación de una norma y sustitución por otra no afecta a su validez, en tanto no sea anulada. Como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 mayo 1995, en el lenguaje usual es frecuente hablar de derogación en términos de existencia de un acto normativo pero que en la ordenación formal de las fuen-

tes, la derogación se sitúa, más que en el de la existencia, en el terreno de la sucesión de normas en el tiempo. Una norma derogada sigue así existiendo y produciendo efectos en el ordenamiento aun después de su derogación, respecto de las situaciones nacidas a su imperio. Si cesan esos efectos es por la fuerza derogatoria de la norma nueva que incide sobre la anterior y determina la cesación de su eficacia a partir de la entrada en vigor de la última.

Impugnación indirecta de instrumentos de planeamiento.
(S.T.S.J. de Aragón, 23 de junio de 2010)

La cuestión controvertida versa sobre la posibilidad de impugnación indirecta de instrumentos de planeamiento, mediante la impugnación de las liquidaciones para controlar la corrección del valor catastral.

El valor catastral a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos tiene el carácter de un índice o módulo objetivo básico para la determinación de la base imponible, que no puede ser impugnada con motivo de la liquidación de este Impuesto. La impugnación indirecta que se pretende de diversos instrumentos de planeamiento y de la Ponencia de Valores, carece de eficacia para fundar una solución estimatoria del recurso, ya que la eventual eficacia de dichas alegaciones

encuentra su campo de aplicación en la impugnación del valor catastral y no de la ulterior liquidación a practicar.

EXPROPIACIÓN FORZOSA

Liquidación procedente.
(S.T.S.J. de Cataluña, 30 de julio de 2010)

La parte apelante solicita que se declare la improcedencia de someter a tributación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la transmisión operada a consecuencia de un procedimiento de expropiación forzosa, con fundamento en que los preceptos jurídicos en que se sustenta la liquidación de tales incrementos contravienen los principios constitucionales plasmados en los artículos 31.1 y 33.3 de la CE, habida cuenta que se trata de transmisiones coactivas, excepcionales e inspiradas en los principios de utilidad pública e interés social; de tal forma que la expropiación no puede generar riqueza en el expropiado al venir caracterizada por su neutralidad económica, por lo que tampoco se producirá un incremento patrimonial susceptible de ser gravado, dado que de lo contrario se vulnerarían los principios de indemnidad patrimonial, capacidad económica y no confiscatoriedad, ya que los posibles impuestos aplicables, considerados en su conjunto,

podrían superar el 50 por 100 el importe del justiprecio.

La Sala se remite a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2004, en relación con el IRPF, donde se señala que la expropiación forzosa es una alteración patrimonial. No se está discutiendo en ese caso ninguna liquidación sobre el precio de la expropiación forzosa que recibió en su día el interesado, sino la liquidación que corresponda hacer sobre el incremento patrimonial en un impuesto específico, el de la renta de las personas físicas, en que no se grava ninguna transmisión, sino los rendimientos netos percibidos por los contribuyentes a consecuencia de su trabajo y bienes de todas clases, entre los cuales se incluyen, como es lógico, los incrementos o ganancias patrimoniales percibidos por el mismo durante el ejercicio que corresponda. Lo que se integra en la base es el incremento patrimonial obtenido, el justiprecio recibido. No hay duda alguna que si un bien inmueble del expropiado aumenta su valor desde que lo adquirió hasta la fecha en que perdió su pleno dominio sobre él por transmisión, por ministerio de la Ley, como consecuencia de su expropiación forzosa, ese incremento de patrimonio es una alteración patrimonial que permite la sujeción del aumento de valor al IRPF.

Por lo que atañe a la sujeción de las transmisiones de bienes inmuebles de naturaleza urbana al Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la doctrina legal fijada en la STS de 10 de diciembre de 1998, señala que, a partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, se regulan por lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, sujeta sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte de justiprecio que en el citado precepto se concreta.

Consultas OT

58

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

Elevación a escritura pública de una permuta realizada por un ayuntamiento

(Art 49.1, 50.2 TRLITPAJD; Art 94 del RITPAJD; Art 1.227 CC; Art 106.1 LGT)

RESUMEN: La elevación a escritura pública, en 2011, de una permuta realizada por un ayuntamiento, de la cual quedó constancia en el pleno de dicho ente en el año 2003, cumple con las circunstancias que establece el artículo 1.227 del Código Civil, al ponerse en conocimiento de un funcionario público y, por ello, procede concluir que el documento privado adquirió fecha fehaciente.

Por tanto, en esa misma fecha, 2003, se produjo la transmisión de los inmuebles, siempre que concurrieran título (contrato privado de compraventa) y modo (entrega).

A estos efectos, la acreditación de la entrega de la finca podrá realizarse, según dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

En consecuencia, el aplazamiento del otorgamiento de la escritura pública no impide la transmisión del dominio en la compraventa, si queda probado que hubo entrega de los inmuebles y cumplirse uno de los supuestos indicados en el artículo 1227 del Código Civil, concretamente su entrega a un funcionario público, al haber realizado la permuta el ayuntamiento.

Por lo tanto, cuando se produjo la elevación a escritura pública del contrato privado de permuta había prescrito el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONSULTA PLANTEADA

Tenemos una duda sobre la fecha de devengo del ITPAJD con motivo de la elevación a escritura pública, en 2011, de una permuta, realizada por un ayuntamiento, de la cual quedó constancia en el pleno de dicho ente en el año 2003 y sobre la posible prescripción del mismo.

RESPUESTA

La letra a) del artículo 49.1 del TRLITPAJD, prevé que:

“El impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado”.

Por tanto, el impuesto debe liquidarse en el plazo de treinta días hábiles a contar desde la formalización del contrato referido en el escrito de consulta, salvo que la Comunidad Autónoma en la que esté sito el inmueble haya aprobado un plazo distinto.

Así mismo, el artículo 50 de dicho Texto Refundido determina en su apartado 2 que:

“a los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurren cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación,

inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. ...”.

El desarrollo de este precepto se encuentra en el artículo 94 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, cuyo apartado 3 establece que:

“la fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción de conformidad con lo que dispone el número anterior, determinará las condiciones de la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo salvo que por los medios de prueba admisibles en Derecho, se acredite su otorgamiento anterior”.

Sobre la interpretación que debe darse a estos preceptos se ha pronunciado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, entre otras, en la contestación a consulta de fecha 12 de diciembre de 2002 (nº 1938-02), relativa a un supuesto de formalización de contrato de compraventa de una finca rústica mediante documento privado, entregándose la posesión real de la finca en esa fecha y en el que las partes acuerdan otorgar escritura pública en el año siguiente. En dicha contestación, se decía, entre otras cosas, lo siguiente:

“Primero: En cuanto al momento en que se entiende producida la transmisión de una finca rústica, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ... cabe señalar que el contrato de compraventa es un contrato consensual y se

perfecciona por el consentimiento de los otorgantes en la cosa y en el precio.

Por otra parte, para determinar la fecha de adquisición debe tenerse en cuenta que el derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título (causa jurídica que justifique la transmisión) y el modo (entrega o tradición), de tal manera que “no se transfiere ... el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida” (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.

Desde un punto de vista estricto, para que tenga lugar la transmisión de un bien se exige la concurrencia de los dos requisitos apuntados (título y modo). Sin embargo, desde un punto de vista más amplio, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Administración viene entendiendo que la noción fiscal de transmisión no tiene por qué coincidir con el sentido que la misma tiene en el derecho privado, sino que puede concebirse de forma más amplia, haciendo coincidir el devengo con el momento de la formalización de los contratos, con independencia de que

haya tenido lugar la entrega o tradición del bien.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, el contrato de compraventa se perfeccionó el día de celebración del contrato privado y en esa fecha se produjo el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

En esa misma fecha, se produjo la transmisión de la finca, al concurrir título (contrato privado de compraventa) y modo (entrega).

En consecuencia, el aplazamiento del otorgamiento de la escritura pública no impide la transmisión del dominio en la compraventa si, como se indica en el escrito de consulta, queda probado que hubo entrega de la finca.

Segundo: En cuanto a la consideración de la fecha del documento privado a efectos fiscales, el artículo 1.227 del Código Civil determina que:

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

De acuerdo con dicho precepto, dado que la Hacienda Pública es un tercero respecto de los otorgantes del documento privado de compraventa

de la finca, la fecha de dicho documento privado no se contará, respecto de aquella, sino desde el día en que se produzca alguna de las circunstancias enunciadas en el referido artículo 1.227 del Código Civil, que normalmente coincidirá con la de su presentación a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

Según el escrito de la consulta, se cumple con las circunstancias que establece el artículo 1.227 del Código Civil, ya que, al realizar la permuta el ayuntamiento, quedó constancia de la misma en el pleno en el año 2003, es decir se puso en conocimiento de un funcionario público y, por ello, procede concluir que el documento privado adquirió fecha fehaciente.

