

OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

ABRIL - JUNIO 2012

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales	▶ 4
Sentencias y Consultas DGT	▶ 24
Resoluciones TEAC	▶ 56
Consultas OL	▶ 66
Cuestiones Prácticas	▶ 74
Fiscalidad Local	▶ 79

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

Jorge Requejo Liberal

Director del Servicio de Sistemas de Información

Belén Madrazo Meléndez

Directora del Servicio de Consumidores y Usuarios y de Medio Ambiente

Luis Alfredo Suárez Arias

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cataluña

María de los Reyes Muñiz Grijalvo

Coordinadora Territorial de OO.LL. de Andalucía Occidental

Cristina Martínez Ruiz

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de la Comunidad Valenciana

Cesar Alfonso Frías Román

Coordinador Territorial de OO.LL. de Andalucía Oriental

Luis José Moreno Camacho

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Extremadura

M^a del Carmen Lerma Rodrigo

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Aragón

Cristina Rollán Salgado

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Galicia

Ana María Fernández Alvarez

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Asturias

Fernando Carabaña Aguado

Coordinador Autonómico de OO.LL. de La Rioja

Alicia Echevarría Pérez

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Baleares

Reynaldo Vázquez de Lapuerta

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Madrid

Diego Hermoso Mesa

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

Eduardo Cotillas Sánchez

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Murcia

Carlos Celestino Lalanda

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

Antonio Luis Alvarez García

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Navarra

David Suberviola Díaz

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cantabria

Carlos J de Arozarena de la Lama

Coordinador Autonómico de OO.LL. del País Vasco

Andrés Juez Pérez

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla La Mancha

José Menéndez Hernández

Registrador de la Propiedad (Jubilado)

José Miguel Tabares Cuadrado

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla y León

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

- PRINCIPALES CUESTIONES FISCALES DERIVADAS DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS EN DETERMINADAS OPERACIONES URBANÍSTICAS SUJETAS AL IVA[4]
Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.
- SE PUEDE RECAUDAR MÁS BAJANDO LOS IMPUESTOS[18]
José Menéndez Hernández. Registrador de la Propiedad. Ex Magistrado del Tribunal Supremo
- TRANSMISIÓN DE NEGOCIO DE FARMACIA[20]
Inmaculada Domínguez Calomarde. Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana

SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Ejecución de la condición resolutoria con recuperación de la propiedad de la finca vendida[24]
- Extinción de una comunidad de bienes hereditaria y de otra constituida por compraventa[24]
- Novación del préstamo hipotecario incluyendo a la esposa como fiadora solidaria de la deuda[25]
- Carácter indivisible de bienes adjudicados[25]
- Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores[25]
- Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores[26]
- Adquisición, por partes iguales, de todas las participaciones sociales de una mercantil inmobiliaria cuyo activo está compuesto en más de un 50% por inmuebles[27]
- Aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales[27]
- Descalificación de una Vivienda de Protección Oficial[27]
- Compra de un terreno, declaración de obra nueva, división horizontal y préstamo hipotecario, por una cooperativa de viviendas para la edificación de unas viviendas exclusivamente para sus socios[28]
- Exención en la transmisión de una vivienda de protección oficial de promoción pública[29]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Constitución de una Fundación[30]
- Transformación de una Sociedad Agraria de Transformación en sociedad de responsabilidad limitada[30]
- Constitución de una sociedad mediante la aportación de un préstamo[30]
- Aumento de capital en la que se aportan bienes y derechos conjuntamente con deudas[31]
- Ampliación de capital mediante compensación de créditos[31]
- Ampliación de capital mediante compensación de créditos[32]
- Ampliación del capital social de una entidad mercantil cuyo activo está compuesto en un 88% por bienes inmuebles[33]
- Disolución de una sociedad holding recibiendo los socios, las participaciones en las sociedades filiales del grupo que en su día aportaron[33]
- Entidad belga adjudica un bien inmueble situado en España a su único socio en proporción a su participación en la sociedad[34]
- Escisión parcial de rama de actividad mediante el traspaso de las viviendas a una entidad de nueva creación como entidad beneficiaria[34]
- Escisión total[34]
- Escisión financiera[36]
- Canje de valores, fusión y aportaciones no dinerarias especiales[36]
- Operación de reestructuración empresarial mediante la cual una persona física aporta, en bloque, su patrimonio empresarial afecto a la actividad agrícola, a una sociedad de responsabilidad limitada[36]

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

Tfno.: 91 272 18 58 • Fax: 91 562 67 37

revistatributaria@corpme.es

índice

- Aportación de rama de actividad [37]
- Aportación no dineraria de todos los bienes inmuebles del activo y posterior liquidación de la sociedad [38]
- Creación de una nueva sociedad holding a la que se aportarían el 100% de las participaciones de tres sociedades [38]
- Aportación de fondos a una asociación de cuentas en participación en virtud del cual dicha entidad asume la posición de gestor [39]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Igualdad de rango hipotecario [40]
- Agrupación de fincas por una cooperativa [40]
- Modificación de elementos privativos registrados a nombre del promotor a elementos comunes del edificio [40]
- Tributación de una carta de pago de precio aplazado [41]
- Disolución de una comunidad de bienes cuyos comuneros son cónyuges en separación de bienes [41]
- Disolución de una comunidad hereditaria con la consiguiente adjudicación de sus bienes a los comuneros [42]
- Escritura de subsanación [42]
- Cancelación de condición resolutoria [42]
- Ejecución de la condición resolutoria con recuperación de la propiedad de la finca vendida [43]
- Novación modificativa de un contrato de arrendamiento financiero consistente en la ampliación del plazo del contrato, sin variar el valor residual [43]
- Creación de tres subcomunidades de propietarios dentro de la comunidad de propietarios existente [43]
- Aportación a título gratuito de un inmueble a una Fundación como dotación patrimonial inicial a la misma [44]
- Cancelación parcial de hipoteca y asignación de valor de subasta [44]
- No procedencia exención en un préstamo hipotecario a favor de una Sociedad Agraria de Transformación [45]
- Novación del préstamo hipotecario modificando las condiciones financieras del mismo [45]

DESLINDE IVA-TPO

- Transmisión de un centro comercial en funcionamiento [46]
- Transmisión de todos los elementos afectos a la actividad de farmacia con excepción del local donde se desarrolla, que posteriormente arrendará al adquirente [46]
- Enajenación por un ayuntamiento de un solar que actualmente tiene la calificación de bien patrimonial [46]
- Transmisión de un solar [47]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Herederos de Agente Comercial que quieren ejercer el derecho a la indemnización por clientela [48]
- Punto de conexión: Fallecimiento en 2011 de residente en la Comunidad Autónoma de Andalucía y heredero residente en Dinamarca [48]
- Donación entre no residentes de bien de interés cultural situado en Córdoba [49]
- Tributación de contrato de seguro [49]
- Falta de acreditación de un reconocimiento de deuda [49]
- Base de cálculo del ajuar doméstico y forma de distribuir el importe entre los distintos causahabientes [50]
- Valoración de inmueble sobre el que existe un derecho de superficie [50]
- Grupo de parentesco: persona adoptada en adopción simple en 1984 [50]
- Reducción por adquisición mortis causa de empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles [51]
- Reducción por transmisión hereditaria consecutiva [51]

- Plazo de permanencia en el patrimonio del heredero de la vivienda habitual adquirida "mortis causa" [51]
- Reducción del 95% por transmisión de empresa [52]
- Reducción por transmisión de empresa [52]

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

- Escisión total [53]
- Aportación no dineraria de todos los bienes inmuebles del activo y posterior liquidación de la sociedad [53]
- Extinción de dos comunidades de bienes una hereditaria y otra constituida por compraventa [53]
- Constitución de la nueva sociedad holding por aportación no dineraria de las acciones de tres sociedades anónimas [55]
- Naturaleza de los terrenos en el momento del devengo [55]
- Valor catastral en el momento del devengo [55]

RESOLUCIONES TEAC

- Procedimiento inspector. Suspensión. Prejudicialidad penal [56]
- IVA. Repercusión. Rectificación de factura. Plazo. Supuestos legales. Error en el destinatario [58]
- Ley General Tributaria. Principio de calificación. Facultad de la administración no invocable por los contribuyentes para cambiar la calificación dada por ellos mismos a sus propios contratos. Principio de buena fe e interdicción del abuso del derecho [60]
- Impuesto sobre sociedades. Sociedades patrimoniales. Exclusión del régimen cuando todos los socios son sociedades no patrimoniales. Requisitos [62]

CONSULTAS OL

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

- Disolución de una comunidad de bienes sobre una vivienda con asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común [66]
- Supresión, creación y cambio de la distribución de unas fincas sin modificar la superficie total del edificio pero rectificándose las cuotas de algunos elementos [69]
- Precio satisfecho en la compraventa inferior al valor declarado a efectos fiscales [71]
- Disolución de una comunidad sobre un bien inmueble situado en España y otro en Inglaterra [72]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas [74]
Loyola Sanchiz Garés. Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana

FISCALIDAD LOCAL

- Necesidad de una reforma financiera de las haciendas locales. Principales líneas de actuación de carácter tributario [79]
Juan Carpizo Bergareche. Economista. Inspector de Hacienda en excedencia. Asociado Departamento Derecho Tributario Bufete Gonzalo

Temas fiscales

4

PRINCIPALES CUESTIONES FISCALES DERIVADAS DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS EN DETERMINADAS OPERACIONES URBANÍSTICAS SUJETAS AL IVA

Juan Calvo Vérguez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. ¿Qué trascendencia puede llegar a adquirir a efectos del IVA la percepción de subvenciones por parte de los entes locales de cara a la realización de las obras de urbanización?
- II. Régimen tributario aplicable a aquellas operaciones caracterizadas por la firma de un convenio entre un Ayuntamiento y una sociedad mercantil para la obtención de terrenos calificados por el Plan General de Ordenación Urbana como sistema general consistiendo la operación en una permuta de aprovechamientos.
- III. Régimen tributario al que se encuentra sujeto un convenio urbanístico celebrado entre un Ayuntamiento y una sociedad mercantil a resultas del cual ésta última adquiere, mediante permuta, el aprovechamiento que le correspondiese al primero por cesión obligatoria y gratuita.
- IV. Régimen fiscal aplicable a aquellas operaciones consistentes en la celebración de un convenio para la obtención de terrenos destinados a viales produciéndose la agrupación de diversas fincas y la posterior segregación de una porción para su entrega a un Ayuntamiento.
- V. Tratamiento fiscal de las cuotas abonadas por los propietarios a resultas de los servicios prestados por una entidad urbanística de conservación.
- VI. Régimen tributario al que quedan sujetas las certificaciones municipales expedidas por los entes locales con motivo de la realización de operaciones urbanísticas.

VII. Tributación a efectos del IVA de aquella operación en virtud de la cual un Ayuntamiento celebra una subasta pública para la explotación de los derechos cinegéticos de un coto de caza.

I. ¿QUÉ TRASCENDENCIA PUEDE LLEGAR A ADQUIRIR A EFECTOS DEL IVA LA PERCEPCIÓN DE SUBVENCIONES POR PARTE DE LOS ENTES LOCALES DE CARA A LA REALIZACIÓN DE LAS OBRAS DE URBANIZACIÓN?

Como es sabido, no suele ser infrecuente que los Entes Locales perciban subvenciones para la financiación de sus obras de urbanización. Inicialmente, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 3/2006, de 29 de marzo, que, como es sabido, adaptó la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 6 de octubre de 2005, la percepción de subvenciones podía tener una triple consideración a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En primer lugar, tratarse de la propia contraprestación de una operación sometida a gravamen. En segundo término, formar parte de la base imponible del Impuesto siempre y cuando las referidas subvenciones estuviesen vinculadas directamente al precio de la operación. Al amparo de aquello que establecía el art. 78.Dos.3º de la LIVA dichas subvenciones eran aquellas configuradas teniendo

presente el número de unidades entregadas o, en su caso, el volumen de los servicios prestados cuando se determinasen con anterioridad a la realización de la operación. Finalmente, una última posibilidad sería aquella consistente en dar lugar a la aplicación de la regla de prorrata o a su inclusión en el denominador de la misma, en el supuesto de que tuviera que aplicarse por otras causas.

En la actualidad las dos primeras posibilidades continúan plenamente vigentes, habiéndose suprimido en cambio la tercera a resultas de la reforma operada en nuestra normativa interna a raíz de lo declarado por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en su Sentencia de 6 de octubre de 2005.

Al tratamiento de estas subvenciones se refirió la Dirección General de Tributos (DGT), entre otras, en su contestación a Consulta de 31 de enero de 2000. A través de la citada Resolución se analizaba un supuesto en el que un Ayuntamiento que urbanizaba unos terrenos cuya propiedad le pertenecía parcialmente recibió una subvención de una Comunidad Autónoma destinada a financiar un determinado porcentaje de las obras. De conformidad con lo señalado por el citado Centro Directivo dicha subvención no constituía la contraprestación de operación alguna, no tratándose de subvenciones vinculadas al precio, al no hallarse relacionadas con el volumen de servicios prestados, siendo calculadas por el contrario en función del coste de las obras. Y, en base a ello, concluyó la DGT en la citada Resolución que dichas subvenciones habrían de tener incidencia a efectos del ejercicio de las deducciones, procediendo a su limitación.

Pues bien, aplicando este mismo criterio a la normativa actual habría que concluir que la percepción de esta clase de ayudas públicas por parte de los Ayuntamientos carece de toda relevancia a efectos del IVA. Téngase presente que, en la actualidad, se ha eliminado la posibilidad de que la percepción de dichas subvenciones llegue a limitar el ejercicio del derecho de deducción, no pudiendo calificarse ni como contraprestación ni como parte de la base imponible. A pesar de ello de un tiempo a esta parte la

DGT viene adoptando una interpretación extensiva de aquello que establece el art. 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, al amparo de la cual podría estimarse la inclusión de estas subvenciones en la base imponible del Impuesto. En esta línea se sitúan, por ejemplo, las contestaciones del citado Centro Directivo a Consultas de 25 de febrero y 3 de marzo de 2005 y de 19 de enero y 3 de febrero de 2006, relativas todas ellas a entregas gratuitas de terrenos realizadas por Entes Públicos (Ayuntamientos en la mayoría de supuestos) para la promoción de viviendas, siendo en unos casos los beneficiarios operadores privados, mientras que en otros supuestos se trata de entidades públicas empresariales y de sociedades municipales.

Con carácter general la entrega de los terrenos constituye en estos casos una operación no sujeta a gravamen, al ser realizada por el Ayuntamiento sin contraprestación. Ahora bien, de conformidad con lo declarado por la DGT en las Resoluciones anteriormente indicadas dichas entregas de terrenos constituyen una subvención en especie. Se adopta así un concepto de subvención específicamente elaborado en relación con el IVA y que se aparta de la definición empleada en el resto del ordenamiento jurídico¹.

En esta línea las citadas Resoluciones de la DGT procedieron a plasmar la doctrina elaborada por el TJUE en su Sentencia de 22 de noviembre de 2002 (As. C-184/00), reinterpremando lo dispuesto por el art. 78.Dos.3º de la LIVA en el sentido de que el requisito de que la subvención resulte proporcional a la cantidad de bienes entregados o de servicios prestados ha de ser interpretado con flexibilidad. El fundamento de esta interpretación se concreta en el hecho de que el Tribunal de Luxemburgo no exigía en el citado pronunciamiento la existencia de una relación biunívoca entre la subvención y los bienes o servicios, siendo suficiente a tal efecto con que la concesión de aquélla se encuentre condicionada a la existencia de operaciones de forma global. En otras palabras, lo relevante a este respecto es que la subvención desaparezca cuando los bienes dejan de producirse, y no la existencia

¹ Téngase presente a este respecto que el art. 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS), califica como tales únicamente a las disposiciones dinerarias, no previendo la posibilidad de que puedan existir subvenciones en especie.

de una relación directa entre cada uno de los bienes o servicios producidos y las subvenciones entregadas.