Por tanto, en esa misma fecha, 2003, se produjo la transmisión de los inmuebles, suponiendo que concurrieran título (contrato privado de compraventa) y modo (entrega).

A estos efectos, la acreditación de la entrega de la finca podrá realizarse, según dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

En consecuencia, el aplazamiento del otorgamiento de la escritura pública no impide la transmisión del dominio en la compraventa si, queda probado que hubo entrega de los inmuebles y cumplirse uno de los supuestos indicados en el artículo 1227 del Código Civil, concretamente su entrega a un funcionario público, al haber realizado la permuta el ayuntamiento.

Por lo tanto, cuando se produzca la elevación a escritura pública del contrato privado de permuta habrá prescrito el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Novación de crédito

(Art. 31.2 del TRLITPAJD y Arts. 1.1 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios)

RESUMEN: La operación descrita, documentada en escritura pública, constituye una novación modificativa del contrato de crédito, consistente en el establecimiento de un aplazamiento en la exigencia del saldo existente al final de la vigencia de dicho contrato, que se encontrará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales del ITPAJD, al concurrir los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por otro lado, debemos destacar que no resultan de aplicación a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, relativos a la exención de las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios cuando la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas.

CONSULTA PLANTEADA

Existe concedido un crédito con garantía hipotecaria. Posteriormente se determina el saldo de la cuenta de crédito, renunciando el deudor a realizar nuevas disposiciones, estableciéndose un periodo de carencia para la devolución del saldo y ampliándose el plazo inicialmente pactado para ello.

Esta novación del crédito, sin modificación de la responsabilidad hipotecaria, ¿tributa por la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados?

RESPUESTA

La cuenta de crédito constituye un contrato en cuya virtud una parte permite disponer a la otra de la

cantidad de dinero que precise o vaya precisando, hasta un límite determinado, con la obligación de reintegrar, al término del plazo convenido, el saldo resultante a su favor.

En el supuesto planteado, entendemos que se produce una novación modificativa del contrato de crédito, consistente en el establecimiento de un aplazamiento en la exigencia del saldo existente al final de la vigencia de dicho contrato.

Nos encontramos ante la primera copia de escritura notarial que documenta la novación de un crédito hipotecario, que se encontrará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados-Documentos No-

tariales del ITPAJD, al concurrir los siguientes requisitos, exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- ❖ Tratarse de la primera copia de una escritura notarial.
- ❖ Ser inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ Tener contenido valuable.
- ❖ No estar sujeta a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni de Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otro lado, debemos destacar que no resultan de aplicación a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, relativos a la exención de las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios cuando la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas, según recogemos a continuación.

En este sentido, el artículo 1.1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, dispone lo siguiente:

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

El artículo anterior no ha sido modificado por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo,

de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria. En base a lo anterior, la Dirección General de Tributos afirma -consulta de 19/06/2008- que el ámbito de aplicación de la referida Ley 2/1994 se ha mantenido inalterado tras la entrada en vigor de la Ley 41/2007.

Así, el artículo 9 de la precitada Ley 2/1992 establece que:

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

Con anterioridad a la mencionada Ley 41/2007, de 7 de diciembre, la Dirección General de Tributos tuvo ocasión de pronunciarse, en fecha 17/09/1997, sobre esta cuestión, determinado lo siguiente:

“En cuanto a la posible extensión de estos beneficios a las escrituras públicas que documentan cuentas de crédito con garantía hipotecaria, hay que tener en cuenta que la Ley General Tributaria según redacción dada a la misma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en el artículo 23.3 prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el

*ámbito del hecho imponible o de las exenciones o bonificaciones. De acuerdo con las disposiciones anteriores **no resultan de aplicación los beneficios de la Ley 2/1994 a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria”.***

En atención a lo expuesto, debe entenderse que los créditos hipotecarios no resultan comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prohíbe la aplicación de la analogía tanto para extender más allá de sus términos estrictos tanto el ámbito del hecho imponible como el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, pues el artículo en cuestión se refiere únicamente a los préstamos.

Aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad

(Art 2,3 Ley 41/2003; Art 17 Disposición Adicional Decimoctava LIRPF)

RESUMEN: Dispone el art. 17.2 de la LIRPF que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de esta Ley.

Y, a estos efectos, la citada Disposición Adicional Decimoctava, relativa a las aportaciones a patrimonios protegidos, establece que las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, tendrán el siguiente tratamiento fiscal para la persona con discapacidad:

- ❖ Cuando los aportantes sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto.
- ❖ En el caso de aportaciones no dinerarias, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, pero sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, le resulte de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de esta Ley.
- ❖ No estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo.

CONSULTA PLANTEADA

Se ha presentado en nuestra Oficina una escritura de constitución de un patrimonio protegido mediante la aportación de la nuda propiedad de varias fincas para

una persona con una minusvalía del 89% que va a ser incapacitada y de momento está sujeta a patria potestad prorrogada.

La madre de la minusválida aporta la nuda propiedad una fin-

ca valorada en 51.350 euros y la nuda propiedad de otra, a medias con el padre, valorada en 75.050 euros.

Nos plantea dudas cómo liquidar dichas aportaciones.

RESPUESTA

El artículo 2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, establece, en relación con los beneficiarios del patrimonio protegido, que:

“El patrimonio protegido de las personas con discapacidad tendrá como beneficiario, exclusivamente, a la persona en cuyo interés se constituya, que será su titular.

2. A los efectos de esta Ley únicamente tendrán la consideración de personas con discapacidad:

a. Las afectadas por una minusvalía psíquica igual o superior al 33 %.

b. Las afectadas por una minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 %.

3. El grado de minusvalía se acreditará mediante certificado expedido conforme a lo establecido reglamentariamente o por resolución judicial firme”.

En cuanto a la constitución del patrimonio protegido, el artículo 3 de la precitada Ley indica que:

1. Podrán constituir un patrimonio protegido:

- a. La propia persona con discapacidad beneficiaria del mismo, siempre que tenga capacidad de obrar suficiente.
 - b. Sus padres, tutores o curadores cuando la persona con discapacidad no tenga capacidad de obrar suficiente.
 - c. El guardador de hecho de una persona con discapacidad psíquica podrá constituir en beneficio de éste un patrimonio protegido con los bienes que sus padres o tutores le hubieran dejado por título hereditario o hubiera de recibir en virtud de pensiones constituidas por aquéllos y en los que hubiera sido designado beneficiario; todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 303, 304 y 306 del Código Civil.
2. Cualquier persona con interés legítimo podrá solicitar de la persona con discapacidad o, en caso de que no tenga capacidad de obrar suficiente, de sus padres, tutores o curadores, la constitución de un patrimonio protegido, ofreciendo al mismo tiempo una aportación de bienes y derechos adecuados, suficiente para ese fin.
- En caso de negativa injustificada de los padres o tutores, el solicitante podrá acudir al fiscal, quien instará del juez lo que proceda atendiendo al interés de la persona con discapacidad. Si el juez au-

torizara la constitución del patrimonio protegido, la resolución judicial determinará el contenido a que se refiere el apartado siguiente de esta Ley. El cargo de administrador no podrá recaer, salvo justa causa, en el padre, tutor o curador que se hubiera negado injustificadamente a la constitución del patrimonio protegido.

3. **El patrimonio protegido se constituirá en documento público, o por resolución judicial en el supuesto contemplado en el apartado anterior.**

Dicho documento público o resolución judicial tendrá, como **mínimo**, el siguiente contenido:

- a. El inventario de los bienes y derechos que inicialmente constituyan el patrimonio protegido.
- b. La determinación de las reglas de administración y, en su caso, de fiscalización, incluyendo los procedimientos de designación de las personas que hayan de integrar los órganos de administración o, en su caso, de fiscalización. Dicha determinación se realizará conforme a lo establecido en el artículo 5 de esta Ley.
- c. Cualquier otra disposición que se considere oportuna respecto a la administración o conservación del mismo”.

Por otro lado, dispone el artículo 17.2 de la LIRPF lo siguiente:

“2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

(...)

k) Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de esta Ley”.

Y, a estos efectos, la citada **Disposición Adicional Decimoctava**, relativa a las aportaciones a patrimonios protegidos, establece que:

“Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, tendrán el siguiente tratamiento fiscal para la persona con discapacidad:

a. Cuando los aportantes sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto.

Asimismo, y con independencia de los límites indicados en el párrafo anterior, cuando los aportantes sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades

con el límite de 10.000 euros anuales.

A estos rendimientos les resultará de aplicación la exención prevista en la letra w del artículo 7 de esta Ley.

Cuando las aportaciones se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a favor de los patrimonios protegidos de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los empleados del aportante, únicamente tendrán la consideración de rendimiento del trabajo para el titular del patrimonio protegido.

Los rendimientos a que se refiere este párrafo a no estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta.

b. En el caso de aportaciones no dinerarias, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, pero sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, le resulte de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de esta Ley.

A la parte de la aportación no dineraria sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará, a efectos de calcular el valor y la fecha de adquisición, lo establecido en el artículo 36 de esta Ley.

c. No estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones

y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo”.

De acuerdo, con la regulación que acabamos de exponer, parecen cumplirse, en el supuesto planteado, los requisitos exigidos por la citada Ley 41/2003, para la constitución del patrimonio protegido, que son, fundamentalmente, los siguientes:

- ❖ La beneficiaria es una persona con minusvalía del 89 %, acreditada mediante el correspondiente certificado administrativo, tal y como se indica en la escritura aportada.
- ❖ El patrimonio protegido lo constituyen los padres de la beneficiaria.
- ❖ El patrimonio protegido se ha constituido en documento público.

Asimismo, en cuanto al régimen fiscal aplicable a la operación descrita, aportación por los padres a título gratuito de la nuda propiedad de varios inmuebles al patrimonio protegido de la hija minusválida, procede señalar lo siguiente:

Recordemos que se establece un límite máximo de 10.000 euros anuales por aportante para el conjunto de aportaciones que realice a patrimonios protegidos y de 24.250 euros por patrimonio protegido.

En consecuencia, en el caso que nos ocupa, en que los consultantes pretenden aportar cada uno más de 10.000 euros al patrimonio protegido, constituido a favor

de su hija discapacitada, el límite máximo de reducción que opera para cada uno de ellos será de 10.000 euros anuales.

De este modo, procede concluir lo siguiente:

❖ **Aportación de la madre** = $51.350 + 0,5$

$(75.050) = 88.875$ euros

- 10.000 euros son considerados rendimientos del trabajo, sujetos y exentos del IRPF, no sujetos al ISD.
- El exceso, (88.875 euros – 10.000 euros) 78.875 euros, tributan por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo competente para su exacción la comunidad autónoma en la que radiquen los bienes.

❖ **Aportación del padre**

= $0,5 (75.050) = 37.525$ euros.

- 10.000 euros son considerados rendimientos del trabajo, sujetos y exentos del IRPF, no sujetos al ISD.
- El exceso, (37.525 euros – 10.000 euros) 27.525 euros, tributan por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo competente para su exacción la comunidad autónoma en la que radiquen los bienes.

Aportación gratuita a la sociedad de gananciales

(Art 45.I.B).3 TRLITPAJD; 88.B).3 del RITPAJD; Art 9, 17 LISD; Art 37 RISD)

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

Asimismo, la base imponible del ISD, en el supuesto de donación de bienes a la sociedad de gananciales, será el valor neto de la donación, es decir, por su valor real minorado por la deuda deducible, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- ❖ Que exista una deuda previa del donante.
- ❖ Que dicha deuda esté asegurada mediante garantía real sobre los bienes objeto de donación.
- ❖ Que el donatario asuma fehacientemente y con carácter liberatorio la deuda del donante o, a pesar de no haberla asumido satisface la deuda y acredita fehacientemente el pago dentro del plazo de prescripción.

Por lo que respecta a las transmisiones onerosas de bienes a la sociedad de gananciales, dichas transmisiones están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, el artículo 45.I.B).3. del Texto Refundido del mencionado impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que las aportaciones a la sociedad conyugal están exentas del impuesto.

los cónyuges en pago de su haber de gananciales”.

Veamos, a continuación, si procede la aplicación del citado beneficio fiscal al supuesto planteado por la oficina:

Clases de aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales

Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad.

También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda.

Tratamiento tributario de las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales

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

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

Por lo que respecta a las transmisiones onerosas de bienes, dichas transmisiones están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONSULTA PLANTEADA

El marido aporta a la sociedad de gananciales tres inmuebles valorados en 250.000 €. Uno de los inmuebles aportados está gravado con una hipoteca, ascendiendo el principal pendiente de dicho préstamo a 33.000 €.

La mujer se subroga solidariamente con el marido en la condición de parte deudora de dicho préstamo.

Asimismo, pactan que no hay derecho de reembolso cuando se disuelva la sociedad de gananciales.

Se plantean las siguientes cuestiones:

1. ¿Resulta aplicable la exención prevista en el art. 88.B) del Reglamento del ITPAJD?

2. ¿Procede liquidar la aportación como donación ya que no hay derecho de reembolso?. ¿Cuál sería la base imponible?

RESPUESTA

El artículo 88.B).3 del Reglamento del ITPAJD, al que se refiere la consulta, establece que estarán exentas:

“Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que en su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a

No obstante, el artículo 45.I.B).3. del Texto Refundido del mencionado impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que las aportaciones a la sociedad conyugal están exentas del impuesto.

La aplicación de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal representa un cambio del criterio interpretativo que venía manteniendo la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda respecto a dicho beneficio fiscal, puesto que en contestaciones a varias consultas, de las que cabe destacar la de 21 de marzo de 1995, en la que se exponía que la aplicación de la exención contemplada en el artículo 45.I.B).3. del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se resolvía negativamente al considerar que los criterios de interpretación literal, sistemático e histórico, conducían a la conclusión de entender que no correspondía a las aportaciones de los bienes privativos a la sociedad de gananciales, porque esta exención, realmente, se había instituido para la aportación de los bienes parafernales y que, una vez desaparecidos éstos de nuestra normativa civil, la exención había devenido inaplicable por considerarla vacía de contenido.

Dado que los diversos Tribunales Superiores de Justicia –por ejemplo el de Galicia, en su Sentencia de 20 de octubre de 1999- vinieron dictando Sentencias en las que no se admitía la argumentación administrativa anterior, resolviendo la aplicación de la exención a estos supuestos de aportación de bienes priva-

tivos a la sociedad de gananciales, criterio al que se ha sumado recientemente el Tribunal Supremo, quien, en Sentencia de 2 de octubre de 2001, ha establecido con toda claridad la aplicabilidad de la exención a estas aportaciones, ha sido preciso revisar el criterio negativo que venía manteniendo dicho Centro Directivo, recogiendo tal modificación en su contestación de fecha 24 de enero de 2003, adoptando el consistente en considerar que a las aportaciones de bienes privativos a la sociedad conyugal les son de aplicación la exención prevista en el mencionado artículo 45.I.B).3 del Texto Refundido para las aportaciones de bienes efectuadas por los cónyuges a la sociedad conyugal.

Régimen aplicable al supuesto planteado:

Dado que la aportación que realiza el marido a la sociedad de gananciales tiene carácter gratuito, ya que parece que no conlleva contraprestación alguna ni simultáneamente a la aportación ni supone el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad, dicha aportación debe tributar por el ISD, concepto de Donaciones, sin que le resulte de aplicación ningún beneficio fiscal.

En cuanto a la base imponible del ISD, en el supuesto planteado, el artículo 9 de la Ley 29/1987, establece que:

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

Asimismo, el artículo 17 de la citada Ley indica lo siguiente:

“Del valor de los bienes donados o adquiridos por otro título lucrativo inter vivos equiparable, solo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con Derechos Reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

Si no asumiese fehacientemente esta obligación no será deducible el importe de la deuda, sin perjuicio del derecho del adquirente a la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho importe, si acreditase fehacientemente el pago de la deuda por su cuenta dentro del plazo de prescripción del Impuesto. Reglamentariamente se regulará la forma de practicar la devolución.

Este precepto es desarrollado por el artículo 37 del Reglamento del ISD en los siguientes términos:

“1. Del valor de los bienes o derechos donados o adquiridos por otro negocio jurídico lucrativo e inter vivos equiparable, sólo se deducirá el importe de las deudas que estén garantizadas con derecho real que recaiga sobre los mismos bienes o derechos adquiridos, siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada con liberación del primitivo deudor.

2. No obstante, cuando después de ingresado el importe del impuesto el adquirente acreditase, fehacientemente, dentro del plazo de cinco años contados desde el día en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para la presenta-

ción del documento, el pago de la deuda por su cuenta, tendrá derecho a la devolución de la porción de impuesto que corresponda a la deuda pagada por él, siguiéndose para la devolución el procedimiento establecido en el artículo 95 de este Reglamento. Este plazo no admitirá interrupciones”.