Igualmente estimó la DGT que ha de otorgarse una interpretación laxa del requisito relativo a que el importe de la subvención se determine con carácter previo a la realización de las operaciones. Y ello sobre la base de lo manifestado por el TJUE en la anteriormente citada Sentencia de 22 de noviembre de 2002, en el sentido de que lo fundamental es que el modo de cálculo de la subvención se determine con carácter previo a la realización de la entrega del bien, no siendo necesario en cambio que se conozca el importe exacto de la operación.

Por tanto, y a la luz de estas dos matizaciones efectuadas a aquello que establece el art. 78.Dos.3º de la Ley 37/1992, concluyó la DGT que las referidas entregas gratuitas de terrenos constituían subvenciones vinculadas directamente al precio, debiendo proceder el beneficiario de dichas cesiones a incrementar la base imponible de las viviendas en el importe de la subvención, representado por el valor de mercado de los terrenos, de conformidad con lo dispuesto por el art. 79.Uno de la LIVA. Adoptó pues la DGT un criterio interpretativo amplio en base al cual podría llegar a estimarse que las subvenciones percibidas por los Ayuntamientos de cara a la realización de las obras de urbanización forman parte igualmente de la base imponible de las posteriores entregas de las parcelas.

II. RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A AQUELLAS OPERACIONES CARACTERIZADAS POR LA FIRMA DE UN CONVENIO ENTRE UN AYUNTAMIENTO Y UNA SOCIEDAD MERCANTIL PARA LA OBTENCIÓN DE TERRENOS CALIFICADOS POR EL PLAN GENERAL DE ORDENACIÓN URBANA COMO SISTEMA GENERAL CONSISTIENDO LA OPERACIÓN EN UNA PERMUTA DE APROVECHAMIENTOS.

¿Cómo han de tributar aquellas operaciones en las que interviene, de una parte, una sociedad mercantil dueña de una finca rústica que, de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Ordenación Urbana, es clasificada como suelo urbanizable y calificada como sistema general y, de otra, un Ente Local al que corresponde el exceso de aprovechamiento medio de un sector respecto del aprovechamiento medio de todo el suelo urbanizable?

Suponiendo que el Pleno de la Corporación hubiese acordado la compensación de los aprovechamientos

atribuibles a los propietarios de los terrenos afectos a sistemas generales por aprovechamientos a concretar en unidades de ejecución excedentarias, los cuales estuviesen situados en sectores de destino sin urbanizar (esto es, siendo los gastos de urbanización a cuenta del propietario compensado) y teniendo presente además que, en cumplimiento de lo anterior, el Ayuntamiento actuante ocupase la finca de la sociedad mercantil recibiendo ésta, en unidad de ejecución, una determinada cantidad de metros de uso característico residencial, a la hora de concretar el régimen tributario al que habría de quedar sujeta la citada operación conviene recordar, de entrada, que los propietarios de suelo urbanizable se encuentran obligados a las cesiones obligatorias y gratuitas de suelo para viales, espacios libres, zonas verdes y dotaciones públicas de carácter local al servicio del ámbito de desarrollo en el que resulten incluidos sus terrenos. Igualmente dichos propietarios asumen la obligación de ceder, de manera obligatoria y gratuita, el suelo necesario para la ejecución de los sistemas generales que el planeamiento general incluya o adscriba al ámbito correspondiente, así como a distribuir de manera equitativa los beneficios y las cargas derivados del planeamiento con anterioridad al inicio de su ejecución material.

En el supuesto de que las cargas derivadas del planeamiento resultasen distribuibles habría de actuarse a través de los sistemas de ejecución los cuales han de permitir, en todo caso, la realización de la citada distribución. En cambio, si las cargas de cesión obligatoria y gratuita de suelo para sistemas generales no pudieran resultar distribuidas de manera equitativa se originaría una limitación singular sobre el terreno que habría de dar lugar al abono de una indemnización.

Dado que los sistemas generales y las dotaciones públicas resultan imperativos al haber sido impuestos por el planeamiento en beneficio de la comunidad, los terrenos afectados por dicha calificación habrán de ser expropiados por el Ente Local, de manera que estaremos en presencia de una indemnización expropiatoria, debiendo abonarse el justiprecio de dicha expropiación en metálico, si bien el art. 37 de la antigua Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, vigente hasta el 1 de julio de 2007, admitía (y admite en la actualidad el art. 35 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Suelo) el pago de la indemnización mediante la adjudicación de

terrenos de valor equivalente, siempre y cuando el expropiado resulte conforme.

En el concreto supuesto planteado cabría estimar que el convenio tendría por objeto una transmisión y adquisición de terrenos de carácter amistoso, al efectuarse a través de la vía contractual (esto es, a través de permuta) y con carácter externo a la expropiación, incluso en el supuesto de que se efectuase para evitar la tramitación del expediente expropiatorio futuro, situándose en consecuencia dicho contrato al margen de lo dispuesto por el art. 24 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa.²

Lo cierto es, sin embargo que, en determinados supuestos, el Tribunal Supremo (TS) ha declarado aplicables a dichas transmisiones las garantías expropiatorias reguladas en la Ley de Expropiación Forzosa, estimando que se trata de negocios celebrados *sub specie expropriationis*, es decir, en contemplación de la realización de una operación expropiatoria que, al margen de que haya resultado iniciada o no, constituye la base del negocio jurídico realizado.

De cualquier manera, tanto si se trata de un negocio jurídico de base contractual como si su origen reside en una expropiación parece claro que no se hallamos en presencia de dos transmisiones. Sucede no obstante que, mientras en el primer caso se tratará únicamente de una simple permuta civil, en el segundo caso estaremos en presencia de una expropiación en la que el justiprecio se satisface a través de la entrega de terrenos.

Por otra parte, dado que los terrenos objeto de la cesión recíproca se encuentran en diferentes unidades de actuación de ejecución no parece que resulte posible hablar de la existencia de “reparcelación” o de “subrogación”. De hecho no tiene lugar el reconocimiento de una nueva titularidad jurídica frente a terceros fruto de una sucesión personal que responda a la producción de un hecho concreto o a la realización de una operación sustantiva previa

(caso, por ejemplo, de la venta de una finca sujeta a un expediente expropiatorio, de la transmisión de una concesión, etc.). Simplemente se trata de una operación que se concreta en una permuta de terrenos (ya sea en sentido propio o a resultas de la realización de una expropiación).

Al objeto de poder precisar la tributación de la citada operación por el IVA o por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) habrá que examinar, con carácter previo, si cada uno de los sujetos intervinientes puede ser considerado como un empresario o profesional que actúa en el ejercicio de su actividad. E igualmente habrá que entrar a analizar si resulta de aplicación alguna de las exenciones previstas en el primero de los Impuestos anteriormente indicados, lo que determinaría, *a priori*, la sujeción al segundo de ellos.

Como ya sabemos la entrega de terrenos efectuada por una sociedad mercantil queda sujeta a IVA ya que, salvo prueba en contrario, y de conformidad con lo establecido por el art. 5.Uno.b) de la Ley 37/1992, aquella adquiere la consideración de empresario a efectos del Impuesto³. Por lo que respecta al Ayuntamiento interviniente, éste actuará en el ejercicio de una actividad empresarial en los siguientes supuestos: cuando las parcelas o los terrenos transmitidos se encuentren afectos a una actividad empresarial o profesional llevada a cabo por el Ente Local; cuando las parcelas o los terrenos transmitidos hayan sido urbanizados por el citado Ente Público; y cuando la realización de las propias transmisiones de las parcelas o de los terrenos efectuadas por el Ente Público determinen, por sí mismas, el desarrollo de una actividad empresarial, al suponer 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 servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda llegar a producirse en el desarrollo de la actividad.

² Concretamente el pago del justiprecio tendría lugar a través de convenio con el expropiado, el cual adquiriría una verdadera naturaleza expropiatoria, presuponiendo la existencia de un expediente de expropiación.

³ En efecto recuérdese que, a la luz de la vigente redacción operada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se considera como empresarios o profesionales a las sociedades mercantiles “salvo prueba en contrario”. Si bien con anterioridad a la sociedad mercantil, por el mero hecho de serlo, esto es, por tener dicho carácter mercantil, se le presumía un ánimo de lucro que implicaba su consideración invariable como empresario o profesional (se trataba además de una presunción que no admitía prueba en contrario), la Ley 4/2008 introdujo dicha prueba en contrario, de manera que resulta posible que una sociedad mercantil no deba ser considerada como empresario o profesional si efectivamente no realiza una actividad de dicha naturaleza.

Pues bien, por lo que respecta al supuesto planteado debe rechazarse que concurra el primero de los supuestos anteriormente indicado, ya que los terrenos que entregue el Ayuntamiento no se encontrarían, en principio, afectos al desarrollo de ninguna actividad empresarial. E igualmente debe descartarse la concurrencia del segundo de los motivos que permite calificar al Ayuntamiento como empresario, ya que los terrenos son entregados sin urbanizar.

Ahora bien, ¿Qué sucede con la entrega de los terrenos? ¿Podría considerarse dicha entrega realizada, por sí misma, como una actividad empresarial? Desde nuestro punto de vista así es, ya que el Ayuntamiento, a través de la realización de esta clase de operaciones, está adquiriendo y enajenando mediante precio (produciéndose la recepción del terreno afecto a sistemas generales) los excesos de aprovechamiento que le corresponden. Podría afirmarse, en consecuencia, que está interviniendo en la producción de bienes dentro del mercado inmobiliario, al margen de que la finalidad última derivada de la realización de la operación lo sea la ejecución del planeamiento urbanístico.

En consecuencia los excesos de aprovechamiento integran el patrimonio empresarial del Ente Público actuante, con independencia de que el Ayuntamiento tenga limitada la disponibilidad de dichos excesos. Téngase presente que dentro del IVA únicamente adquiere relevancia la realización de una entrega de bienes o la de una prestación de servicios en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, al margen de cuales puedan ser los fines perseguidos.

Tal y como se ha indicado en el concreto supuesto planteado el Ayuntamiento puso los aprovechamientos en el mercado mediante un precio constituido por la finca recibida. Tuvo lugar así una intervención en la producción de inmuebles, la cual habría de calificarse como realizada en el marco de una actividad empresarial. Ahora bien, no se trata del único supuesto en el que puede apreciarse la concurrencia de una actividad empresarial a pesar de existir limitaciones en la disponibilidad del suelo.⁴

A priori, tomando como punto de referencia la naturaleza empresarial de las dos transmisiones realizadas

habría que situar la operación realizada dentro del ámbito del IVA. No obstante, ¿Podría resultar de aplicación la exención establecida en el art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992? Piénsese que, siendo ello así, se produciría la sujeción de la operación a la Modalidad de TPO del ITP y AJD.

Sabemos ya que el citado precepto de la LIVA declara exentas de gravamen, en primer lugar, las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas que sean indispensables para el desarrollo de la explotación agraria. Y, en segundo término, se dispone igualmente la exención de la transmisión de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

Desde nuestro punto de vista las dos entregas de terrenos que se producen en el concreto supuesto planteado estarían, en principio, exentas de IVA, ya que en ambos casos se trata de terrenos no edificables, tanto el entregado por la sociedad mercantil (finca todavía no edificable) como el aportado por el Ente Local (terrenos aún sin urbanizar). Adicionalmente los terrenos entregados por la sociedad mercantil, en la medida en que se encuentran afectos a sistemas generales, se destinarán, al menos en parte, a parques y jardines públicos o a superficies viales para uso público, hallándose en consecuencia exentos en todo caso, al no resultar de aplicación la excepción a la exención contenida en la letra a) del art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 para los terrenos en curso de urbanización. Y no resultaría posible en el presente caso la renuncia a la exención que contempla el art. 20.Dos de la citada Ley, ya que aquella exige que el adquirente lo sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y que tenga derecho a la deducción total de las cuotas de IVA soportadas, no concurriendo dicha condición en el Ayuntamiento actuante, que interviene en relación con dichos terrenos como un consumidor final.

Así las cosas habría que concluir que la entrega efectuada por la sociedad municipal de los terrenos que fuesen a destinarse a parques y a jardines públicos estaría sujeta a la Modalidad de TPO del ITP y AJD. No obstante, y a tenor

⁴ Así ocurre, por ejemplo, respecto de aquellas juntas de compensación a las que se les transmite la propiedad de los terrenos, quedando integrados estos últimos dentro de su patrimonio empresarial en la medida en que aquéllas adquieren la consideración de urbanizadoras, a pesar de que no puedan disponer libremente de aquéllos. Y lo mismo sucede en relación con las cesiones gratuitas y obligatorias realizadas a favor de los Ayuntamientos, las cuales integran en todo caso su patrimonio empresarial.

de lo establecido en el art. 8.a) del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la condición de sujeto pasivo recaería sobre el Ayuntamiento, hallándose éste exento en virtud de lo dispuesto por el art. 45.I.A).a) del citado texto legal. Por otra parte la sujeción a la Modalidad de TPO determinaría igualmente la no sujeción de ambas operaciones a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados (AJD).

¿Y qué criterio habría de adoptarse respecto de las entregas de terrenos realizadas por la sociedad mercantil que fuesen a destinarse a finalidades distintas de las anteriormente indicadas? A nuestro juicio tanto estas entregas como las realizadas por el Ayuntamiento sí que podrían verse incididas por la excepción a la exención aplicable a los terrenos en curso de urbanización, si bien habría que entrar a precisar nuevamente a partir de qué preciso instante un terreno se halla “en curso de urbanización”. Y, de conformidad con el criterio adoptado en este punto por nuestro TS, habría que atender al instante del comienzo de las obras de cara a poder estimar iniciada la urbanización.

III. RÉGIMEN TRIBUTARIO AL QUE SE ENCUENTRA SUJETO UN CONVENIO URBANÍSTICO CELEBRADO ENTRE UN AYUNTAMIENTO Y UNA SOCIEDAD MERCANTIL A RESULTAS DEL CUAL ESTA ÚLTIMA ADQUIERE, MEDIANTE PERMUTA, EL APROVECHAMIENTO QUE LE CORRESPONDIESE AL PRIMERO POR CESIÓN OBLIGATORIA Y GRATUITA.

Dada una sociedad mercantil que resultase ser la propietaria única de un sector calificado como de uso residencial, correspondiéndole el 90% del aprovechamiento, y perteneciendo el 10% restante el Ente Local, en virtud de la cesión obligatoria y gratuita, habiendo celebrado la sociedad y el Ayuntamiento de que se trate un convenio por virtud del cual la primera de ellas adquiriese al segundo el aprovechamiento que le corresponde por cesión obligatoria y gratuita y concretándose el precio

de la referida adquisición en la entrega, por parte de la sociedad mercantil, de dos fincas (una finca rústica y la participación indivisa en un solar) así como de una cantidad en metálico (compensación a metálico derivada de la realización de dichas cesiones)⁵ cabría estimar, siguiendo la línea interpretativa adoptada por la Administración, que nos hallamos ante una de las dos opciones (cesión del terreno o compensación en metálico) que permite el ordenamiento jurídico, y no ante una doble actuación que permita simultanear ambas.

Por tanto, si una sociedad anónima unipersonal cuyo socio único lo fuese un Ayuntamiento llevase a cabo las actuaciones urbanísticas y de edificación necesarias para la renovación urbana de los barrios del citado municipio procedería la consideración de dicha sociedad como órgano técnico-jurídico del ayuntamiento, de manera que habría de declararse la no sujeción a IVA de sus operaciones⁶. De este modo se trataría de la entrega de una compensación dineraria sustitutiva de la cesión y que, debido precisamente a ello, no llega a producirse. No se produciría ninguna operación sujeta a gravamen, no pudiendo estimarse además que la entrega del efectivo representa la contraprestación de entrega alguna. Repárese además que la inexistencia de cesión de aprovechamientos impide aplicar lo declarado por la DGT en su conocida Resolución 2/2000, no produciéndose ninguna incorporación al patrimonio municipal. En suma, el Ayuntamiento no realiza ningún tipo de operación con trascendencia tributaria como consecuencia de la renuncia al aprovechamiento a cambio de una compensación en efectivo.