De la regulación conjunta de ambos preceptos procede concluir que, en el supuesto planteado, se permite la deducción de las deudas con garantía real sobre los bienes objeto de donación si se cumplen los siguientes requisitos:

- ❖ Que exista una deuda previa del donante.
- ❖ Que dicha deuda esté asegurada mediante garantía real sobre los bienes objeto de donación.
- ❖ Que el donatario asuma fehacientemente y con carácter liberatorio la deuda del donante o, a pesar de no haberla asumido satisface la deuda y acredita fehacientemente el pago dentro del plazo de prescripción.

En consecuencia, dado que en el supuesto planteado parecen cumplirse los requisitos anteriores, la citada aportación debe tributar en el ISD, concepto de Donaciones, por el valor neto de la donación, es decir, por su valor real minorado por la deuda deducible, que asciende a 217.000 euros, es decir 250.000 euros, suponiendo que sea el citado valor real, minorado por la deuda de 33.000 euros.

Finalmente, conviene precisar que la subrogación de la deuda tributaria como en el ITPAJD como adjudicación en pago de asunción de deudas, si bien resultará exenta al tratarse como una aportación a la sociedad de gananciales.

Exigencia de intereses de demora en una liquidación del ISD

(Art 26 y 129 de la LGT)

RESUMEN: Procede la exigencia de intereses de demora, siempre que concurra alguno de los supuestos tasados en el artículo 26 de la LGT, tanto si el sujeto pasivo autoliquida el ISD como si presenta una declaración de dicho impuesto, a los efectos de que la Administración practique la correspondiente liquidación del ISD, al recogerlo expresamente el precepto legal anterior.

No obstante, conviene precisar que, en el sistema de declaración, no se exigirán intereses de demora hasta que se notifique la liquidación derivada del mismo, por mandato expreso del artículo 129 in fine de la LGT.

Si, posteriormente, se efectúan actuaciones de comprobación y se practica una liquidación complementaria entendemos que procedería exigir intereses de demora, aunque se trata de una cuestión no pacífica para la jurisprudencia.

En cuanto al periodo de exigencia de los intereses de demora, en el supuesto planteado, debemos considerar lo siguiente:

- ❖ El inicio del cómputo coincidirá con el final del plazo reglamentario de presentación de la correspondiente autoliquidación.
- ❖ El final del cómputo coincidirá con la fecha en que se dicte la liquidación.

PREGUNTA FORMULADA

Queríamos plantear una consulta en relación con el periodo de cómputo de los intereses de demora en los supuestos de conformidad dentro de un procedimiento de gestión tributaria.

Esta Oficina Liquidadora ha emitido una liquidación provisional por el Impuesto sobre Donaciones como consecuencia de la tramitación de un procedimiento de verificación de datos.

El obligado tributario había presentado una autoliquidación del ISD.

En la referida liquidación provisional se incluyen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, finalizando el cómputo de los intereses en la fecha en la que se emite la liquidación.

El obligado tributario expone en el recurso interpuesto contra

dicha liquidación que, en el caso de liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Donaciones, independientemente de que se hubiera presentado una declaración o autoliquidación, no debe incluirse intereses de demora, y que en el caso de que se incluyan, el plazo de los intereses de demora debería haber finalizado en el momento en el que el obligado tributario presta su conformidad con la propuesta de liquidación, no pudiendo trasladarse el retraso en la emisión de la liquidación provisional al citado contribuyente.

Se plantea lo siguiente:

1. ¿Resulta procedente exigir intereses de demora en las liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, independientemente de que se haya presentado bajo el sistema de presentación o el sistema de autoliquidación?.
2. ¿Cuál sería el plazo de exigencia de intereses de los demora en el supuesto de que el contribuyente preste conformidad con la propuesta de liquidación de la administración?.

RESUESTA

Veamos, a continuación, cada una de las cuestiones planteadas:

1. ¿Resulta procedente exigir intereses de demora en las liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, independientemente de que se haya presentado bajo el sistema de declaración o el sistema de autoliquidación?.

El artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente:

“El interés de demora es una prestación accesoria que 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.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

a. Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b. Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley relativo a la presentación de declara-

ciones extemporáneas sin requerimiento previo.

c. Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

d. Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta Ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

e. Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

En consecuencia, procede la exigencia de intereses de demora, siempre que concurra alguno de los supuestos tasados, tanto si el sujeto pasivo autoliquida el ISD como si presenta una declaración, a los efectos de que la Administración practique la correspondiente liquidación del ISD, al recogerlo expresamente el precepto legal anterior.

No obstante, conviene precisar que, en el sistema de declaración, no se exigirán intereses de demora hasta que se notifique la liquidación derivada del mismo, por mandato expreso del artículo 129 in fine de la LGT que, a estos efectos, indica que:

“En las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora

desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta Ley”.

Si, posteriormente, se efectúan actuaciones de comprobación y se practica una liquidación complementaria, entendemos que procedería exigir intereses de demora, aunque se trata de una cuestión no pacífica para la jurisprudencia.

2. ¿Cuál sería el plazo de exigencia de intereses de los demora en el supuesto de que el contribuyente preste conformidad con la propuesta de la administración?

El apartado tercero del citado artículo 26 de la LGT dispone, a estos efectos, que:

“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, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente”.

Por otro lado, la propuesta de liquidación es un acto de trámite que forma parte del procedimiento de verificación de datos, mientras que la liquidación es el acto administrativo a través del cual termina dicho procedimiento.

En consecuencia, es la liquidación y no la propuesta de liquidación el referente para el cálculo de los intereses de demora.

En cuanto al periodo de exigencia de los intereses de demora, en el su-

puesto planteado, debemos considerar lo siguiente:

- ❖ El inicio del cómputo coincidirá con el final del plazo reglamentario de presentación de la correspondiente autoliquidación.
- ❖ El final del cómputo coincidirá con la fecha en que se dicte la liquidación.

Citamos, a continuación, jurisprudencia que apoya lo señalado:

SENTENCIA DEL T.S.J. MURCIA 25 DE JUNIO DE 1997

“Los intereses de demora no tienen carácter sancionador sino indemnizatorio, si son consecuencia de la mora o retraso en el cumplimiento de la obligación de dar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.108 del Código Civil y, por lo tanto, son exigibles durante todo el tiempo en que la deuda está pendiente de pago. La inclusión de los intereses de demora en las liquidaciones complementarias es conforme a derecho, por así establecerlo el artículo 58.2 de la LGT, careciendo de interés la alegación del recurrente de que la cuantía de los mismos sería inferior o inexistente si la Administración no hubiera esperado hasta el último momento para notificar la liquidación complementaria, pues por su naturaleza indemnizatoria, los intereses son exigibles durante todo el tiempo que la deuda está pendiente de pago”.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 28 DE MAYO DE 1997

“Los intereses de demora no tienen carácter sancionador, sino indem-

nizatorio, por lo que, una vez establecido el derecho al percibo de intereses de demora en cualquier caso y cualesquiera que sea el deudor, la Administración puede incluirlos en las liquidaciones tributarias, cuando así proceda, con independencia de la calificación que haya merecido la conducta o comportamiento del contribuyente desde la especial óptica sancionadora y también sin relación alguna con el tipo de acta en el cual se haya documentado la actuación inspectora -conformidad o rectificación, por ejemplo- “.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 28 DE NOVIEMBRE DE 1997

“Al practicar la liquidación procederá exigir intereses de demora sobre la cuota liquidada y calculada por el periodo de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-liquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación, incluso en los supuestos de anulación de un acto administrativo de liquidación y posterior práctica de nueva liquidación”.

Cuestiones prácticas

70

Ampliación y distribución de responsabilidad hipotecaria

Elena Alberdi Alonso

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

La sociedad “Inversiones 2009” SL es dueña de una parcela en el municipio “X”. La parcela está gravada con una hipoteca en garantía de un préstamo de 300.000 euros de principal, 42.000 euros de intereses ordinarios, 65.000 euros de intereses de demora y 20.000 euros para costas y gastos, que la sociedad solicitó del Banco “Y” para adquisición de dicha parcela y construcción de un edificio de viviendas.

La sociedad otorga escritura pública de declaración de obra nueva y constitución de régimen de propiedad horizontal del edificio, amplía el préstamo hipotecario concedido en 200.000 euros de principal y constituye hipoteca en garantía del principal del préstamo, 14.000 euros de intereses ordinarios, 30.000 euros de intereses de demora y 15.000 euros para costas y gastos y distribuye la responsabilidad hipotecaria entre los elementos resultantes de la propiedad horizontal.

La sociedad “Inversiones 2009” nos pide que le hagamos un estudio de la tributación de la ampliación del préstamo hipotecario y de la distribución de la responsabilidad hipotecaria.

En primer lugar y según lo dispuesto en el artículo 4 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRITPAJD)¹, debemos analizar en nuestro supuesto de hecho cuántas convenciones sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados comprende el documento citado:

En la escritura otorgada se procede a declarar de obra nueva, constituir el régimen del propiedad horizontal², ampliar el préstamo hipotecario, y distribuir la responsabilidad hipotecaria a consecuencia de la división horizontal, por lo tanto estamos ante un supuesto de hecho contemplado en el citado artículo 4 del TRITPAJD).

Iniciamos el estudio con unas nociones sobre el préstamo simple y el préstamo garantizado:

CONSIDERACIONES GENERALES DEL PRÉSTAMO

En primer lugar analizaremos si el préstamo es simple, el que tiene únicamente la garantía del prestatario o garantizado, bien por garantía personal, como la fianza³ o garantía real, como la prenda, anticresis o la más habitual la hipoteca.

Si el préstamo es simple:

Habría que determinar si el préstamo se encuentra sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) o a Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO); para ello debemos atender al carácter del prestamista independientemente del carácter del prestatario:

Si el prestamista es un empresario o profesional y concede el préstamo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, aunque sea de manera ocasional, y en todo caso si se trata de una sociedad mercantil,

1. “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.”

2. En este trabajo sólo nos vamos a ocupar de la tributación de la ampliación del préstamo hipotecario y distribución de la responsabilidad entre las fincas resultantes de la propiedad horizontal tal y como nos solicita la Sociedad consultante.

3. Ver caso práctico revista OL nº 26

el préstamo se encuentra sujeto a IVA, aunque exento, según lo dispuesto en el artículo 20.Uno 18 C) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA); si por el contrario el préstamo no está sujeto a IVA estará sujeto a TPO, aunque también exento según lo dispuesto en el artículo 45.I.B)15 del TRITPAJD, independientemente de la forma en la que se instrumente.

Si el préstamo simple sujeto a IVA o a TPO se documenta en escritura pública no daría lugar a la cuota variable del artículo 31.2 del TRITPAJD, en el primer caso por la falta del requisito de inscripción y en el segundo caso además por la incompatibilidad establecida en el citado artículo entre TPO y AJD.

Si el préstamo es garantizado⁴, para determinar si está sujeto a IVA o a TPO debemos analizar la operación tal y como vimos en el préstamo simple, delimitando la operación desde el punto de vista del IVA.

Tanto si el préstamo garantizado está sujeto a IVA como si esta sujeto a TPO están exentos, como ya vimos para el préstamo simple, pero la tributación por un impuesto u otro tiene importancia, porque la posible sujeción al impuesto de actos jurídicos documentados, dependerá de la sujeción y exención al IVA dada la incompatibilidad con TPO.

Por lo expuesto, la primera copia de la escritura donde se formalice el préstamo hipotecario sujeto a IVA tributa por la modalidad AJD, por cumplirse los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRITPAJD por existencia de la hipoteca, puesto que el préstamo no es objeto de inscripción, sino la hipoteca.

El préstamo hipotecario se trata como una operación unitaria dada la accesoriedad de la hipoteca al préstamo y así el artículo 15 del TRITPAJD dispone: “*La constitu-*

ción de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.”

El artículo 25.1 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante RITPAJD) dispone:

“La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.”

Nos encontramos ante la excepción dispuesta en el artículo 4 del TRITPAJD, que exige gravar cada convención por separado, puesto que el último inciso del artículo dice: “*salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa*”.

1.1- BASE IMPONIBLE

Según lo dispuesto en el artículo 30.1 del TRITPAJD⁵, la base imponible en los derechos reales de garantía y **en las escrituras que documenten préstamos con garantía** estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

1.2 -TIPO DE GRAVAMEN

El tipo de gravamen viene establecido en el artículo 31.2 del TRITPAJD⁶:

4. La garantía puede ser personal como la fianza o real como prenda, anticresis o hipoteca. En este trabajo nos vamos a referir únicamente al préstamo garantizado con hipoteca.

5. Redacción dada por el artículo 5 de la Ley 53/2002 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Con anterioridad era de aplicación la norma contenida en el artículo 10.2 c).” La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. (...)”, en relación a la tributación por el concepto TPO, siendo discutible su validez para AJD y si la base imponible sería el principal del préstamo o la total responsabilidad hipotecaria como consideró el Tribunal Supremo en reiteradas sentencias.

6. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias en su artículo 49 que establece el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

“1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a. Tipos de gravamen: En relación con la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en:

(...)

o En relación con la modalidad Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales”

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

1.3- SUJETO PASIVO

Para analizar quien es el sujeto pasivo y dado que en esta operación concurren dos convenciones, la constitución del préstamo en la que el sujeto pasivo es el prestatario (art 8.d) del TRITPAJD) y la constitución de la hipoteca, en la que el sujeto pasivo es el acreedor hipotecario (art 8.c) del TRITPAJD), debemos atender a lo dispuesto en el citado artículo 15 del TRITPAJD, que al establecer que la constitución de fianzas y derechos reales de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, simplifica la tributación de una operación compleja y por lo tanto el sujeto pasivo será el prestatario y no el prestamista (a cuyo favor se constituye la hipoteca).

Así lo establece el artículo 68.1 del RITPAJD:

“Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario”

▶ AMPLIACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO

El régimen fiscal de la ampliación del préstamo es el mismo que el de su constitución, por lo tanto, si la constitución del préstamo hipotecario estuvo sujeta a IVA y por la formalización en documento notarial a actos jurídicos documentados, lo mismo sucederá con la ampliación, con la particularidad de la base imponible:

2.1-BASE IMPONIBLE EN LA AMPLIACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO

En cuanto a la base imponible viene determinada por el incremento patrimonial que se derive de la ampliación según lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 7.1 b) del TRITPAJD:⁷

“Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su

titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo”

Este criterio es el mantenido por la Dirección General de Tributos en consulta nº V0271-04

(...) en relación con la ampliación de préstamo hipotecario, este Centro Directivo ya se ha pronunciado en numerosas contestaciones a consultas, como las de 5 de diciembre de 1996, 21 de noviembre de 1997, 12 de enero y 3 de julio de 2000, 21 de septiembre de 2001 y 27 de noviembre de 2002, en el sentido de que “la base imponible no estará constituida por la responsabilidad hipotecaria total, sino tan sólo por la añadida en la ampliación, entendiéndose que la base imponible debe fijarse en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe del principal ampliado, más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos, habiéndose pronunciado en igual sentido el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 22 de septiembre de 1994...”

También la consulta V1277-10, entre otras:

“su importe se fijará atendiendo al incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe del principal de la ampliación, más los intereses pactados y las cantidades estipuladas para costas y gastos. En este sentido se ha pronunciado el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 22 de septiembre de 1994”

▶ DISTRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA

La distribución de responsabilidad hipotecaria es un acto de contenido económico y que provoca una operación registral, que si se documenta en escritura pública constituye hecho imponible en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.⁸

El Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de octubre de 2003 fijó la siguiente doctrina legal: “Las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los

7. Este precepto aunque esté incardinado en la modalidad TPO, es de aplicación al AJD según reiterada jurisprudencia y doctrina.

8. La distribución de responsabilidad hipotecaria puede también realizarse en instancia privada con firma legitimada ante Notario o Registrador (art 216 RH). En este caso no sería hecho imponible del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por faltar el requisito de primera copia de escritura o acta notarial exigido en el artículo 31.2 del TRITPAJD.

pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, conforme el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

La distribución de responsabilidad hipotecaria puede ser simultánea o posterior o posterior al préstamo:

A) Es simultánea cuando en garantía del préstamo se constituye hipoteca sobre diversas fincas⁹ delimitando la responsabilidad por la que responde cada una.

Así el artículo 119 de la Ley Hipotecaria dispone:

“Cuando se hipotequen varias fincas a la vez por un solo crédito, se determinará la cantidad o parte de gravamen de que cada una deba responder.”

Y el artículo 216 del Reglamento Hipotecario dispone:

“No se inscribirá ninguna hipoteca sobre varias fincas derechos reales o porciones ideales de unas y otros, afectos a una misma obligación, sin que por convenio entre las partes o por mandato judicial, en su caso, se determine previamente la cantidad de que cada finca, porción o derecho deba responder. Los interesados podrán acordar la distribución en el mismo título inscribible o en otro documento público, o en solicitud dirigida al Registrador firmada o ratificada ante él, o cuyas firmas estén legitimadas. La misma norma se aplicará a las inscripciones de censos y anticresis”.