¿Y qué consideraciones merecen las dos entregas realizadas por la sociedad mercantil? *A priori* habría que estimar que ambas se encuentran sujetas al IVA salvo prueba en contrario, dada la forma jurídica que adopta el sujeto que realiza la entrega. Ahora bien, cabría plantearse igualmente la posibilidad de aplicar alguna exención que posibilitase la sujeción de la operación a la Modalidad de TPO. Esto es lo que sucede, por ejemplo, con la entrega de la finca rústica, en relación con la cual es de aplicación la exención establecida en el art. 20.Uno.20º de la LIVA, resultando en consecuencia la citada operación sujeta a la

⁵ Recuérdese a este respecto que, como ya se ha señalado, tradicionalmente la DGT ha considerado que las cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos efectuadas a los Ayuntamientos constituyen una operación no sujeta a IVA, al no existir propiamente una transmisión.

⁶ Véase, a este respecto, la contestación de la DGT a Consulta de 22 de abril de 2009.

Modalidad de TPO. No obstante conviene tener presente que se trata de una exención renunciable, de manera que cabría la posibilidad de que el sujeto pasivo hiciese uso de dicha facultad sujetando la operación a IVA de manera definitiva, y quedando entonces la operación igualmente sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD), aunque exenta, al ser el sujeto pasivo un Ayuntamiento.⁷

En todo caso habrá que entrar a comprobar si concurren efectivamente los requisitos necesarios para la validez de la renuncia a la exención y, en particular, la circunstancia de que el adquirente tenga derecho a la deducción íntegra de las cuotas de IVA soportadas. Piénsese que cabría la posibilidad de que el Ente Local adquirente se viese afectado por la aplicación de alguna exención en el desarrollo de su actividad inmobiliaria (caso, por ejemplo, de la relativa a la construcción de viviendas de promoción pública para el arrendamiento), circunstancia esta última que provocaría la pérdida del ejercicio del derecho a la deducción total de las cuotas soportadas y, por ende, la improcedencia de la renuncia.

En cambio, por lo que respecta a la entrega de una parte indivisa de un solar, se trataría de una operación sujeta a IVA y no exenta del citado Impuesto, al tener por objeto un terreno edificable. Y únicamente se originaría el hecho imponible del ITPyAJD en relación con la Modalidad de AJD, resultando igualmente de aplicación la exención subjetiva anteriormente reseñada.

Supongamos a continuación la existencia de otra operación consistente en una permuta de tres participaciones indivisas en solares más un terreno rústico entregados por una sociedad mercantil a cambio de un terreno que tuviese la consideración de solar entregado por el Ayuntamiento y adquirido por adjudicación en una Junta de Compensación. Pensemos, por ejemplo, en el caso de una sociedad mercantil que fuese propietaria de varios inmuebles, constituyendo tres de ellos participaciones indivisas en terrenos que tuviesen la consideración de solares, habiéndose iniciado su urbanización y produciéndose su adquisición como consecuencia de adjudicaciones realizadas en el seno de una Junta de Compensación, mientras que el último lo fuese un terreno rústico. Por su parte el Ente Local sería propie-

tario de un terreno calificado igualmente como solar y adquirido por adjudicación en una Junta de Compensación, habiendo acordado las partes la realización de una permuta sobre la totalidad de los inmuebles anteriormente indicados y comprometiéndose cada una de ellas a continuar sufragando los costes derivados de la urbanización de los terrenos entregados.

Igualmente en el presente caso, y salvo prueba en contrario, las transmisiones realizadas por la sociedad mercantil se encontrarían sujetas al IVA. Incluso lo más probable será que la Junta de Compensación de la que resulten los tres solares actúe como fiduciaria, de manera que la citada sociedad también adquiriría, en relación con dichos terrenos, la condición de urbanizadora.

¿Qué tratamiento habría que otorgar a las tres participaciones indivisas en solares? Desde nuestro punto de vista en el presente caso no cabría aplicar ninguna exención en el IVA que pudiese determinar su sujeción a la Modalidad de TPO, ya que en ningún caso podrían resultar incluidas dentro del ámbito del art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992. Y, en base a ello, tendría lugar igualmente la sujeción de la operación al IAJD, si bien siendo sujeto pasivo el Ayuntamiento la operación quedaría exenta del citado Impuesto.

Por lo que respecta a la finca rústica parece claro que esta última sí que se encontraría exenta de IVA por aplicación del anteriormente citado art. 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya que no se trata, cuanto menos, de un terreno en curso de urbanización. Ahora bien, tampoco cabe pensar que proceda la liquidación por la Modalidad de TPO, en tanto en cuanto el sujeto pasivo de la operación (el Ayuntamiento) resulta ser beneficiario de la exención subjetiva regulada en el art. 45.I.A).a) del RDLeg. 1/1993.

En nuestra opinión en dicho caso la transmisión efectuada por el Ayuntamiento constituiría una entrega empresarial sujeta al IVA. Téngase presente que, muy probablemente, el terreno en cuestión procederá de la cesión obligatoria y gratuita de aprovechamientos urbanísticos. Y, a mayor abundamiento, a pesar de que ello no fuese así, el Ente Público Local tendrá la consideración de urbanizador. Adicionalmente no resultaría aplicable la exención prevista en el art. 20.Uno.20º de la LIVA, ya que el terreno adquiriría la consideración de solar, o

⁷ Véase, en este sentido, lo declarado por el art. 45.I.A).a) del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD.

bien se encontraría como mínimo en curso de urbanización. En conclusión, la entrega efectuada estaría sujeta y no exenta de IVA, teniendo lugar al mismo tiempo la sujeción de la operación sin exención al IAJD, al ser el sujeto pasivo en el presente caso la sociedad mercantil y no el Ente Local.

IV. RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A AQUELLAS OPERACIONES CONSISTENTES EN LA CELEBRACIÓN DE UN CONVENIO PARA LA OBTENCIÓN DE TERRENOS DESTINADOS A VIALES PRODUCIÉNDOSE LA AGRUPACIÓN DE DIVERSAS FINCAS Y LA POSTERIOR SEGREGACIÓN DE UNA PORCIÓN PARA SU ENTREGA A UN AYUNTAMIENTO.

Dada una operación en virtud de la cual, existiendo un único propietario en una unidad de actuación, tuviese lugar la celebración de un convenio en cuya virtud aquél procediese a agrupar varias fincas de las que resultase titular segregando una porción de la resultante y entregándola a un Ayuntamiento con destino a viales y a espacios libres públicos, asumiendo el conjunto de los propietarios los gastos derivados de la urbanización de la porción cedida si bien permitiéndoles el uso de la misma hasta el inicio de la realización de las correspondientes obras, dicha operación no podría tener ninguna trascendencia a efectos del IVA o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya que se trataría simplemente de una cesión obligatoria y gratuita (si bien realizada mediante convenio) de los terrenos necesarios para viales y espacios públicos. Dicho de otro modo, no se produciría una verdadera transmisión.

A pesar de ello habría que concluir que la agrupación de las tres fincas quedaría sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, quedando integrada su base imponible por el valor de las fincas agrupadas, tal y como se encarga de precisar el art. 70.3 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD.

En cambio tratándose, por ejemplo, de un convenio celebrado para la ejecución de una medida de realojo en el que los particulares afectados por el desalojo resultasen ser propietarios de un piso alquilado a otro particular, el cual fuese transmitido a un Ayuntamiento percibiéndose una determinada cantidad en metálico y

aplicándose el resto al pago de la transmisión de la que fuesen beneficiarios (piénsese, por ejemplo, en aquel supuesto en virtud del cual el Ayuntamiento hubiese promovido la construcción de la edificación, transmitiendo a los particulares afectados por el desalojo una de las viviendas incluidas en aquélla y habiéndose cobrado el precio acordado, en parte, mediante la compensación con las cantidades adeudadas por el Ente Público en virtud de la transmisión anterior y, en parte, en metálico, con pago aplazado), la transmisión realizada por los particulares estaría, con carácter general, sujeta a la Modalidad de TPO, ya que no resulta posible atribuir a dichos sujetos la condición de sujetos pasivos del IVA.

No obstante, al ser el adquirente el Ayuntamiento, la citada operación quedaría exenta del citado Impuesto. Por lo que respecta a la transmisión de la vivienda propiedad del Ente Local, se trataría de una entrega de bienes sujeta a IVA, ya que el Ente Local actuaría como promotor de la edificación. Y, debido precisamente a ello, la referida operación no estaría exenta del citado Impuesto, ya que constituiría una primera entrega no subsumible en el art. 20.Uno.22º de la LIVA. Así las cosas, se produciría además la sujeción sin exención de la operación al IAJD. Lógicamente, ello sería así salvo que la vivienda hubiese sido objeto de utilización ininterrumpida durante un plazo igual o superior a dos años por parte del propio Ayuntamiento, por arrendatarios o por titulares de derechos reales de goce y disfrute, en cuyo caso estaríamos en presencia de una segunda transmisión exenta de IVA y sujeta a ITP, salvo renuncia a la exención de IVA.

¿Y cómo habría de tributar un convenio expropiatorio para la obtención del suelo necesario para la construcción de una carretera? Pensemos en el caso de aquel convenio cuyo objeto consistiese en la construcción de una carretera, habiéndose comprometido el Ministerio de Fomento a la ejecución de la obra y el Ente Local a proporcionar los terrenos necesarios. Suponiendo que estos últimos tuviesen la antigua consideración de suelo no urbanizable o de urbanizable, no hallándose delimitados los sectores y no habiéndose iniciado los procedimientos de reparcelación o de compensación (en base a lo cual el convenio autorizase al Ayuntamiento para llevar a cabo la ocupación inmediata de dichos terrenos, si bien concediendo a sus propietarios el derecho futuro

a que se concrete su aprovechamiento en el polígono o sector donde aquéllos se incluyan, una vez que fuesen clasificados como urbanizables y/o delimitados los sectores), y teniendo presente igualmente que sobre los terrenos existiesen unos cultivos y unas construcciones que fuesen objeto de expropiación (habiéndose abonado el justiprecio, en una parte, a través de la entrega de una edificación y de una participación indivisa y, en otra, en metálico), la ocupación de los terrenos efectuada por el Ayuntamiento constituiría, en realidad, una operación anticipada de compensación o de reparcelación exenta de la Modalidad de TPO en todo caso, si bien cabría la posibilidad de pensar que nos hallamos ante la constitución de un derecho real limitado que habilita la ocupación durante el tiempo transcurrido entre su inicio y la constitución del sistema de compensación o de reparcelación de que se trate. De cualquier manera la condición de sujeto pasivo recaería sobre la Entidad Pública, quedando la operación exenta.

Por lo que respecta a la tributación de la operación de expropiación, dependerá de la condición de sus titulares. Así, teniendo éstos la condición de empresarios o profesionales y quedando los terrenos afectos al desarrollo de su actividad, la operación estaría sujeta a IVA. *A priori*, al tratarse en el supuesto planteado de terrenos rústicos y hallarse los mismos destinados a la construcción de viales, su transmisión se encontraría exenta de IVA y sujeta a la Modalidad de TPO. Ahora bien, al ser el sujeto pasivo un Ayuntamiento, la operación de expropiación quedaría igualmente exenta de este último impuesto. Y, en cuanto a los terrenos sobre los que se asientan las construcciones, la exención del IVA únicamente operaría si pudiera considerarse que nos hallamos en realidad ante una segunda o ulterior transmisión de una edificación. En cambio, si los particulares expropiados no tuviesen la consideración de empresarios a efectos del IVA, la transmisión efectuada del conjunto de los terrenos y de las edificaciones estaría sujeta a la Modalidad de TPO pero exenta, al ser el adquirente un Ente Público.

Finalmente, y por lo que respecta a la transmisión de los inmuebles de titularidad municipal, habiendo sido

las edificaciones promovidas por el Ayuntamiento, la operación estaría sujeta a IVA y, muy probablemente, no exenta, al tratarse de un supuesto de primera transmisión, salvo que se hubiese producido su utilización ininterrumpida durante un plazo igual o superior a dos años por parte del propio Ayuntamiento o por arrendatarios o titulares de derechos reales de goce y disfrute, en cuyo caso estaríamos en presencia de una segunda transmisión exenta de IVA y sujeta a TPO, salvo renuncia a la exención en el IVA.

V. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS CUOTAS ABONADAS POR LOS PROPIETARIOS A RESULTAS DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR UNA ENTIDAD URBANÍSTICA DE CONSERVACIÓN.

¿Deben calificarse como prestaciones de servicios las cuotas abonadas por los propietarios como consecuencia de los servicios prestados por una entidad urbanística de conservación? Tal y como precisó el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid en su Sentencia de 23 de septiembre de 2005, tales cuotas no tienen naturaleza tributaria, al ser exigidas de acuerdo con un presupuesto elaborado según los estatutos de la entidad. En consecuencia la naturaleza jurídica de la entidad no determinará por sí sola la naturaleza jurídica de sus ingresos. Piénsese, además, que las entidades urbanísticas colaboradoras presentan un carácter administrativo que contribuye a determinar la dependencia de la Administración urbanística actuante, no pudiendo estimarse que las prestaciones de servicios han sido realizadas directamente por los entes públicos.⁸

¿Quedarían exentas de IVA aquellas operaciones que hubiesen sido realizadas por las entidades urbanísticas colaboradoras y que consistieran en la prestación de servicios para la conservación de la obra urbanizadora y de los espacios libres de dominio y uso público? En nuestra opinión así es, siempre y cuando cumplan los requisitos previstos al efecto en el art. 20.Uno.12 de la LIVA⁹. En cambio, estarían sujetas y no exentas del Impuesto el resto de opera-

⁸ Concretamente, en el supuesto de autos analizado por el TSJ. de Madrid la actividad desarrollada por la entidad quedaba sujeta a IVA, ya que la entidad urbanística en cuestión adquirió personalidad jurídica a partir de su inscripción en el correspondiente Registro.

⁹ Este fue el criterio adoptado por la DGT en contestación a Consulta de 25 de enero de 2007 que, a su vez, sigue la doctrina elaborada por el TS, entre otras, en sus Sentencias de 23 de junio de 2004 y 11 de julio de 2005.

ciones realizadas por dichas entidades consistentes en la prestación de servicios para la conservación de la obra urbanizada, de los espacios libres de dominio y usos privados u otros servicios prestados por la entidad urbanística a sus miembros distintos de los anteriormente indicados. Y tampoco quedarían exentas de IVA las cuotas satisfechas por los servicios de urbanización, cualquiera que sea el sistema empleado para la urbanización de un terreno.¹⁰

¿Han de calificarse como operaciones no sujetas a efectos del IVA aquellas actividades realizadas por una entidad mercantil íntegramente dependiente de una Diputación Provincial y consistentes en la prestación de servicios de gestión y ejecución del planeamiento urbanístico? En su Resolución de 22 de mayo de 2008 la DGT declaró la no sujeción de dichas operaciones sobre la base de la consideración de dicha entidad como órgano técnico jurídico. Tal y como afirmó la DGT en la citada Resolución, la transmisión gratuita de las fincas, objeto de la consulta formulada, no podía estar sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD, al faltar uno de los requisitos esenciales del hecho imponible, como es el carácter oneroso de las transmisiones sujetas a dicha Modalidad. Y tampoco quedaría sujeta dicha transmisión al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), ya que este último Impuesto únicamente somete a gravamen transmisiones lucrativas efectuadas a favor de

personas físicas y, en el presente caso, el adquirente lo es una Diputación Provincial. No obstante matiza la DGT que la no sujeción de la transmisión de las fincas ni a la Modalidad de TPO del ITPyAJD ni al ISD (y tampoco a la Modalidad de Operaciones Societarias) determina la sujeción de la escritura pública en la que se formalizó la transmisión a la cuota gradual de la Modalidad de AJD del Impuesto, al cumplirse los requisitos establecidos al efecto en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993. Ahora bien, dado que el adquirente lo es una Administración Pública (en nuestro caso, un Ayuntamiento), tendrá derecho a la aplicación de la exención subjetiva prevista en el art. 45.I.A).a) del TRLITPyAJD.