B) Es posterior cuando como consecuencia de modificaciones hipotecarias sobre la finca sobre la que se constituyó la hipoteca (segregación, división material, división horizontal) se distribuye la responsabilidad hipotecaria que correspondía a la finca inicialmente hipotecada entre las fincas resultantes de la modificación hipotecaria.

Así el artículo 123 de la Ley Hipotecaria dispone:

“Si una finca hipotecada se dividiera en dos o más, no se distribuirá entre ellas el crédito hipote-

cario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor. No verificándose esta distribución, podrá repetir el acreedor por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera o contra todas a la vez”

Cuando la constitución de la garantía y la distribución hipotecaria son simultáneas, la distribución no supone hecho imponible adicional por AJD puesto que la normativa hipotecaria exige según los artículos 119 de la Ley Hipotecaria y 216 de su Reglamento que la hipoteca nazca distribuida puesto que la inscripción en la hipoteca es constitutiva.

Cuando la distribución se produce en un momento posterior a la constitución del préstamo y dado que el artículo 123 de la LH no exige tal distribución sino que sólo se producirá por acuerdo entre acreedor y deudor, dicha distribución de responsabilidad hipotecaria entre los inmuebles resultantes de la división de la finca matriz reúne los requisitos para tributar por la modalidad de actos jurídicos documentados por cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRITPAJD.

En cuanto a la posible doble imposición de la escritura pública de distribución de la garantía hipotecaria, por haber tributado ya la escritura pública de constitución del préstamo hipotecario por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda defiende el siguiente criterio en su resolución de 4 de noviembre de 1999:

“debe rechazarse la afirmación de que la distribución de una hipoteca entre varias fincas no suponga modificación alguna de la responsabilidad hipotecaria, sino que, por el contrario, la finalidad propia de dicho acto es, precisamente, la modificación de la hipoteca inicialmente constituida sobre la finca matriz, de tal forma que cada una de las nuevas fincas resultantes viene a tener una responsabilidad hipotecaria independiente, lo que explica que no pueda ya el acreedor repetir por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera.

9. Si el préstamo se constituye sobre una única finca estaríamos en un supuesto de constitución de hipoteca y no de distribución.

Asimismo, confirma la consideración independiente de la responsabilidad hipotecaria de cada una de las nuevas fincas, el hecho de que sea posible la cancelación parcial de la hipoteca que las grava, una vez pagada la parte del crédito con que estuviesen gravadas.

Por otro lado, tampoco es obstáculo para determinar la tributación por la cuota gradual del documento notarial el que la hipoteca cuya responsabilidad ahora se distribuye ya hubiese tributado con anterioridad y por igual concepto, siendo lo fundamental a la hora de determinar la sujeción a la cuota variable del documento notarial la existencia de un acto jurídico independiente.

Así, el que una hipoteca haya tributado en su constitución no es obstáculo para que tribute su cancelación (la cancelación está exenta desde el 1 de enero de 2001: artículo 45.I.B).18 del Texto Refundido).

Por tanto, tratándose de actos jurídicos independientes, ambos actos, la constitución de la hipoteca y la posterior distribución de la garantía entre las nuevas fincas, constituyen hechos imponderables independientes de la modalidad de actos jurídicos documentados”

3.1-BASE IMPONIBLE

En cuanto a la base imponible de la distribución de responsabilidad hipotecaria, debe tenerse en cuenta que la valoración de una hipoteca, ya sea en el momento de su constitución o en el de su distribución, no se determina en función de la obligación principal que garantiza el préstamo, sino que, al ser el derecho real de hipoteca el acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral, el impuesto se exige sobre el valor de dicho derecho real.

A este respecto, el apartado 1 del artículo 30 del Texto Refundido dispone:

“La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obliga-

ción o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses”.

3.2- TIPO DE GRAVAMEN

El tipo de gravamen viene establecido en el artículo 31.2 del TRITPAJD:¹⁰

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

3.3- SUJETO PASIVO

Según lo dispuesto en el artículo 29 del TRITPAJD el sujeto pasivo es el deudor hipotecario a favor del cual a favor del cual se realiza el acto de distribución y en cuyo interés se formaliza el documento notarial.

RESOLUCIÓN DE LA CUESTIÓN PLANTEADA

Tanto la ampliación del préstamo hipotecario como la distribución de responsabilidad hipotecaria son hechos imponderables del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por ser convenciones sujetas al Impuesto separadamente (art 4 del TRITPAJD) y por cumplir los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRITPAJD.

En el supuesto de hecho nos encontramos los dos tipos de redistribución de responsabilidad hipotecaria que hemos visto con anterioridad:

La distribución de responsabilidad hipotecaria correspondiente a la responsabilidad añadida por la ampliación del préstamo hipotecario, **simultánea** a la ampliación, puesto que en garantía del préstamo, se constituye hipoteca sobre diversas fincas que han resultado de la división horizontal del edificio por lo expuesto en los artículos 119 de la LH y 216 de su

10. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias en su artículo 49 que establece el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

“1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

b. Tipos de gravamen: En relación con la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en:

(...)

o En relación con la modalidad Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales”

Reglamento. Esta distribución no supone hecho imponible adicional por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Y la distribución de responsabilidad hipotecaria correspondiente al préstamo hipotecario inicial, distribución que se produce en un momento **posterior** a la constitución del préstamo y dado que el artículo 123 de la LH no exige tal distribución, sino que sólo se producirá por acuerdo entre acreedor y deudor, dicha distribución de responsabilidad hipotecaria entre los inmuebles resultantes de la división de la finca matriz reúne los requisitos para tributar por la modalidad de actos jurídicos documentados por cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRITPAJD.

En este sentido la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de diciembre de 2009:

“En cuanto a la tributación de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria, debería haberse practicado liquidación por la redistribución de la inicial hipoteca constituida sobre las primitivas parcelas, sobre las que posteriormente, tras ser agrupadas, se realiza la obra nueva y la división horizontal, es decir, la liquidación estará integrada, exclusivamente por el importe total garantizado por la hipoteca constituida en la escritura de fecha 26 de enero de 2001 (crédito hipotecario inicialmente concedido, por importe de 11.691.410 €), pues la redistribución de la responsabilidad hipotecaria se limita a la cantidad inicialmente garantizada sobre las tres fincas que posteriormente se agregaron en una, siendo el resto una ampliación de la hipoteca (modificación que produce un incremento patrimonial en el acreedor hipotecario y que, por tanto, debería tributar como ampliación de derecho) ampliación que recae sobre el único objeto existente en el momento en que se produce, cual es el resultado (474 fincas independientes) de la declaración de obra nueva y división horizontal del edificio construido sobre el solar que resultó de la agregación de las tres fincas primitivas, siendo absolutamente necesario e imprescindible, en lo que respecta a la ampliación de la hipoteca, de conformidad con los artículos 119 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886) y 216 del Reglamento (RCL 1947, 476, 642) , determinar la cantidad o parte de gravamen de que cada una de las fincas debe responder, por lo que no se está ante un supuesto de distribución voluntaria y no cabe hablar de negocio jurídico autónomo, pues

dicha responsabilidad nace necesariamente distribuida, no existiendo más que un hecho imponible que es la ampliación del préstamo hipotecario”

La Consulta de la Dirección General de Tributos nº V0125-09 de 22 de enero de 2009 entre otras:

“De ahí que en el supuesto de que se hipotequen varias fincas en garantía de una misma obligación no cabe hablar de escritura de constitución de préstamo y distribución de responsabilidad hipotecaria, pues, conforme a los preceptos citados, se podría decir que dicha responsabilidad nace necesariamente distribuida. Por ello debemos distinguir: La determinación o distribución de la responsabilidad hipotecaria que corresponde a cada finca, que debe producirse necesariamente en el momento de la constitución de una hipoteca, y la redistribución de la responsabilidad hipotecaria que, en relación a una hipoteca ya constituida, se produce, en un momento posterior a la constitución, como consecuencia de la alteración de la situación física de la finca hipotecada. Exige, por tanto, La previa existencia de una hipoteca ya constituida y la división o modificación material de la finca hipotecada. Así establece el artículo 123 de la Ley Hipotecaria que “Si una finca hipotecada se dividiere en dos o más, no se distribuirá entre ellas el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor. No verificándose esta distribución, podrá repetir el acreedor por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera o contra todas a la vez”.