En consecuencia, si los concretos terrenos que iban a ser transmitidos se encontrasen en alguna de las situaciones anteriores, la entrega de los mismos constituiría una operación sujeta a IVA. En el supuesto de que, al amparo de los criterios anteriores, la entrega resultase sujeta al Impuesto, habría que valorar la posible exención de acuerdo con lo dispuesto en el art. 20, apartado uno, número 20º de la Ley 37/1992¹¹. Pues bien de lo dispuesto en el citado precepto se deduce que si los terrenos que se transmiten tienen la condición de rústicos o no edificables, su entrega ha de quedar exenta de IVA. Y, en el hipotético caso de que dichos terrenos tuviesen la consideración de edificables o bien se tratase de terrenos urbanizados o

¹⁰ En su Resolución de 30 de agosto de 2006, ya citada con anterioridad, la DGT analizó el supuesto de una Diputación Provincial que procedía a la venta de unos terrenos pertenecientes a su propio patrimonio y propiedad de establecimientos benéficos cuya administración ostentaba, los cuales se hallaban afectados por procesos urbanísticos. A juicio del citado Centro Directivo si, con carácter previo a la transmisión de las fincas, la entidad propietaria (ya sea la propia Diputación o los entes benéficos) satisficiera algún gasto que se correspondiera con operaciones materiales de transformación física del terreno de su propiedad, dicha entidad habría adquirido la condición de empresario o profesional, quedando en consecuencia la transmisión sujeta a IVA. En cambio, en el supuesto de que las entidades propietarias no hubiesen satisfecho gasto alguno o, de haberlo hecho, dichos gastos se correspondiesen con estudios o trámites administrativos previos a las obras de urbanización que pudieran llevarse a cabo en el futuro, la transmisión de dicho terreno no constituiría una operación sujeta al IVA, al no realizarse por un empresario o profesional.

¹¹ Como ya sabemos dicho precepto establece lo siguiente: "(...) 20º) Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

- a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas."

en curso de urbanización, la entrega no estaría exenta y habrá que repercutir el tributo.¹²

¿Y qué sucedería en aquellas operaciones consistentes en la transmisión de terrenos no urbanizables efectuada a una sociedad pública encargada de la gestión urbanística que se comprometiese a desarrollar la urbanización y a la entrega de una parte del suelo urbanizado resultante? De conformidad con lo declarado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 13 de febrero de 2008, la condición de urbanizadora recaería en el presente caso en la sociedad pública y no en los particulares, que no adquieren la condición de empresarios. Así, los terrenos recibidos como contraprestación no habrían de integrarse en su patrimonio empresarial, no quedando su posterior transmisión sujeta a IVA.

En todo caso parece claro que no procederá repercutir el IVA por las cesiones gratuitas de parcelas que un Ayuntamiento efectúe a favor de una empresa municipal de la vivienda, dado que se trata de una entrega realizada por un Ente Público sin contraprestación para la construcción de viviendas protegidas. La cesión gratuita de parcelas efectuada por un Ayuntamiento en favor de una empresa municipal de vivienda para la construcción de viviendas protegidas se encuentra no sujeta a IVA, tal y como precisó el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2009, al estimarse que se trata de una entrega efectuada en el ejercicio de fines públicos, esto es, de una entrega efectuada por un Ente Público sin contraprestación para la construcción de viviendas protegidas.

VI. RÉGIMEN TRIBUTARIO AL QUE QUEDAN SUJETAS LAS CERTIFICACIONES MUNICIPALES EXPEDIDAS POR LOS ENTES LOCALES CON MOTIVO DE LA REALIZACIÓN DE OPERACIONES URBANÍSTICAS.

¿Qué sucede con las certificaciones municipales de operaciones urbanísticas expedidas por los Ayuntamientos? ¿Se hallan sujetas al ITPyAJD? Tal y como precisó la DGT en contestación a Consulta de 24 de julio de 2006, de cara a la aplicación de la cuota gradual o variable de documentos notariales dentro de la Modalidad AJD del ITPyAJD, se incumple el primero de los requisitos exigidos al efecto, relativo a la necesidad de que los actos queden recogidos en primera copia de escritura o acta notarial, ya que resultan recogidos en una certificación municipal, si bien son objeto de cumplimiento las restantes condiciones, a saber: que tenga por objeto cantidad o cosa valuable; que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial (actual Oficina Española de Patentes y Marcas); y que los actos o contratos recogidos no estén sujetos ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las otras dos modalidades del ITPyAJD. Concluye por tanto la DGT que las operaciones del proyecto de parcelación, en aquellos casos en los que el mismo se documente en una certificación administrativa, no está sujeta a la cuota gradual de AJD, produciéndose además la no sujeción de la cesión gratuita de terrenos a los Ayuntamientos al IVA o a la Modalidad de TPO del ITPyAJD. Y es que las cesiones gratuitas de terrenos al Ayunta-

¹² Véase igualmente a este respecto lo declarado por la DGT en su Resolución de 18 de enero de 2010, al hilo de la cual, refiriéndose igualmente el citado Centro Directivo a la entrega de determinados solares por parte del Ayuntamiento consultante, se concluyó 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: cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública; cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad; y 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. Así las cosas la entrega de la edificación terminada a través de la cual se materializase la contraprestación de la entrega del terreno referida tendría lugar cuando concluyese su construcción y se encontrara sujeta y no exenta del Impuesto, al tener la condición de primera entrega conforme a lo dispuesto por el art. 20.uno.22º de la Ley 37/1992. El devengo de dicha entrega se produciría cuando tuviese lugar la transmisión del poder de disposición de la misma, según establece el art. 75.uno.1º de la Ley 37/1992. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.dos de la citada Ley, la entrega del terreno referida constituiría un pago a cuenta en especie de la entrega de la edificación futura, pago que percibe el instituto promotor y que, en consecuencia, se encuentra sujeto y no exento del Impuesto. La base imponible de dicho pago a cuenta estaría constituida, de conformidad con lo dispuesto por el art. 79.uno de la Ley 37/1992, por la contraprestación que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes. Dicha base del pago a cuenta así calculada habría de coincidir con la de la entrega de la edificación futura, no debiendo esta última ser objeto de recálculo alguno cualquiera que sea la variación (al alza o a la baja) que experimentase el valor de dicha edificación durante el tiempo que transcurra desde que se concluya la permuta, fecha que se tomará como referencia para la aplicación del art. 79.uno, hasta que se entregue efectivamente la edificación una vez haya finalizado su construcción.

miento para dotaciones públicas no quedan sujetas ni al IVA ni a la Modalidad de TPO del ITPyAJD.

No obstante conviene precisar que cuando tales cesiones obligatorias de terrenos efectuadas a los Ayuntamientos se sustituyen por una compensación en metálico la situación cambia. Así tuvo ocasión de manifestarlo la DGT en contestaciones a Consultas de 16 de diciembre de 2003 y de 5 de noviembre de 2004, en las que se señaló que en aquellos supuestos de cesiones a la Administración de los suelos correspondientes a los aprovechamientos urbanísticos en el porcentaje que determinen las Leyes se produce una opción entre alguna de las vías legalmente posibles (cesión del terreno o su equivalente en metálico) pero nunca una doble actuación que permitiese simultanear las dos opciones citadas. Así sucedería, por ejemplo, cuando la concreción del aprovechamiento urbanístico correspondiente al Ayuntamiento por exceder del susceptible de apropiación privada no se realizase mediante cesión alguna de terrenos a dicha Corporación local, sino mediante la entrega al mismo, por parte de los propietarios afectados, de una determinada cantidad de dinero en concepto de compensación económica sustitutiva de la referida cesión, la cual, por consiguiente, no tendría lugar.¹³

Como es lógico en estos casos no resultaría de aplicación el contenido de la Resolución de la DGT 2/2000, de 22 de diciembre, ya que los terrenos no llegan a formar parte del patrimonio municipal del suelo, sustituyéndose la obligación de cesión o reparto de aprovechamientos dispuesto por la Ley por su compensación a metálico. Dicho de otro modo, la referida compensación económica dineraria no constituiría la contraprestación de operación alguna (entrega de bienes o prestación de servicios) sujeta al IVA y realizada por el Ayuntamiento en favor de los propietarios de terrenos incluidos en la unidad de ejecución.¹⁴

En definitiva, en dichas situaciones no cabría hablar de incremento del patrimonio municipal del suelo, al haberse producido la sustitución de la obligación de cesión o reparto de aprovechamientos dispuesta al efecto por el legislador urbanístico por su compensación a metálico, que no representaría además la contraprestación de operación alguna (entrega de bienes o prestación de servicios) sujeta al IVA en virtud del art. 4 de la Ley 37/1992 y realizada por el Ayuntamiento en favor de los propietarios de terrenos incluidos en la unidad de ejecución.

Desde nuestro punto de vista la compensación económica no constituye la contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA realizada por el Ayuntamiento a favor de los propietarios de los terrenos incluidos en la unidad de ejecución. Se trataría pues de una operación no sujeta al citado Impuesto.

Por otra parte, en el supuesto de que la cesión se efectuase a título gratuito no quedarían sujetas al Impuesto las prestaciones de servicios realizadas en dichas condiciones (y a las que se refiere el art. 12.3º de la LIVA) que resulten obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o de convenios colectivos. Partiendo de que la prestación de servicios que constituye la urbanización de los terrenos realizada a costa de quienes efectúan dicha cesión supone una prestación de servicios llevada a cabo en cumplimiento de la legislación urbanística, habría que concluir que se trata de una operación no sujeta a IVA, ya que constituye una operación de las reguladas en el art. 12.3º de la Ley 37/1992, de carácter obligatorio para quien la realiza en virtud de una norma jurídica y, más precisamente, de aquella legislación urbanística que haya dispuesto la no asunción de las cargas de urbanización correspondientes al ayuntamiento.

En cambio, si la urbanización de dichos terrenos no resultase de lo dispuesto por la legislación urbanística la operación constituiría una prestación de servi-

¹³ Véanse, en este sentido, las Resoluciones de la DGT de 21 de septiembre de 1998 y de 21 de julio de 1999, en las que se declaró que “Cuando la cesión se sustituye por una compensación económica, en los supuestos de cesiones a la Administración de los suelos correspondientes a los aprovechamientos urbanísticos en el porcentaje que determinen las Leyes, se produce una opción entre algunas de las vías legalmente posibles (cesión del terreno o su equivalente el metálico), pero nunca una doble actuación que simultanearía las dos opciones aludidas”.

¹⁴ Véase igualmente a este respecto lo declarado por el TEAC en su Resolución de 8 de julio de 2009, en la que se declaró improcedente la sujeción a gravamen de la compensación económica en metálico derivada de la obligación de cesión de un porcentaje del aprovechamiento urbanístico establecida en la Ley del Suelo, argumentándose por parte del Tribunal que no resultaba de aplicación la Resolución de la DGT 2/2000, ya que no se trataba de la transmisión de un terreno, sino de unos derechos urbanísticos que, como tales, no podía considerarse que pertenezcan al Ayuntamiento en concepto de patrimonio empresarial.

cios efectuada a título gratuito y para la que no habría exención ni supuesto de no sujeción susceptible de ser aplicado. Finalmente, si el deber de cesión establecido por la normativa urbanística se cumpliera mediante la entrega al Ayuntamiento de edificaciones ya construidas la entrega de dichas edificaciones (de las que se consideraría promotora a la junta de compensación que las construyese), constituiría una operación sujeta a IVA, con lo que el Ayuntamiento habría de soportar su repercusión.¹⁵

Por último, tratándose de una entidad urbanística de conservación integrada por las personas físicas o jurídicas propietarias de las fincas incluidas dentro de los límites de una determinada urbanización y que acordara con el Ayuntamiento ocuparse del mantenimiento de las dotaciones e instalaciones de uso público, girando para ello con carácter mensual unos recibos a los propietarios de las fincas para el mantenimiento de las citadas dotaciones, estimó la DGT en contestación a Consulta de 31 de julio de 2006 que dicha entidad habría de repercutir al Ayuntamiento el IVA al 16% (actualmente al 18%), al quedar la citada operación sujeta y no exenta del IVA.¹⁶

VII. TRIBUTACIÓN A EFECTOS DEL IVA DE AQUELLA OPERACIÓN EN VIRTUD DE LA CUAL UN AYUNTAMIENTO CELEBRA UNA SUBASTA PÚBLICA PARA LA EXPLOTACIÓN DE LOS DERECHOS CINEGÉTICOS DE UN COTO DE CAZA.

Como es sabido dispone el art. 4 apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA,

que *“Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”*. Por su parte el art. 5, apartado dos de la citada Ley dispone que *“Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*. Y el apartado uno del citado precepto contiene una definición propia y específica del concepto de empresario o profesional, considerando como tales a los efectos de dicho Impuesto, entre otros, a *“quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes”*.

Tratándose, como sucede en el supuesto planteado, de unas adjudicaciones realizadas en pública subasta, ya en su día el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 24 de octubre de 1996 declaró sujetas al IVA determinadas entregas de bienes realizadas en subasta judicial, entendiendo que no es el juez quien realiza la entrega sino un empresario a efectos del impuesto, así como que los bienes entregados pertenecen al patrimonio empresarial de dicho empresario.

¹⁵ Acerca de esta cuestión pueden consultarse, entre otras, las contestaciones de la DGT a Consultas de 22 de abril de 1998 y, más recientemente, de 5 de julio de 2006. En esta última Resolución se declaró que aquella operación en virtud de la cual un Ayuntamiento, en el marco de un proceso de urbanización, sustituye la cesión obligatoria de terrenos legalmente establecida por un local comercial edificado por el promotor, constituye una operación sujeta y no exenta de IVA.

¹⁶ Ahora bien, tal y como declara la Audiencia Nacional (AN) en su Sentencia de 21 de enero de 2009, relativa al tratamiento tributario que han de recibir a efectos del IVA aquellas cuotas que los miembros de una entidad urbanística de conservación abonen a ésta por el alquiler, lectura y conservación de los contadores de agua, así como por los servicios de vigilancia de los viales y zonas públicas integradas en la urbanización, dichas cuotas no se encuentran sujetas al Impuesto siempre y cuando se acredite que las mismas fueron las destinadas al mantenimiento y conservación de las zonas de uso público. Debe precisarse no obstante que al citado pronunciamiento le fue formulado un voto particular discrepante en el que se señaló que, por lo que respecta al supuesto de autos planteado, no existía constancia de que, bien la entidad o bien los particulares, hubiesen adquirido derechos sobre el dominio público, argumentándose además que no cabe apreciar si los servicios prestados por la entidad de conservación lo han sido única y exclusivamente en bienes demaniales. En definitiva, y tal y como se señaló en la Sentencia del TSJ. de Madrid de 25 de noviembre de 2008, tratándose de servicios prestados por una entidad urbanística de conservación ha de atenderse, de cara a la aplicación de la exención que establece el art. 20.Uno.12º de la LIVA, a la naturaleza urbanística de la entidad, exigiéndose que se halle sometida al control de la Administración urbanística competente y la existencia de un ejercicio de funciones públicas cuando su actuación tiene lugar en el ámbito del dominio público y de sus facultades públicas. Y, tal y como precisa el Tribunal, tratándose de una prestación de servicios no realizada directamente por una Administración territorial u organismo autónomo y existiendo una contraprestación de naturaleza no tributaria, la aplicación de la exención resulta improcedente.

Ciertamente en el presente caso lo que se produce es la adjudicación del aprovechamiento cinegético de un terreno. Esto es, no se trata de una entrega de bienes, sino de una prestación de servicios. Así se establece en el art. 11 de la Ley del Impuesto, cuyo apartado dos, número 2º señala que tienen la consideración de servicios los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. Sin embargo, siguiendo la línea de interpretación fijada por el TEAC, así como la doctrina consolidada elaborada al respecto por la DGT, la adjudicación del derecho a la explotación cinegética de determinados terrenos que conforman un coto de caza se realiza por el titular del citado derecho, es decir, por el propietario del terreno.

Por tanto en el presente caso el Ayuntamiento habría de quedar calificado, a efectos del Impuesto, como empresario, por realizar una operación que supone la explotación de un bien corporal (terrenos que forman el coto de caza) con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y, de manera más general, por ordenar por cuenta propia factores de producción materiales y humanos o sólo uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Y, en base a ello, la calificación del Ayuntamiento como empresario no ofrece ninguna duda, de manera que la cesión a terceros del aprovechamiento cinegético por un tiempo determinado y a cambio de un precio constituye una operación sujeta a IVA, siendo el tipo aplicable, tal y como establece el art. 90, apartado uno, de la Ley del Impuesto en su actual redacción, el 18 por ciento. Téngase presente además que el art. 91 de la LIVA no contiene el supuesto de aplicación de los tipos impositivos reducidos regulados en dicho precepto a la cesión o arrendamiento de aprovechamientos cinegéticos, de manera que dichas prestaciones de servicios están gravadas al tipo general del 18 por ciento.

Por otra parte, de conformidad con lo establecido en el art. 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992, están exentos del Impuesto aquellos arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en su art. 11, y la constitución

y transmisión de derechos reales de goce o disfrute que tengan por objeto terrenos, salvo en los casos previstos en el mismo precepto. De lo dispuesto en el citado art. 20, apartado uno, número 23º de la LIVA resulta que dicha exención alcanza al arrendamiento de terrenos rústicos, pero no a los arrendamientos o cesiones de terrenos para la caza, ya que en éstos el objeto del contrato no es el terreno sino su aprovechamiento cinegético. Por tanto se encuentran sujetas y no exentas de IVA las prestaciones de servicios consistentes en la cesión o arrendamiento de terrenos para la caza efectuados por los titulares de los mismos, ya sean personas físicas, asociaciones de propietarios, ayuntamientos, juntas vecinales o sociedades mercantiles. Y el hecho de que la cesión se produzca mediante pública subasta no afecta a esta calificación. Los prestadores del servicio (en el presente caso el Ayuntamiento) repercutirán el Impuesto al tipo del 18 por ciento al adjudicatario del derecho de aprovechamiento cinegético del coto de caza sobre el importe total de la contraprestación pactada.

En resumen, dentro del número 23º del apartado Uno del art. 20 de la LIVA se encuentran incluidos los arrendamientos de fincas para su explotación agrícola y los arrendamientos de pastos existentes en las mismas, pero no los arrendamientos o cesiones de terrenos para la caza, ya que en éstos el objeto del contrato no es el terreno, sino su aprovechamiento cinegético. En cambio, tratándose de aquellos supuestos relativos a pastos y montaneras, al ser el objeto del contrato el uso o disfrute de los frutos propios del terreno, ha de considerarse que es el propio terreno el que es objeto de arrendamiento. De este modo el arrendamiento o la cesión del aprovechamiento cinegético de un monte de utilidad pública efectuado por un Ayuntamiento, al no tener por objeto la propia finca rústica, adquirirá la consideración de prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA, quedando el Ente Local obligado a repercutir íntegramente el importe del impuesto al adjudicatario de la cesión, quedando por su parte éste último obligado a soportarlo, de conformidad con lo dispuesto en el art. 88 de la Ley 37/1992¹⁷.

¹⁷ Véase, a este respecto, lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 30 de octubre de 2009.

SE PUEDE RECAUDAR MÁS BAJANDO LOS IMPUESTOS

José Menéndez Hernández

Registrador de la Propiedad

Ex Magistrado del Tribunal Supremo

Subir o bajar los impuestos. ¿Los baja la Comunidad de Madrid y los sube el Estado? Esta dialéctica reciente puede matizarse sosteniendo que cuando la economía nacional remonte el vuelo y se arrincone la recesión, evidentemente la solución estará en bajar la imposición.

En años pasados se han gastado cantidades galácticas en acciones no creativas de riqueza. Es extraño, pues la solución, tanto para la economía nacional como para las arcas del Tesoro, consiste en dirigir la masa dineraria hacia la creación de empresas y en conceder créditos a los autónomos. Porque creciendo la actividad productiva crece también la recaudación tributaria. Siendo preciso también reducir el gasto público no productivo.

Es fácil esclarecer la afirmación de que bajando los impuestos el Estado puede recaudar más. Aunque en principio parezca paradójico, no lo es. La explicación se encuentra en el hecho de que la actividad económica de un país está íntimamente relacionada con la actividad tributaria de los entes públicos. Y es que tanto los impuestos, como las contribuciones, como las tasas, se enquistan parasitariamente (utilizamos el adjetivo por su gran valor expresivo) sobre la total afluencia económica del país, y por tanto cuanto más extensa sea la actividad económica mayor será la recaudación.

El Estado (y por su delegación las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos) es socio de todas las sociedades del país (pues a todas las exige el impuesto de operaciones societarias cuando se constituyen y de todas percibe el impuesto de producto

denominado Impuesto de Sociedades, de devengo periódico, cada año).

El Estado es vendedor en todas las ventas (pues percibe el porcentaje del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales o del I.V.A., según los casos).

El Estado (Impuesto de Sucesiones) es heredero en todas las herencias y legados, y también percibe una cuota por todas las donaciones que se hacen.

Nos hemos permitido una licencia. Decimos que el Estado es socio de todas las sociedades y heredero de todas las herencias. Sí, pero un socio privilegiado porque se desentiende del pasivo de los entes sociales y de las deudas de las herencias.

El Estado también (por vía impositiva) está presente en todas las concesiones que se otorgan en el país.

El Fisco también se apunta, con su porcentaje impositivo, a todos los arrendamientos que se concluyen en su jurisdicción fiscal.

No hay hipoteca, ni préstamo hipotecario, en el que no aparezca la Hacienda Pública reclamando su cuota por los actos jurídicos documentados.

El Estado, acudiendo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recalca en el ahorro de todos los ciudadanos del país y se interfiere en todas las plusvalías que pueden lograr con sus aventuras especulativas.

El Estado tiene sed y hambre y grava también todos los consumos que realizamos. Cuanto más bebamos, más ganará.

Con el instrumento del I.V.A. penetra en todas las galerías del mineral económico de la nación.

Hay impuestos que gravan el patrimonio y la tenencia de los bienes (por ejemplo, el I.B.I.) y otros que se enquistan sobre los actos de circulación de la riqueza (el I.T.P., el I.V.A. en algunos casos...).

También el Fisco participa en todos los patrimonios de cierta consideración, a través del impuesto que los grava y que se pretende volver a reimplantar. A través del I.V.A. grava también las ejecuciones de obras, los suministros, los depósitos, las fianzas, los negocios pignoraticios, los actos jurídicos relativos a las obligaciones financieras y la inmensa gama de las prestaciones de servicios empresariales y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones. Y desde la órbita del impuesto de transmisiones patrimoniales se sujetan a imposición la constitución de censos, de usufructos, de anticrisis, las anotaciones de embargo, las inmatriculaciones de fincas, las declaraciones de obra nueva...

Lo cierto es que la presión tributaria se posa, aterrizando, sobre cualquier vestigio de riqueza o de generación de ella por la vía de los actos económicos.

La conclusión es obvia: los impuestos muy elevados yugulan la actividad económica. Sólo los muy pudientes logran satisfacerlos. Un Impuesto de Sociedades casi confiscatorio provocará que se constituyan pocas sociedades. Por el contrario, una tributación leve acarreará que se constituyan un sinnúmero de sociedades y se dispararán la economía y el empleo y los modestos trabajadores podrán consumir.

El Estado cobrará menos a cada sociedad pero cobrará a muchísimas sociedades. Cobrará menos a cada sujeto pasivo del I.R.P.F., pero aumentará ostensiblemente el número de contribuyentes.

No yugulará la riqueza del país y favorecerá su dinamismo económico y a la larga recaudará más cobrando a muchos más mucho menos que si los gravámenes eran elevados.

Es decir, que toda la actividad económica del país rezuma consecuencias tributarias.

El Estado debe exigir a las entidades financieras, a las que ha auxiliado económicamente, que deriven los fondos recibidos hacia los empresarios que puedan crear riqueza.

Hemos querido simplificar. Pero hay muchos actos económicos que generan una imposición dual por un solo negocio jurídico. Piénsese, por ejemplo, en el

contrato paradigmático de compraventa. El impuesto sobre el tráfico jurídico lo soporta el adquirente. Pero el vendedor también tributará si el objeto vendido le ha generado una plusvalía (por I.R.P.F. o por impuesto de sociedades, según los casos).

Dado el actual déficit presupuestario nacional, esta bajada de impuestos se podría neutralizar con una subida mínima de otros tributos, por razones sociales. Sería prudente aumentar la presión fiscal sobre las SICAV, que sólo tributan al 1 por 100.

Sería más conveniente recortar el gasto público. No tiene ninguna justificación la proliferación de televisiones a cargo del erario público. ¿Porqué reciben dinero del Estado los partidos políticos en España? Hasta en la Rusia soviética el partido comunista lo sufragaban los propios afiliados. ¿Porqué hay 300.000 liberados sindicales en España, cuando nuestra productividad es magra y no competitiva? ¿Porqué se mantiene un Senado irrelevante? En las tan incensadas Cortes de Cádiz (si no recuerdo mal) el sistema era unicameral. ¿Porqué se mantiene un Tribunal Constitucional, si sus competencias podría cumplirlas perfectamente una Sala del Tribunal Supremo?...

TRANSMISIÓN DE NEGOCIO DE FARMACIA

Inmaculada Domínguez Calomarde

Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana

El artículo 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, declara no sujeta a IVA:

“La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4.4 de esta Ley”.

Por su parte el artículo 7.5 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 (TRLITPAJD) dispone:

“No estarán sujetas al concepto de *transmisiones patrimoniales onerosas*, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el IVA. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias con-

currentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al IVA”.

Del estudio conjunto de ambos artículos se deduce que la transmisión de una oficina de farmacia no queda sujeta a IVA por constituir el negocio de farmacia una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, y ello independientemente de que se transmita conjuntamente o no el inmueble en el que se ejerza la actividad farmacéutica.

Excluida por tanto la operación del IVA, el estudio se centra en la tributación por el ITPAJD. A este respecto, el TEAC en su sentencia 151/2010 de 26/06/2010 declaró, en unificación de criterio, que la transmisión de un negocio de farmacia que no se encuentre sujeta a IVA, tampoco está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de TPO, salvo que existan bienes inmuebles que quedarían gravados por este último, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.5 del TRLITPAJD.

Efectivamente la transmisión de una oficina de farmacia es una operación que se entiende realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad según artículo 4.2.b LIVA, por lo que cae dentro del tráfico mercantil, aunque quede excluida del IVA por expresa disposición del artículo 7.1 de la LIVA, lo que no significa que por ello deba quedar sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD al tipo de los bienes muebles. Sólo en el caso de que dicha transmisión incluya inmuebles procederá exigir el ITPAJD modalidad de TPO al tipo de los inmuebles por así ordenarlo expresamente el artículo 7.5 del TRLITPAJD y también el 7.1 de la LIVA (que deja

abierta la posibilidad de gravar la operación en el “ámbito de otros tributos”).

Por todo lo cual, se concluye que la transmisión de un negocio de farmacia no tributa ni por IVA ni por ITPAJD modalidad de TPO, salvo que la transmisión incluya el inmueble en el que se ejerza la actividad, el cual quedaría sujeto por la modalidad de TPO al tipo de los inmuebles.

Ahora bien, ¿cabe la sujeción al ITPAJD en su modalidad de AJD en el caso en el que sólo se transmitiese el negocio de farmacia, sin el local?

El artículo 31.2 del TRLITPAJD declara sujetas a esta modalidad impositiva:

“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos de TPO y de OS”.

La cuestión que se plantea es si la transmisión de la oficina de farmacia -sin local- formalizada en escritura pública es un acto que accede al Registro de Bienes Muebles y, por tanto, cumple el requisito de inscribibilidad que exige el artículo 31.2 TRLITPAJD.

El Registro de Bienes Muebles es un Registro de carácter jurídico, a cargo de los Registradores de la Propiedad y Mercantiles, bajo la dependencia de la Dirección General de los Registros y del Notariado del Ministerio de Justicia, cuyo objeto es la publicidad de las titularidades y gravámenes sobre bienes muebles identificables.

Actualmente el Registro de Bienes Muebles ha juntado en uno solo al Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento de la Posesión, el de Venta a Plazos de Bienes Muebles, el de Buques y el de Aeronaves. Dentro de él, y como una sección diferenciada, se creó el Registro de Condiciones Generales de Contratación.

El Registro de Bienes Muebles se configura como un registro de titularidades y no sólo de gravámenes, punto en el que se diferencia del antiguo Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles que se limitaba a dar publicidad a los gravámenes.

Su regulación básica en esta materia está constituida, entre otras, por la Ley 28/1998, de 13 de julio, de Venta a Plazos; la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de Diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de Contratación; la Ley de la Hipoteca mobiliaria y Prenda

sin desplazamiento de la posesión de 16 de diciembre de 1954; y la Ordenanza del Registro aprobada por Orden del Ministerio de Justicia de 19 de julio de 1999.

El citado RD 1828/1999 en su Disposición Adicional Única crea, podemos decir “ex novo”, el Registro de Bienes Muebles en virtud de la autorización concedida al Gobierno por la disposición final segunda de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades.

En su exposición de motivos el citado RD ya avanza que “En este Real Decreto se procede a la creación del Registro de Bienes Muebles, como verdadero Registro de titularidades sobre bienes muebles y no meramente de gravámenes, en base a la habilitación concedida por las normas anteriores, si bien se añade también el Registro de Condiciones Generales de la Contratación como una sección diferenciada dentro de él.”. Y prosigue la citada Exposición de Motivos diciendo que “Todas estas materias son encuadrables dentro del derecho privado civil y mercantil, y en particular en la ordenación de los Registros públicos de trascendencia jurídica, dentro del tráfico privado, por lo que este Real Decreto se dicta al amparo de lo establecido en la disposición final segunda de la Ley 7/1998, de 13 de abril, sobre Condiciones Generales de la Contratación, y del artículo 149.1.6 y 8 de la Constitución Española”.

A continuación, en la Disposición Adicional Única, bajo la rúbrica de “Creación del Registro de Bienes Muebles” dice:

“1. Se crea el Registro de Bienes Muebles, integrado por las siguientes secciones:

1. Sección de Buques y Aeronaves.
2. Sección de Automóviles y otros Vehículos de Motor.
3. Sección de Maquinaria industrial, establecimientos mercantiles y bienes de equipo.
4. Sección de otras Garantías reales.
5. Sección de otros bienes muebles registrables.
6. Sección del Registro de Condiciones Generales de la Contratación.

2. El Registro de Bienes Muebles es un Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles... Dentro de cada una de las secciones que lo integran se aplicará la normativa específica reguladora de los actos o derechos inscribibles que afecten a los bienes...

6. En lo demás no previsto se estará, en cuanto sea aplicable, a lo dispuesto en la Ordenanza del Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, el Reglamento del Registro Mercantil y el Reglamento Hipotecario.”