LIQUIDACIÓN

* Se aplica la normativa estatal

AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO

❖ BASE IMPONIBLE:	259.000 euros
❖ TIPO DE GRAVAMEN:	0.5%
❖ CUOTA TRIBUTARIA:	1.295 euros

DISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA

❖ BASE IMPONIBLE:	427.000 euros
❖ TIPO DE GRAVAMEN:	0.5%
❖ CUOTA TRIBUTARIA:	2.135 euros

El concepto de tasa local a la luz de la Ley de Economía Sostenible

Javier Martín Fernández

Socio Director de F&J Martín Abogados

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense

1. EL CONCEPTO DE TASA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS O REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES

El art. 20.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TR-LRHL) más que definir la tasa se ocupa de enunciar su hecho imponible. A su tenor, las Entidades locales “podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos”.

Dos son las modalidades por las que las Entidades Locales pueden

establecer tasas: utilización privativa o utilización especial del dominio público y prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas. Pues bien, en las presentes líneas sólo nos vamos a ocupar de esta última.

Cabe la exigencia de tasas locales (art. 20.1 del TR-LRHL), por la “prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

- a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
 - Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
- b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente”.

A estos efectos se considera que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo “cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras” (art. 20.2 del TR-LRHL).

Debemos comenzar señalando que constituye en realidad la unión de dos hechos distintos. En efecto, la prestación de servicios y la realización de actividades, en régimen de Derecho público, presenta ciertas diferencias, ya que no toda actividad administrativa implica, necesariamente, la prestación de un servicio público.²

Esta última nos coloca ante uno de los logros del Estado social, en

1. De este tema nos hemos ocupado con anterioridad, por lo que evitamos su cita reiterada, en “Tasas y precios públicos estatales a la luz de la nueva Ley General Tributaria”, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Rafael Calvo Ortega”, I, Lex Nova, Valladolid, 2005., p.p. 351-382 y junto a J. ANEIRO PEREIRA, en Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos, EDERSA, Madrid, 2004, p.p. 23 y ss. También, junto a J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, en Manual de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons, Madrid, 2009, p.p. 231 y ss.

2. Vid., la STS de 22 de mayo de 1996 (RJ 1996, 4918) relativa a la “actividad documental” de las Administraciones.

cuanto que se le impone al sector público la obligación de realizar determinadas prestaciones a los ciudadanos, como por ejemplo la sanidad o la educación, y que están destinadas a satisfacer una necesidad pública. Además, han de prestarse en régimen de Derecho público, puesto que existen servicios no ya sólo gestionados por la Administración en régimen de Derecho privado, sino por sujetos privados. En cambio, la realización de una actividad administrativa en régimen de Derecho público nos remite a la existencia de un acto administrativo producido por el ejercicio de una potestad administrativa.

La importancia de la distinción se comprende por su traslación a la cuantificación de la tasa que, en un caso, comprenderá el coste conjunto del servicio y, en otro, el coste de la actividad administrativa. Además, como se ha señalado, esta distinción es importante para fijar el hecho imponible del tributo en aquellos supuestos en los que hay una serie de actos administrativos que se yuxtaponen.

La actuación pública ha de prestarse o realizarse en régimen de Derecho público, pues, en caso contrario, no podría integrar el hecho imponible de ningún tributo, caracterizado, por ser, como es bien sabido, el más importante de los recursos de Derecho público.

Además, de no prestarse o realizarse en este régimen, nos encontraríamos ante un servicio público o una actividad administrativa que, prestados en régimen de Derecho privado, no cumplirían los dos requisitos a que alude el art. 20.1 del TR-LRHL. De esta cuestión nos ocuparemos en el siguiente epígrafe.

De un lado, se exige que “*se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos*”. Así, los servicios que no permitan una diferenciación individualizada en su utilización no pueden dar lugar a este tipo de tributo.

En definitiva, se trata de trasladar a la norma el criterio económico del beneficio particular para el sujeto a través de la referencia, afección o beneficio particular y que está en íntima conexión con el carácter divisible del servicio. El art. 20.2 del TR-LRHL equipara los términos de referencia y afectación. Según esta última norma, se “*entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por éste en razón de que sus actuaciones y omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras*”.

Puede observarse que es irrelevante que el ciudadano los haya o no solicitado³, por mucho que la letra a) del art. 20.1.B) hable de “*solicitud*” y de que los bienes, servicios o actividades sean “*requeridos*” por el solicitante. El Ente público podrá exigir una tasa cuando venga obligado a prestar un servicio público o a realizar una actividad administrativa que sea necesaria y aunque el sujeto no la haya solicitado expresamente sino que por su conducta se derive dicha necesidad.

La cuestión del beneficio particular presenta alguna dificultad mayor para su delimitación, ya que depende del concreto supuesto por el que se exija una tasa y, en particular, del servicio recibido. En todo caso, ha de tratarse de un beneficio más intenso que el que se deriva para el resto de sujetos, puesto que, si beneficia a todos por igual, habría que defender que podría establecerse por su prestación un impuesto y no de una tasa.

En este sentido puede ponerse, como ejemplo, la STSJ de Castilla y León de 22 de febrero de 1996⁴, en la que se afirma que los expedientes llevados a cabo en procedimientos de recaudación no benefician particularmente a ningún sujeto pasivo, sino que son de interés general. Además, señala que, cuando se trata de relaciones interadministrativas, no se produce

3. STSJ de Galicia de 18 de mayo de 1995 (JT 1995, 668).

4. JT 1996, 155.

el hecho imponible de tasa alguna, ya que tales actuaciones se basan en los principios de colaboración y coordinación entre las distintas Administraciones en orden a lograr una mayor eficacia en su actuación.

De la prestación de los servicios o las actividades el art. 20.1.B) del TR-LRHL exige que concurra una sola de estas circunstancias para que la prestación integre el hecho imponible de una tasa. A saber: que *“no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados”* y que *“no se presten o realicen por el sector privado”*.

Con relación al hecho de que los servicios o actividades *“no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados”*, el art. 20.1.B).a) enuncia dos supuestos en que se produce la misma. Nos dice el precepto:

“A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante”.

Tales supuestos, que afortunadamente han desaparecido de la redacción actual del art. 2.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), lo son a título ejemplificativo, como lo demuestra la utilización de los términos *“A estos efectos”*. El primero, se refiere a que la solicitud sea

impuesta *“por disposiciones legales o reglamentarias”*. En definitiva, no puede hablarse de voluntariedad en la realización del hecho imponible si la conducta del sujeto viene impuesta por alguna norma jurídica. Con ello se manifiesta la nota de la coactividad que un sector de la doctrina entiende determinante para la exigencia de la tasa.

Sin embargo, es también una cuestión esencialmente mutable, pues lo que hoy resulta obligado por las disposiciones legales, puede dejar de serlo mañana. Por ello es un criterio que no sirve para diferenciar a la tasa del precio público o de otro tipo de ingresos con carácter definitivo y hay que felicitarse por la decisión del legislador estatal de prescindir del mismo, cosa que, sin embargo, no ha ocurrido en el TR-LRHL.

El segundo, que *“los bienes, servicios o actividades sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante”*. Estos términos habían de ser deben interpretados de conformidad con el F.J. 3º.b) de la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Ello ocurre cuando, en palabras del Tribunal, *“el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social. La dilucidación de cuando*

concurren estas circunstancias deberá atender a las características de cada caso concreto”. Así estarían incluidos dentro de estos bienes, servicios o actividades, los suministros que prestan determinados Entes públicos, como por ejemplo el agua, o la prestación de ciertos servicios, como los de recogida de basuras o alcantarillado. En todos ellos la solicitud del usuario sólo puede considerarse voluntaria desde un puesto de vista formal pero no material.

Debe señalarse que el carácter esencial del servicio no resulta perfectamente delimitado en todos los casos, al depender de lo que se considere, en la terminología del Tribunal Constitucional, *“imprescindible”* o *“indispensable”* para la vida. En el ámbito local se ha producido una tipificación expresa de servicios públicos mínimos que pueden considerarse, también, esenciales en la medida en que son indispensables para satisfacer necesidades públicas. Así, el art. 26 de la LRBRL contempla el alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, alcantarillado, pavimentación de las vías públicas y otra serie de servicios en función de la población como, por ejemplo, la biblioteca pública o el transporte colectivo urbano de viajeros.

Además, como ha indicado García de Enterría, *“los servicios públicos, genuinamente tales, no están organizados para atender una suma más o menos extensa de utilidades individuales, sino en vista de finalidades sustancialmente colectivas”*⁵.

5. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos”, *Revista de Administración Pública*, núm. 12, 1953, p. 138.