Respecto al desarrollo reglamentario, el apartado segundo nos remite a la normativa específica reguladora de los actos y derechos inscribibles que afecten a los bienes y el apartado sexto llama supletoriamente, en lo demás no previsto y en cuanto sea aplicable, a la Ordenanza del Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, el Reglamento del Registro Mercantil y el Reglamento Hipotecario.

También resulta destacable reseñar de este Registro su carácter jurídico, y no sólo administrativo, en cuanto no se limita a dar publicidad sino que es productor de efectos jurídicos que garantizan la titularidad del adquirente que inscribe frente a terceros y “erga omnes”. Tal como reconoce reiteradas veces la Dirección General de los Registros y del Notariado, el Registro de Bienes Muebles atribuye a la inscripción efectos de legitimación, prioridad, inoponibilidad y fe pública registral, propios de un Registro jurídico de bienes (cfr. artículo 15 de la Ley 28/1998; artículos 24 a 29 de la Ordenanza de 19 de julio de 1999, disposición adicional única, apartado 6, del RD 1828/1999, que ha incorporado al Registro de Bienes Muebles los citados principios y Resolución de la DGRN de 11 de abril de 2000). En definitiva, se trata de un Registro que proclama las titularidades inscritas y las protege, por lo que los “efectos frente a terceros” son consustanciales a la inscripción misma.

Así mismo resulta destacable la reciente resolución de la DGRN de 1 de febrero de 2012, en la que se debate si cabe la inscripción de la escritura de constitución de la hipoteca mobiliaria sobre una oficina de farmacia sin la previa inscripción del título de adquisición de la misma. Al margen de que defiende el decaimiento del principio del tracto sucesivo al reconocer que “sólo se aplica en aquellos casos en que voluntariamente se hubiera inscrito el dominio del bien”, a continuación reconoce, y es lo que tiene verdadera importancia desde el punto de vista fiscal que, “todo lo anterior no impide, sin embargo, que la adquisición del dominio sobre el bien hipotecado (la oficina de farmacia) pueda ser inscrita, con el apuntado carácter facultativo o voluntario, como así lo confirma el artículo 13 del Reglamento del Registro de HMPSD al prever la posibilidad de inscribir o anotar también los títulos de adquisición de bienes muebles susceptibles de ser

hipotecados. Además, como excepción a dicha regla general, la previa inscripción del título de dominio del bien mueble no sólo es voluntaria, sino imperativa en materia de aeronaves y de buques...”. Y decimos que es lo trascendente en materia fiscal porque lo que va a determinar la sujeción al impuesto va a ser la inscribibilidad, con independencia como ya sabemos de que luego llegue o no a inscribirse efectivamente.

Por tanto, fiscalmente, en la medida en que la oficina de farmacia se considera un establecimiento mercantil, perfectamente definido bien por sus notas distintivas bien por la determinación de su status loci y con acceso al Registro de Bienes Muebles, si la transmisión del negocio de farmacia se documenta en escritura pública, se cumplen los requisitos exigido por el artículo 31.2 del TRLITPA-JD para sujetar la operación a la cuota gradual de AJD.

En este sentido, resulta destacable la Sentencia 615/2011 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 25 de mayo de 2011, que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Consellería de Economía y Hacienda contra la resolución de 31-10-2008 del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, anulando la liquidación practicada por la Administración por la modalidad de AJD con ocasión de la transmisión de una oficina de farmacia el 30-06-2006.

Sin perjuicio de que en la fecha del devengo la redacción del artículo 7.1 LIVA fuera distinta de la actual, el tema que aborda la sentencia es la inscribibilidad de la transmisión del negocio de farmacia en el Registro de Bienes Muebles, de forma desafortunada a mi entender, pues declara que la inscripción en el Registro es débil, y que el mismo “carece de desarrollo reglamentario que permita conocer con suficiente precisión los bienes que acceden a dicho Registro, el cual sólo recoge gravámenes de esa índole y no las meras titularidades”.

Literalmente dispone la Sentencia “dicha operación (la adquisición de una oficina de farmacia) no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de forma preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros”. Es decir que empieza proclamando la no inscribibilidad para decir a continuación que lo es pero no “de forma preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros” o sea que viene a decir que es inscribible y a la vez que no lo es, dejando sin resolver la controversia, pues acepta tanto la

inscribibilidad como la no inscribibilidad. Ello sin perjuicio, como ya se vio, que los “efectos frente a terceros” son consustanciales a la inscripción misma en el Registro de Bienes Muebles. Por otro lado, reducir la inscribibilidad a la que lo es con carácter constitutivo y obligatorio, excluyendo las voluntarias y declarativas -que son la regla general en nuestro Derecho- es tanto como reducir drásticamente el hecho imponible del gravamen AJD a los supuestos excepcionales de inscripción constitutiva, como la hipoteca.

Por otro lado, el argumento esgrimido tanto por el TEAR como por el TSJ es la ausencia de desarrollo reglamentario; en efecto, continúa diciendo la sentencia que “la creación de dicho Registro de titularidades y gravámenes por Disposición Adicional Única del Real Decreto 1828/1999, ... no fue seguido de un desarrollo reglamentario que amparara y regulara la inscripción de establecimientos mercantiles, de oficinas de farmacia, debiendo acudir en este caso, a las previsiones del artículo 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva”.

Como ya se apuntó también anteriormente, la normativa reglamentaria reguladora de la inscripción en el Registro de Bienes Muebles está formada por la normativa específica reguladora de los actos o derechos inscribibles que afecten a los bienes, por la Ordenanza del Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, el Reglamento del Registro Mercantil y el Reglamento Hipotecario, que cierran el desarrollo reglamentario exigido por la DA Única. Más aún, la aplicación de esta normativa reglamentaria, en particular, del Reglamento Hipotecario, presupone que la inscripción en el Registro de Bienes Muebles, en cuanto ello sea compatible con la naturaleza del derecho inscrito, está amparada por la Ley Hipotecaria y por los principios hipotecarios, y es que, como ya tratamos, la inscribibilidad que exige el artículo 31. 2. del TRLITPAJD lo es en Registros no administrativos, sino en Registros jurídicos productores de efectos jurídicos.

En conclusión:

Las transmisiones de oficinas de farmacia sin transmisión del local que se documenten en escritura pública cumplen todos los requisitos del artículo 31.2 TRLITPAJD, en con-

creto el de inscribibilidad en el Registro de Bienes Muebles, por lo que procede el gravamen de AJD.

Fiscalmente sólo interesa si el acto es inscribible o no, al margen como ya sabemos de que llegue efectivamente a inscribirse o no, con efectos constitutivos o declarativos y con carácter voluntario u obligatorio. Admitir lo contrario supone limitar AJD, prácticamente, a los préstamos hipotecarios.

La normativa específica reguladora de los actos o derechos inscribibles que afecten a los bienes, la Ordenanza del Registro de Venta a Plazos de Bienes Muebles, el Reglamento de Registro Mercantil y el Reglamento Hipotecario completan a nivel reglamentario el marco normativo exigido y necesario para la efectividad de las inscripciones en el Registro de Bienes Muebles.

Sentencias y consultas

24

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

NO SUJECCIÓN

Ejecución de la condición resolutoria con recuperación de la propiedad de la finca vendida.
(Consulta nº V2386-11 de 6 de octubre de 2011 de la DGT)

No sujeción por la modalidad de TPO

El artículo 32.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dentro de la sección “supuestos de no sujeción” establece que:

“La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judi-

cial o administrativa, que así lo declare”.

Por tanto, la escritura por la que se declara cumplida la condición resolutoria expresa, tal y como se había establecido en la anterior escritura de compraventa de la finca con pago aplazado, y en cuya virtud la propietaria de la finca recupera la propiedad de la misma, no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no estar sujeta a dicha modalidad, en aplicación del citado artículo 32.1 del Reglamento del Impuesto.

PERMUTA

Extinción de una comunidad de bienes hereditaria y de otra constituida por compraventa.
(Consulta nº V2198-11 de 22 de septiembre de 2011 de la DGT)

Una comunidad de bienes hereditaria sobre varios inmuebles, nacida por la adjudicación pro

indiviso de una única herencia a favor de los tres consultantes y otra comunidad de bienes sobre otros inmuebles constituida por compraventa no forman una única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes con los mismos comuneros.

La disolución de las dos comunidades de bienes constituyen negocios jurídicos diferentes y deben ser tratadas de forma separada a efectos de su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que sea obstáculo para ello el hecho de que los comuneros de ambas sean las mismas personas.

En consecuencia, las reglas de tributación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados deben ser aplicadas separadamente a cada disolución a efectos de determinar el devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por la disolución si no hay excesos de adjudicación ni realizaban actividades empresariales, así como, en su caso, el devengo de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por las permutas y excesos de adjudicación no exceptuados de gravamen que se puedan producir.

La extinción parcial de una comunidad de bienes adjudici-

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.

DGT

cando inmuebles completos a comuneros y dejando otros en pro indiviso, a efectos del ITPAJD, se trata de una permuta de cuotas partes y como tal tributará por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

FIANZAS

Novación del préstamo hipotecario incluyendo a la esposa como fiadora solidaria de la deuda. (Consulta nº V2337-11 de 3 de octubre de 2011 de la DGT)

La inclusión de la fianza tributará en el ITPAJD como transmisión patrimonial onerosa siendo sujeto pasivo el acreedor afianzado, es decir la entidad financiera que exige el afianzamiento.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Carácter indivisible de bienes adjudicados. (S.T.S.J. de Baleares, 29 de marzo de 2011)

Lo relevante para el caso es determinar si los bienes y activos adjudicados en la escritura de adjudicación y partición de la herencia a la demandante, eran o no indivisibles o desmerecían “mucho” con su división.

La Sala, está de acuerdo con la resolución recurrida y señala que la indivisibilidad de los bienes no debe considerarse analizando los bienes indivi-

dualmente o en consideración a su naturaleza, puesto que lo que pretende el legislador es evitar en las particiones y adjudicaciones situaciones de indivisión o el desmerecimiento de los bienes por la división, lo que evidentemente no se produce cuando existen varios bienes indivisibles que pueden adjudicarse en su totalidad a cada uno de los adjudicatarios.

En el presente caso, una de las herederas abonó a los otros una cantidad, adjudicándose el resto de los bienes del haber hereditario, entre ellos un inmueble, con lo que resulta que si bien no era posible realizar una exacta adjudicación, si resultaba factible realizar un reparto mucho más ajustado a las participaciones hereditarias.

En consecuencia, no puede compartirse que las adjudicaciones realizadas fueron debidas a la naturaleza indivisible de los bienes, sino que se hizo de la forma que se consideró más conveniente, puesto que se podría haber efectuado una adjudicación respetando en mayor medida las cuotas. La decisión de no hacerlo, generando más diferencia entre el derecho de los legitimarios y su adjudicación, implica un exceso de adjudicación, con trascendencia tributaria, produciéndose una transmisión a favor de la heredera sujeta al impuesto.

TRANSMISIÓN DE VALORES INMOBILIARIOS

Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. (S.T.S. 6 de octubre de 2011)

Existen dos condiciones de cara al sometimiento al ITP y AJD de una operación de compraventa de valores: a) que, como consecuencia de la transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total del patrimonio de la entidad o, al menos, una posición de control, entendiéndose por tal un porcentaje en el capital superior al 50%; y b) que se trate de valores representativos del capital de una entidad cuyo activo se halle constituido, al menos, en un 50% por inmuebles situados en territorio español. Pues bien, como consecuencia de la transmisión, se adquirió el 100% del capital social de una mercantil, asumiendo, por tanto, una posición de control sobre la misma, es decir, la situación de dominio social que exceptúa la exención prevista en el art. 108 de la LMV.

El problema surge a la hora de determinar si el activo de la adquirida, que no tenía por objeto social exclusivo el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria, sino la explotación de un parque acuático, estaba constituido o no en más de un 50% por

bienes inmuebles situados en territorio español.

En el supuesto planteado, y de acuerdo con los datos que obran en el expediente administrativo, resulta que el activo estaba compuesto en un 63,34%, por instalaciones de diversa índole, cuya calificación como bien mueble o bien inmueble es preciso analizar para entender cumplido el requisito de que, al menos, un 50% de aquél se hallaba constituido por bienes inmuebles situados en territorio español. En este sentido, es preciso recordar que sobre la calificación jurídica de los bienes en el ámbito del ITP y AJD, el art. 3 del TR del ITP y AJD establece que, para la calificación jurídica de los bienes sujetos al Impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo. Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del Impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos.

De acuerdo con el precepto referenciado, y a la vista de la documentación que obra en el expediente, para el Tribunal, las instalaciones objeto de discordia consistían básicamente en elementos

móviles, fijados al suelo, con vocación de permanecer unidos al mismo, susceptibles de ser montados y desmontados y encaminados a satisfacer las necesidades de la explotación del parque acuático. Por tanto, merecían la consideración de bienes inmuebles, tal y como éstos aparecen definidos en el art. 3.2 del TR del ITP.

Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. (S.T.S.J. de Andalucía, 3 de marzo de 2011)

Se adquiere el 64,99% del capital social de una mercantil, operación por la que presentó autoliquidación por ITP y AJD sin ingreso por aplicación del artículo 108 del Mercado de Valores. La Inspección de Tributos fundamenta su liquidación en la no aplicación a esa compraventa de la exención por entender que concurrían en este caso dos de los requisitos señalados en el artículo 108 para exceptuar la misma, es decir, que más del 50% del activo de la sociedad cuyas participaciones se transmitieron estaba constituido por inmuebles situados en territorio nacional, y que como consecuencia de la transmisión de valores el adquirente consiguió el control de la sociedad. Opone la parte actora que el inmueble incluido en el activo de la sociedad formaba parte del activo circulante, por lo que no debía tenerse en cuenta su valor a los efectos del cómputo citado.

La mercantil tenía por objeto social exclusivo el desa-

rollo de actividades de promoción inmobiliaria. De la información contable reflejada en el Balance aportado, las existencias se corresponden con los inmuebles de la entidad, que se incluyen en contabilidad como activo circulante, y que por su valoración constituyen más del 50% del activo societario. En realidad la cuestión queda circunscrita a determinar, si nos encontramos ante terrenos y solares, pues en tal caso, y a tenor del párrafo tercero del artículo 108.2.1º de la Ley 24/1988, deben tomarse en consideración a los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo de la entidad.

Sostiene la demandante que no estamos ante solares pues al tiempo de operarse la transmisión de las participaciones se había dado inicio a su construcción, lo que pretende justificar a través de documentos relativos al encargo de proyectos facultativos y justificantes del pago por dichos encargos. Para la Sala, no consta construcción alguna sobre el terreno, éste figura en el Balance con el mismo valor que al tiempo de su aportación al constituirse la sociedad, y ni siquiera consta licencia de obra, ni su solicitud, que permitiera iniciar la transformación de un solar en edificación. De modo que, sin perjuicio de su consideración contable como existencias dentro del activo circulante, es lo cierto que no se ha alterado la

realidad física, menos jurídica, del bien en cuestión, que por ello sigue manteniendo su condición de terreno o solar, más cuando la realización del encargo profesional a que alude la recurrente ni siquiera garantizará la futura materialización del Proyecto a que el mismo ha de referirse. Por tanto se desestima el recurso.

Adquisición, por partes iguales, de todas las participaciones sociales de una mercantil inmobiliaria cuyo activo está compuesto en más de un 50% por inmuebles. (Consulta nº V2293-11 de 28 de septiembre de 2011 de la DGT)

Los dos socios quedan a título individual, como únicos propietarios de la inmobiliaria con una participación directa cada uno del 50% del capital social.

La sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la transmisión de valores representativos del capital social o patrimonio de una sociedad requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

❖ Que el activo de la entidad cuyos valores se transmiten esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50

por 100 por inmuebles radicados en España.

❖ Que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.

En cuanto a la posible sujeción de la operación propuesta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV, en principio, parece que no es posible su aplicación, puesto que ninguno de los socios va a adquirir el control de la entidad y no concurren conjuntamente los dos requisitos exigidos en el apartado 2.a) del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio.

EXENCIONES OBJETIVAS

Aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales. (Consulta nº V2575-11 de 26 de octubre de 2011 de la DGT)

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.

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.

Las transmisiones onerosas de bienes a la sociedad de gananciales están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, las aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad conyugal están exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).3 del texto refundido del impuesto.

Descalificación de una Vivienda de Protección Oficial. (Consulta nº V1991-11 de 7 de septiembre de 2011 de la DGT)

El artículo 45.I.B) 12 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, estable-

ce una exención en relación a la primera transmisión de viviendas calificadas de protección oficial.

La referida exención queda supeditada a que la vivienda transmitida reúna los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes en materia de protección oficial, determinando la calificación de la misma como tal.

Por el contrario, la descalificación de la vivienda supone la pérdida de los beneficios disfrutados y la obligación de abonar el impuesto que, de no haber mediado la correspondiente exención, hubiera correspondido satisfacer en su momento.

Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si el consultante descalifica la vivienda de protección oficial, deberá ingresar lo que en su momento no pagó debido a la bonificación por ser vivienda de protección oficial, constando en la nota el importe que hubiera debido pagar.

A esa cantidad deberá aplicarle el interés legal del dinero por los años transcurridos.

Compra de un terreno, declaración de obra nueva, división horizontal y préstamo hipotecario, por una cooperativa de viviendas para la edificación de unas viviendas exclusivamente para sus socios. (Consulta nº V2057-11 de 14 de septiembre de 2011 de la DGT)

Beneficios fiscales aplicables a las cooperativas

El artículo 45.1 C) 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, señala que:

“con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos los beneficios fiscales que para este Impuesto establecen las siguientes disposiciones”

entre las que, en el nº 15, se incluye la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En dicha Ley se determina un régimen de beneficios fiscales, distinguiendo en su artículo 2 según se trate de cooperativas que puedan clasificarse como protegidas o especialmente protegidas.

El artículo 6º considera cooperativas protegidas las que, cualquiera que sea la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas, Ley 3/1987, de 2 de abril, o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, y no incurran en ninguna de las causas de exclusión del artículo 13 de la Ley 20/1990.

Por otra parte, el artículo 7º de la misma Ley establece que: *“se considerarán especialmen-*

te protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- *Cooperativas de Trabajo Asociado.*
- *Cooperativas Agrarias. Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.*
- *Cooperativas del Mar.*
- *Cooperativas de Consumidores y Usuarios.*

En cuanto a las cooperativas de segundo y ulterior grado se estará a lo dispuesto en el artículo 35”.

Los artículos 33 y 34 de la Ley 20/1990 establecen los beneficios fiscales de que disfrutaban estas entidades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Conforme al primero de ellos las cooperativas protegidas gozan de exención por cualquiera de los conceptos del impuesto que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del Texto Refundido-la cuota fija-, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

- a) los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- b) la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- c) las adquisiciones de bienes y derechos que se

integren en el Fondo de Educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.

En cuanto al segundo de los citados preceptos, el artículo 34 establece las exenciones que corresponden a las cooperativas especialmente protegidas, las cuales disfrutará de los mismos beneficios que las anteriores y además gozan de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

Requisitos para aplicar dichos beneficios fiscales

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37 de la citada Ley 20/1990, las exenciones y bonificaciones fiscales previstas en la presente Ley se aplicarán a las cooperativas protegidas y, en su caso, a las especialmente protegidas, sin necesidad de previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute.

Por lo tanto, es competencia de las oficinas liquidadoras apreciar si se cumplen los requisitos para disfrutar de la exención pretendida al tiempo de presentar la autoliquidación correspondiente por el impuesto.

La consultante podría disfrutar de los beneficios anteriormente expuestos siempre y cuando reúna los requisitos

legales procedentes, requisitos que corresponde verificar a la Comunidad Autónoma competente para liquidar el Impuesto, y se trate de actos amparados por la exención.

En el supuesto planteado, una cooperativa de viviendas según sus estatutos, manifiesta que dichas cooperativas son calificadas en la Comunidad Autónoma de Andalucía como cooperativas de usuarios y consumidores.

Si tuviera tal calificación, correspondiendo la comprobación de dicho extremo a la Comunidad Autónoma Andaluza, ello implicaría la consideración de cooperativa especialmente protegida conforme al artículo 7 de la Ley 20/1990, quedando amparadas por la exención las operaciones que plantea realizar, de conformidad al artículo 34 de la citada norma.

Exención en la transmisión de una vivienda de protección oficial de promoción pública. (S.T.S.J. de Andalucía, 11 de febrero de 2011)

En escritura pública otorgada en noviembre de 2008, la Empresa Pública del Suelo vende al demandante y a su esposa una vivienda de protección oficial de promoción pública, que había obtenido la calificación definitiva por resolución de mayo de 2.008 por la Consejería de Obras Públicas y Transportes, por un plazo de treinta años a contar desde la fecha de la expresada resolución. La cuestión objeto de

controversia es la exención del ITP y AJD.

El apartado 12 del artículo 45.1.B) del RD Legislativo 1/1993, vigente en la fecha del hecho imponible, establecía el precepto como exenta la primera transmisión “inter vivos” del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva. Norma que ha de ser completada con la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social cuando establece que las exenciones, bonificaciones fiscales y tipos impositivos que se aplican a las viviendas de protección oficial, se aplicarán también a aquellas 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 o usuarios no excedan de los establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

Por lo que procede la exención en el ITP al tratarse de una adquisición en pleno dominio de vivienda de protección pública dentro de los seis años desde su calificación definitiva.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

NO SUJECIÓN

Constitución de una Fundación. (Consulta nº V2594-11 de 31 de octubre de 2011 de la DGT)

El artículo 19.1.1º 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 que:

“Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades”.

Así mismo, el artículo 22 del mismo cuerpo legal determina en su número 1º que

“A los efectos de este impuesto se equiparán a sociedades: 1.º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos”.

Tratándose las fundaciones de entidades sin fin de lucro, no tienen carácter de sociedades a efectos del Impuesto, por lo que su constitución no podrá gravarse por el Título II de Operaciones Societarias.

Transformación de una Sociedad Agraria de Transformación en sociedad de responsabilidad limitada. (Consulta nº V2577-11 de 27 de octubre de 2011 de la DGT)

La transformación no está incluida dentro de los conceptos que conforman el hecho imponible de la modalidad de Operaciones Societarias.

Por otro lado, en cuanto a la tributación de la transformación de sociedades en el ámbito de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, fue expresamente declarada contraria a derecho en virtud de las Sentencias de 3 de noviembre de 1977, eliminándose la referencia que a dicha operación se hacía en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. En las referidas sentencias (Recursos 544/1995 y 532/1995), se ordenó expresamente la supresión de los términos “transformación” y el inciso “por transformación de sociedad el cambio de naturaleza o forma de la misma” que conformaban la redacción original del precepto.

Por último, debemos señalar que efectivamente el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, modifica el artículo 45.I.B).11 del Texto Refundido del ITP y AJD, estableciendo una exoneración de todas las operaciones dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas, por lo que dispone una exención para los hechos imponibles contenidos en el artículo 19.1 con la excepción de la disolución de la sociedad o reducción de capital.

Conforme a la nueva “La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.” Si bien, dicha exención en nada afecta a la transformación de sociedad, en cuanto, como se ha dicho, no es operación sujeta a operaciones societarias.

CONSTITUCIÓN Y

AUMENTO DE CAPITAL

Constitución de una sociedad mediante la aportación de un préstamo. (S.T.S.J. de Baleares, 3 de mayo de 2011)

En la constitución de una sociedad, la única aportación

fue un préstamo simple concedido al único accionista de las sociedades implicadas, la aportante y la constituida, que no devengaba intereses, por el transcurso de diez años, el cual transcurrido el término de su vencimiento no había sido devuelto. No realizando actividad alguna la sociedad constituida con esa aportación, se determina la improcedencia de aplicación de la exención del art. 45.I.B) 10 del TR del ITP y AJD.

La conclusión de improcedencia de la exención pretendida, viene corroborada por la previsión recogida en el art. 110.2 de la Ley 43/1995, que señala que no se aplicará la exención, cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, que es lo que para la Sala ocurre en el presente caso, con lo que la constitución de la misma no puede considerarse operación societaria a la que le sea aplicable el régimen del Cap. VIII Tit. VIII de la Ley 43/1995.

La Sala no comparte la alegación efectuada por la demandante de que la Administración no ha probado la ausencia de motivo económico válido. El Acta se refiere a los balances

de las sociedades que reflejan la ausencia de actividad de las sociedades, con excepción de la venta de acciones generadora de los beneficios extraordinarios; el carácter de sociedad de mera tenencia de bienes de la aportante; la inexistencia de actividad ni de personal empleado de la sociedad constituida y la no devolución del préstamo pasado el plazo de 10 años, pone de manifiesto la inexistencia de motivo económico válido.

Aumento de capital en la que se aportan bienes y derechos conjuntamente con deudas.
(Consulta nº V2303-11 de 28 de septiembre de 2011 de la DGT)

Las operaciones de aumento de capital de una sociedad, cualesquiera que sea la naturaleza de la aportación que realicen los suscriptores de las acciones, estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero exentas.

La sujeción a dicha modalidad del impuesto impedirá la sujeción de tales operaciones a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de dicho impuesto.

Para determinar la tributación de las operaciones de aumento de capital en el ITPAJD, ha de tenerse en cuenta si toda la aportación no dineraria que efectúen los suscriptores de la

ampliación corresponde al capital suscrito o si, por el contrario, parte de dicha aportación tiene alguna otra contraprestación, pues en tal caso, cada parte deberá tributar conforme a la verdadera naturaleza jurídica de la operación que se realiza.

En las operaciones de aumento de capital en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, sólo la diferencia entre aquéllos y éstas quedará cubierta por la ampliación de capital.

Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituirá una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sin perjuicio de que concurra el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 del texto refundido de la Ley del impuesto.

Ampliación de capital mediante compensación de créditos.
(S.T.S. 6 de octubre de 2011)

La Administración tributaria considera que no procede la exención prevista en el art. 45.I.b)10 del TR del ITP y AJD, en tanto que en el caso de ampliación o aumento de capital mediante compensación de créditos, no puede mantenerse que estemos en presencia de una aportación no dineraria especial, puesto que conforme a los arts. 154 a 157 y 36 a 39 de la Ley de Sociedades Anónimas, la cesión crediticia equivale a una aportación dineraria, o al menos es un

supuesto específico contemplado por la normativa mercantil, ajeno al régimen de aportación no dineraria.

El recurrente considera que, atendiendo al art. 151 de la LSA, en el aumento de capital no se distingue más modalidades que las de aportaciones dinerarias y no dinerarias, sin que la compensación de créditos sea un género o una categoría independiente, sino una parte de la citada aportación no dineraria. Lo que lo corrobora numerosas Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, la de 15 de julio de 1992, 20 de febrero de 1996 o 18 de junio de 1998; a igual resultado se llega a través de los arts. 7 y 9 de la Segunda Directiva de Sociedades de 13 de diciembre de 1976, que sólo distingue entre aportaciones en metálico y aportaciones que no sean en metálico.

Para el Tribunal, la norma mercantil regula el aumento de capital, distinguiendo claramente entre aportaciones dinerarias, no dinerarias, y de forma individual la compensación de créditos. Ante el silencio de la normativa fiscal para definir qué ha de entenderse por aportación no dineraria, lo propio es acudir a la rama del ordenamiento jurídico del que procede el término, esto es la legislación mercantil, que al regular el aumento de capital distingue varias categorías, y entre ellas cabe diferenciar las aportaciones no dinerarias de la compensación de créditos, que junto a las aportaciones no di-

nerarias como contravalor de capital regulada en el art. 155, regula las aportaciones dinerarias, art. 154 del mismo Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en el art. 156 regula las ampliaciones de capital por compensación de créditos, lo cual abunda en el criterio mantenido en la sentencia recurrida. En la presente sentencia encontramos voto particular de un magistrado que discrepa de la tesis expuesta.

Ampliación de capital mediante compensación de créditos.
(S.T.S.J. de Murcia, 25 de marzo de 2011)

La cuestión controvertida es si la ampliación de capital mediante compensación de créditos es o no una aportación dineraria. Por tanto, la cuestión consiste en determinar si resulta aplicable la exención prevista en el art. 45.I.B) 10 del TR del ITP y AJD, que la consagra para las operaciones societarias a que se refiere el régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, vigente en el momento de los hechos.

La aportación de créditos propios para su transformación en un aumento de capital de la entidad a la que se aportan, está regulada en el art. 156 de la Ley de Sociedades Anónimas, referido al aumento por compensación de créditos configurándolo de esta manera como una tercera categoría de bienes aportados, no incluida

en la dineraria ni en la no dineraria y ni siquiera asimilable a la aportación de derechos de crédito. Se configura como una categoría específica y distinta de las otras dos, exigiendo para que dicha compensación pueda llevarse a cabo una serie de requisitos tendentes a asegurar su veracidad y regularidad: 1) Que al menos un 25% de los créditos a compensar sean líquidos, vencidos y exigibles y que el vencimiento de los restantes no sea superior a 5 años. 2) Que al tiempo de la convocatoria de la Junta se ponga a disposición de los accionistas una certificación del auditor de cuentas de la sociedad sobre la exactitud de los datos ofrecidos por los administradores en torno a los créditos en cuestión.

No se puede afirmar que se esté en presencia de una aportación no dineraria en sentido estricto porque de la propia Ley se deduce el diferente tratamiento que se otorga a aquél tipo de aportación y a la consistente en la compensación de créditos, en la que los créditos a compensar son frente a la sociedad que recibe la aportación y entrega las participaciones para saldar su deuda con la sociedad aportante, por lo que no puede entenderse que haya una corriente de bienes desde la entidad aportante a la aportada, circunstancia que justifica el beneficio fiscal, razón por la que en definitiva la operación formalizada está sujeta al régimen fiscal general y no está exenta de gravamen.

Ampliación del capital social de una entidad mercantil cuyo activo está compuesto en un 88% por bienes inmuebles. (Consulta nº V1992-11 de 7 de septiembre de 2011 de la DGT)

La entidad es propiedad de los cuatro miembros de un grupo familiar que poseen alrededor del 25 por 100 del capital. A la ampliación acudirán únicamente los dos hijos pasando a tener cada uno el 33,33 por 100 de la entidad y los padres se quedarán con un 16 por 100 cada uno aproximadamente.

A este respecto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores –en adelante, LMV–, que determinan lo siguiente:

“1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. 2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones o mediante cualquier otra forma, de valores, y tributarán por la modalidad de transmisiones patrimonia-

les onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los siguientes supuestos:

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

En cuanto a la posible sujeción de la operación propuesta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV, en principio, parece que no es posible su aplicación, puesto que ninguno de los socios va a adquirir el control de la entidad y no concurren conjuntamente los dos requisitos exigidos en

el apartado 2.a) del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio.

DISOLUCIÓN

Disolución de una sociedad holding recibiendo los socios, las participaciones en las sociedades filiales del grupo que en su día aportaron. (Consulta nº V2233-11 de 23 de septiembre de 2011 de la DGT)

Dado que la operación descrita no constituye una de las operaciones de reestructuración a que se refiere el artículo 21 del TRLITPAJD, por lo que procederá la tributación conforme a los siguientes preceptos.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19.1.1º del TRLITPAJD:

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

Por su parte, el artículo 23 del TRLITPAJD establece lo siguiente:

“Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos”.

En relación con la determinación de la base imponible, el

artículo 25.4 del TRLITPAJD dispone que:

“En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas”.