Desde este punto de vista, podría plantearse la conveniencia de que aquellos servicios públicos esenciales para la generalidad de los ciudadanos se financiasen a través de impuestos y no de tasas. De otro modo, se estaría utilizando la tasa como si se tratara de un impuesto y se desnaturalizaría uno de sus rasgos esenciales: que la actividad administrativa se refiera, afecte o beneficie a un concreto sujeto.

De nuevo encontramos reflejo de esta preocupación en el ámbito local. El art. 20.4 del TR-LRHL regula una serie de supuestos por los que procede exigir tasas, mientras que el art. 21.2 las excluye por la prestación de los siguientes servicios:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Protección civil.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

La segunda de las circunstancias que predica el art. 20.1.B).b) del TR-LRHL de los servicios o las actividades para que su prestación integre el hecho imponible de una tasa es que “no se presten o realicen por el sector privado”. En definitiva, que exista monopolio de derecho a favor del Ente público o de hecho, por inactividad del sector privado.

La norma utiliza el término sector privado para deslindar claramente aquello que se entiende como sector público. De

este modo, si no existe iniciativa privada en la prestación de esos servicios, procede la exigencia de una tasa. Ahora bien, del precepto transcrito parece desprenderse, *a contrario sensu*, que basta que un sujeto privado preste el servicio para que sea posible percibir un ingreso distinto de la tasa.

Por último, el art. 20.4 del TR-LRHL lleva a cabo una enumeración, no cerrada, de servicios o actividades por los que las Entidades Locales pueden establecer tasas.

2. LOS SERVICIOS PÚBLICOS GESTIONADOS EN RÉGIMEN DE DERECHO PRIVADO

El problema de la naturaleza jurídica de las prestaciones que se exigen a los ciudadanos por los servicios públicos municipales no se reduce, en contra de lo que pueda parecer del análisis de las SSTC 185/1995 y 233/1999, a la dicotomía entre tasas y precios públicos. Por el contrario, hay muchos supuestos donde, en apariencia, lo exigido a los ciudadanos tiene la calificación de precio privado o tarifa. Nos referimos a los casos en que el servicio es gestionado mediante un Ente público que actúa en régimen de Derecho privado – las entidades públicas empresariales-, a través de sociedades municipales o por un concesionario. La titularidad pública del servicio nos sitúa ante la cuestión de si, desde un punto sustantivo, hemos de encontrarnos ante tasas.

Especialmente relevante es la STC 102/2005, de 20 de abril, que declaró la inconstitucionalidad de las tarifas portuarias calificadas como precios privados en la anterior normativa. El argumento empleado por el Tribunal no es otro que el de calificar estas tarifas, no ya como prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público, sino como verdaderas tasas. Y ello puesto que, desde un punto de vista constitucional, los tributos son “prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”⁶, definición plenamente aplicable, según esta resolución, a las tarifas portuarias.

En este sentido, es importante resaltar que el Tribunal salva el escollo de que los servicios portuarios se presten, en muchas ocasiones, de manera indirecta, acudiendo al párrafo segundo del art. 2.2.a) presente en la redacción original de la LGT. Dicho precepto amplió la definición de tasa al señalar que “se entiende que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”. La cita expresa de dicha norma supone otorgarle relevancia constitucional. Por tanto, parecía que, en adelante, la interposición de

6. Vid. STC 182/1997, de 28 de octubre.

un concesionario no iba a poder servir, desde este punto de vista, para excluir la prestación de la categoría de tasa.

Todo lo anterior parecía indicar que íbamos a asistir, en los próximos años, a una “recalificación”, si se nos permite la expresión, de buena parte de las prestaciones exigidas por las entidades públicas empresariales, las sociedades municipales y los concesionarios a los ciudadanos por aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 2.2.a) de la redacción original de la LGT. Así, no sólo es que el propio Tribunal Constitucional le haya otorgado relevancia constitucional –lo que es muy importante–, sino que la misma Administración lo ha empleado para considerar como tasas prestaciones que hasta el momento tenían la consideración de tarifas, exigidas en régimen de Derecho privado por concesionarios o por sociedades mercantiles públicas.

Es el caso del Informe de la Dirección General de Tributos de 26 de octubre de 2007, donde se afirma que “a la vista de la doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, como en las núms. 102/2005, de 20 de abril y 121/2005, de 10 de mayo (...) y de la traslación legal de los criterios jurisprudenciales primera a la reforma de la Ley de Haciendas Locales por la Ley 25/1998, de 13 de julio y hoy día en el Texto Refundido de 2004, así como en la Ley General Tributaria, esta Subdirección General no alberga dudas

sobre la calificación como tasa de las contraprestaciones que satisface el usuario del servicio de suministro de agua potable, con independencia de la modalidad de gestión adoptada”.

Como puede observarse, el Centro directivo considera que, sea cual sea el modo de gestión del servicio, incluso a través de concesión, la contraprestación exigida no puede tener otra naturaleza que la de tasa. Además, realiza una interpretación armónica de la legislación tributaria general y la local, de manera que acude a la LGT para complementar las disposiciones del TR-LRHL. Se salva así el obstáculo que representa el hecho de que no se modificara la normativa tributaria local en el mismo sentido que la redacción original del art. 2.2.a) de la LGT. El resultado es considerar aplicable en nuestro ámbito la referencia a que la forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión. Dicha conclusión se apoya –añadimos nosotros– en el hecho de que la definición de las categorías tributarias –y entre ellas, de la tasa– constituye una competencia exclusiva estatal al amparo del título de “Hacienda General” consagrado en el art. 149.1.14ª de la Constitución.

Además, se añade que “las tasas recaudadas, en cuanto ingreso de Derecho Público de la Hacienda municipal, han de ingresarse por

su importe total en las arcas municipales y ello con independencia de que se hayan utilizado sistemas de gestión directa o indirecta. En este último supuesto, la remuneración que se establezca a terceros, cuestión conceptualmente ajena a la relación tributaria que se produce entre el Ente público acreedor y el usuario del servicio municipal, habrá de hacerse con cargo a los presupuestos municipales”. Según esta tesis, tendría que alterarse la gestión de la tasa, ingresándose en el presupuesto público, aunque se declarara su afectación al mantenimiento del servicio, con pago final de su importe a la empresa concesionaria.

En definitiva, la regulación que estudiamos evita que, a través de la interposición de una empresa, se perciba un precio privado. Como puede comprenderse, la repercusión contenida en este párrafo de la LGT era de una extraordinaria importancia no sólo para el Estado y las Comunidades Autónomas, sino, sobre todo, para las Entidades Locales, donde determinados servicios están en manos privadas, percibiendo los ingresos de los ciudadanos.

La tesis que acabamos de exponer ha sido, además, expresamente asumida por nuestro Tribunal Supremo, en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009⁷, que atribuye la condición de tasas a las prestaciones exigidas por los servicios de alcantarillado y conservación de contadores prestados mediante concesión, pues reproduce la argu-

7. JUR 2010, 42832.

mentación anterior, en términos casi literales.

Todo ello puede haber cambiado, sustancialmente, con la Ley 21/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. Su disposición final quiquagésima ha suprimido el segundo párrafo del art. 2.2.a) de la LGT. Ello supone volver a la situación anterior a la entrada en vigor de la LGT lo cual plantea dos consecuencias. En primer lugar, el concepto de tasa local es el previsto en el art. 20.1 del TR-LRHL, ya que la LGT no aporta nada respecto del mismo. En segundo lugar, de no prestarse o realizarse la actuación pública en régimen de Derecho público, nos encontraríamos ante un servicio público o una actividad administrativa que, prestados en régimen de Derecho privado, no cumplirían los dos requisitos a que alude el art. 20.1 del TR-LRHL. Ahora bien, la relevancia constitucional del párrafo derogado no impide que, en un futuro, el Tribunal Constitucional pueda reavivarlo ante supuestos concretos.

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

Amadeu Ferré Morell

Director 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][2][7][1]

FIRMA TITULAR

FIRMA TITULAR:

Cumplimente con MAYÚSCULAS todos los datos de este boletín.

Envíe los datos que se solicitan en este boletín mediante correo postal a REVISTA OL, Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.

También puede enviar sus datos mediante correo electrónico a revistatributaria@corpme.es o al fax 91 411 21 28.

Deberá adjuntar una copia del justificante de ingreso.

Los datos que nos facilite se incluirán en un fichero responsabilidad del Colegio de Registradores de acuerdo con la vigente normativa sobre protección de datos personales. Usted tiene derecho a acceder a esta información y cancelarla o modificarla en caso de ser errónea, dirigiéndose a REVISTA OL; Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.