Finalmente, siguiendo lo establecido en el artículo 26 del mismo texto refundido:

“La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100”.

Entidad belga adjudica un bien inmueble situado en España a su único socio en proporción a su participación en la sociedad. (Consulta nº V2254-11 de 26 de septiembre de 2011 de la DGT)

Si la entidad belga realiza operaciones en España

Si la entidad belga realiza operaciones en España y la adjudicación del bien inmueble situado en España se realiza al único socio en proporción a su participación en la sociedad, la adjudicación constituiría una disolución de la sociedad extranjera que realiza operaciones de su tráfico en España, lo que constituye el hecho imponible de la modalidad de “operaciones societarias” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que debería tributar a cargo del socio adjudicatario del bien inmue-

ble sobre el valor real del bien adjudicado, sin deducción de deudas ni gastos, y aplicando a este valor real el tipo de gravamen del 1 por 100, todo ello según resulta de los artículos 19, 20, 23, 25 y 26 del vigente texto refundido del impuesto.

Si la entidad belga no realiza operaciones en España

En el caso de que la entidad belga no realizara operaciones en España, dado que la operación no quedaría sujeta por el concepto de operaciones societarias, quedaría sujeto por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas en virtud del artículo 7 del texto refundido del impuesto al tipo que establece el artículo 11 del mismo texto legal.

OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Escisión parcial de rama de actividad mediante el traspaso de las viviendas a una entidad de nueva creación como entidad beneficiaria. (Consulta nº V2283-11 de 27 de septiembre de 2011 de la DGT)

Si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de escisión parcial de rama de actividad, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones

patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

Si, por el contrario, la operación a realizar no tuviera la consideración de operación de reestructuración, la operación de constitución de la nueva sociedad o la parte de las aportaciones no dinerarias no consideradas operación de reestructuración, estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedad, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto Ley 13/2010 de 3 de Diciembre.

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Escisión total. (Consulta nº V2100-11 de 19 de septiembre de 2011 de la DGT)

Se produce la escisión mediante la transmisión de la actividad textil a una entidad de nueva creación o a otra entidad ya existente cuyos socios son la propia entidad consultante en un 6% del capital y el socio mayoritario de la consultante en el 94% restante.

Operación de reestructuración empresarial

El artículo 19 del texto refundido dispone lo siguiente en sus apartados 1.1º y 2.1º:

“Son operaciones societarias sujetas:

1º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades. (...).

2. No estarán sujetas:

1º Las operaciones de reestructuración.”

El artículo 21 del mismo texto determina que:

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

Asimismo, el artículo 45.I.B) 10 y 11 del citado texto refundido, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

“10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de

transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.”

“11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

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

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

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

Por lo tanto:

- ❖ Si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de escisión total, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.
- ❖ Si, por el contrario, la operación a realizar no tuviera la consideración de operación de reestructuración, las operaciones de constitución de nuevas sociedades no consideradas operación de reestructuración estarían sujetas a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedad o de aumento de capital, si bien estarían exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, transcrito anteriormente, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, el 3 de diciembre. En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias

impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

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

En este caso, no resultará aplicable el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 108.2, puesto que no se producirá transmisión de valores alguna, sino la transmisión de otros activos: la parte del patrimonio social correspondiente a la actividad a una sociedad de nueva creación y los inmuebles, en su totalidad a otra entidad.

Escisión financiera. (Consulta nº V2482-11 de 17 de octubre de 2011 de la DGT)

La operación de escisión financiera que se pretende realizar, si tiene la consideración de operación de reestructuración en este caso, parece que por el concepto de escisión, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

En caso contrario, la constitución de una nueva sociedad estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de so-

iedades, si bien estaría exenta del impuesto.

En este último caso, la sujeción de tal operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Por otro lado, la obtención del control de una sociedad cuyo activo está compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles sitos en territorio nacional mediante la adquisición de valores en el mercado secundario no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 108.2.b) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, para el devengo del gravamen.

Canje de valores, fusión y aportaciones no dinerarias especiales. (Consulta nº V2163-11 de 20 de septiembre de 2011 de la DGT)

Las operaciones que tengan la consideración de operación de reestructuración en este caso, parece que pueden tenerla por los conceptos de canje de valores, de fusión y de aportaciones no dinerarias especiales, estarán no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exentas de las modalidades de transmisiones patri-

moniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

En caso contrario, la constitución de una nueva sociedad así como la ampliación de capital de sociedades ya constituidas estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedades y de aumento de capital, respectivamente, si bien estarían exentas del impuesto.

En este último caso, la sujeción de tales operaciones a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Asimismo, la obtención del control de una sociedad cuyo activo está compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles sitos en territorio nacional mediante la adquisición de valores en el mercado secundario no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 108.2.b) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, para el devengo del gravamen.

Operación de reestructuración empresarial mediante la cual una persona física aporta, en bloque, su patrimonio empresarial afecto a la actividad agrí-

cola, a una sociedad de responsabilidad limitada. (Consulta nº V2097-11 de 19 de septiembre de 2011 de la DGT)

La Sociedad limitada será de nueva creación o ya existente, residente en España que continuará con dicha actividad agrícola, manteniéndose sus activos afectos a la misma y recibiendo a cambio el 100% de las participaciones representativas del capital social.

Régimen aplicable a las operaciones de reestructuración empresarial

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

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

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

Por lo tanto:

- ❖ Si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de aportación no dineraria especial, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.
- ❖ Por el contrario, si la operación no cumpliera los requisitos exigidos por el artículo 94 del TRLIS, no tendría la consideración de operación de reestructuración empresarial, en cuyo caso la constitución de la nueva sociedad o la ampliación de capital de la sociedad ya constituida estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias bien por el concepto de constitución de sociedad, bien por el de aumento de capital.

Aplicación del art 108 de la Ley del Mercado de Valores

Por último, cabe advertir que, dado que una de las aportaciones no dinerarias que va a realizar el consultante consistirá en bienes inmuebles, los valores de la sociedad que reciba en contraprestación estarán sujetos al plazo de tres años al que se refiere la letra b) del artículo 108.2 de la Ley 24/1988, de 28

de julio, del Mercado de Valores, durante el cual su transmisión tendrá la consideración de transmisión de bienes inmuebles y estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Aportación de rama de actividad. (S.T.S. 16 de junio de 2011)

El artículo 45.I.B).10 del TR del ITP y AJD, declara exentas del impuesto, en su modalidad de operaciones societarias, las de fusión y escisión. A estos efectos, se considera aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la que una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad la totalidad o una o más ramas de su actividad, mediante la entrega de valores representativos del capital social de la entidad adquirente, entendiéndose por rama de actividad el conjunto de elementos que constituyen una unidad económica autónoma.

Para hablar de rama de actividad, se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios. (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de

elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.

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

Aportación no dineraria de todos los bienes inmuebles del activo y posterior liquidación de la sociedad. (Consulta nº V2101-11 de 19 de septiembre de 2011 de la DGT)

Operación de reestructuración empresarial

Si la operación descrita tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de aportación no dineraria, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

Si, por el contrario, las operaciones a realizar no tuvieran la consideración de operaciones de reestructuración, la ampliación de capital que realizará la sociedad estará no sería considerada operación de reestructuración y estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de capital, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TR-LITPAJD.

En este último caso, la sujeción de las operaciones a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad

de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de Julio, del Mercado de Valores, a la operación de canje de valores descrita.

Las participaciones sociales que reciba la consultante por la aportación no dineraria de bienes inmuebles que pretende realizar en la ampliación de capital de la sociedad quedarán sujetas al plazo de tres años al que se refiere la letra b) del artículo 108.2 de la LMV durante el cual su transmisión quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por tener la consideración de transmisión onerosa de bienes inmuebles.

Creación de una nueva sociedad holding a la que se aportarían el 100% de las participaciones de tres sociedades. (Consulta nº V2133-11 de 19 de septiembre de 2011 de la DGT)

La operación planteada en el escrito de consulta estaría comprendida entre las aludidas en el artículo 83.5 del TRLIS, puesto que la entidad beneficiaria adquiere participaciones en el capital social de otras que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto de las mismas (el 100%), y en la medida en que concurren las circunstancias del artículo 87 del TRLIS citadas,

se podrá aplicar a la operación planteada el régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, en las condiciones y con los requisitos establecidos en dicha normativa.

No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.”

En el escrito de consulta se indica que esta operación se realiza con el propósito de actuar como grupo de empresas facilitando el movimiento de fondos entre las tres sociedades, concentrar la toma de decisiones en una sola sociedad, la sociedad holding, efectuar nuevas inversiones con los posibles dividendos que perciba la sociedad holding y diversificar los riesgos empresariales. Estos motivos pueden considerarse válidos a efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 96.2 del TRLIS.

Las operaciones de reestructuración podrán, en su caso, quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 108.2.a) de la LMV, y tributar por la modalidad de transmisiones patrimonia-

les onerosas del ITPAJD, en el caso de que resulte aplicable la llamada regla especial, es decir, en el caso de que la obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario o el aumento del control ya obtenido, se produzca mediante la adquisición de valores en los mercados primarios, es decir, de nueva emisión, pero no cuando la obtención o aumento de control se consigan por la adquisición en mercados secundarios, como ocurre en esta operación.

CONCEPTOS ASIMILADOS A SOCIEDADES

Aportación de fondos a una asociación de cuentas en participación en virtud del cual dicha entidad asume la posición de gestor. (Consulta nº V2234-11 de 23 de septiembre de 2011 de la DGT)

El contrato de cuentas en participación se equipara a una sociedad, lo que conlleva que determinadas operaciones referentes a dicho contrato tributen por la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD en los mismos términos en que lo harían tales operaciones referidas a sociedades.

Así, la formalización del contrato de cuentas en participación tributará del mismo modo que la constitución de una sociedad, y las aportaciones que efectúen los cuenta-partícipes

que se adhieran al contrato tributarán, según las circunstancias, bien como si se tratara del aumento de capital de una sociedad, bien como si fueran aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social.

En consecuencia, tanto la formalización del contrato de cuentas en participación como las aportaciones posteriores que efectúen los cuenta-partícipes – tanto los nuevos que, en su caso, se incorporen, como los iniciales– estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD por los conceptos de constitución de sociedad, de aumento de capital o de aportaciones de los socios, si bien en todos los casos, la operación estará exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).11 del TRLITPAJD. Por último, cabe indicar que la exención del artículo 45.I.B).11 cubre exclusivamente los flujos económicos de los socios a la sociedad –en este caso, de los cuenta-partícipes al contrato de cuentas en participación–, pero no los contrarios.

En consecuencia, las operaciones de retirada de fondos del contrato de cuentas en participación o su resolución o cancelación estarán plenamente sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, por los conceptos de disminución de capital y de disolución de sociedad, respectivamente, sin exención.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

Igualdad de rango hipotecario.
(S.T.S.J. de Castilla y León, 27 de abril de 2011)

La cuestión que se suscita es determinar si el pacto de igualdad de rango hipotecario incluido en la escritura pública de ampliación de préstamo hipotecario, está o no sujeto al ITP y AJD, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

En el presente caso no existe ningún supuesto de igualación de rango con otra previa válidamente constituida, porque no existe ninguna hipoteca preexistente con las que ambas se igualan, sino que es entre las dos a constituir entre las que se produce la igualación con base en un mismo negocio jurídico, accediendo en condiciones de igualdad al Registro de la Propiedad, no teniendo prioridad ninguna de ellas frente a la otra. No se produce, en puridad, un verdadero negocio jurídico de igualación de rango hipotecario, ya que no existe una anteposición ni una posposición de rango hipotecario en relación con otra hipoteca previa que ya hubiera accedido al Registro de la Propiedad, que tiene carácter

constitutivo para el válido nacimiento en Derecho de dicho derecho real. No existe un verdadero negocio jurídico de igualación de rango entre la hipoteca que se constituye y otra preexistente, pues no consta la existencia de la primera inscrita en contemplación a la cual la del nuevo negocio jurídico iguala su rango.

AGRUPACIÓN DE FINCAS

Agrupación de fincas por una cooperativa.
(S.T.S.J. de Castilla y León, 15 de abril de 2011)

Argumenta la demandante que la agrupación de las fincas sobre las que se asentaban los edificios cuya declaración de obra nueva se pretendía era imprescindible para realizar esta última y esta, a su vez, lo era para constituir préstamo hipotecario, préstamo que estaba garantizado tanto por el terreno formado por la agrupación de fincas como por las edificaciones construidas sobre el mismo y al que sí se le había aplicado la exención de actos jurídicos documentados. Justificando la exención de la declaración de obra nueva, ésta resulta de aplicación a la convención sobre agrupación de fincas ya que adecua la realidad física

que presentaban las fincas, que eran una sobre la que se asentaban las edificaciones objeto de la declaración de obra nueva y era necesaria e imprescindible para formalizar un único préstamo hipotecario garantizado por una sola finca, constituyendo el fin último de dicha agrupación de fincas la consecución de un préstamo hipotecario, de forma que la agrupación de fincas completa el ciclo para extender la exención del Impuesto, modalidad actos jurídicos documentados.

Entiende la Sala que, efectivamente, en este caso la agrupación de las fincas constituye un requisito que completa el ciclo para que pudiera constituirse un único préstamo hipotecario que estaba exento del Impuesto de que se trata y, en consecuencia, procede extender a dicha convención la exención prevista en el art. 33.1 de la Ley 20/1990, sobre régimen fiscal de las Cooperativas.

PROPIEDAD HORIZONTAL

Modificación de elementos privativos registrados a nombre del promotor a elementos comunes del edificio.
(Consulta nº V2340-11 de 4 de octubre de 2011 de la DGT)

La conversión de determinadas fincas, elementos privativos propiedad del promotor, en elementos comunes propiedad de los titulares de las viviendas, constituye una transmisión de bienes inmuebles que deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o por el ITP y AJD, en sus modalidad

de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en función del medio jurídico que se utilice para llevar a cabo el traspaso de la titularidad de los bienes, salvo que concurren las circunstancias del artículo 45.I.B) 13 del TRLITPAJD, circunstancia que, en su caso, tendrán que demostrar.

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

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Tributación de una carta de pago de precio aplazado. (S.T.S.J. de Asturias, 16 de marzo de 2011)

La carta de pago del precio aplazado de una compraventa no se configura ni como un acto ni contrato *sui generis* con propia sustantividad del principal. Y desde el punto de vista de la normativa tributaria, respecto si el acto cuestionado reúne las condiciones que establece para estar sujeto Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (que tenga por objeto cantidad o cosa evaluables, haya

sido inscrito en los Registros Inmobiliarios y no esté gravado por aquellos impuestos a los que se refiere la norma), resulta no sujeto. La justificación se debe a que nos encontramos ante una declaración de voluntad emitida por el acreedor por la que reconoce haber percibido la integridad del pago que en su día, al otorgarse el negocio del que deriva, se convierte en sujeto a plazo, siendo por ello una operación no independiente en cuanto tiene por causa otro negocio anterior (éste sí inscribible y sujeto al Impuesto).

Falta en el supuesto enjuiciado el requisito exigido en el artículo 31.2 del TR de que se trate de un acto inscribible, pues lo que ha de ser objeto de inscripción registral es el dominio, adquirido por mérito de la primitiva escritura de compraventa, pero no la constancia del pago aplazado recibido con anterioridad a la escritura de carta de pago. Al tener acceso el documento notarial objeto de examen al Registro mediante nota marginal (art. 58 del RH) y no surtir efectos en perjuicio de tercero, debe considerarse, que no está sujeto a este impuesto

Disolución de una comunidad de bienes cuyos comuneros son cónyuges en separación de bienes. (S.T.S.J. de Asturias, 30 de marzo de 2011)

La cuestión suscitada versa sobre si el documento notarial de adjudicación motivado por la disolución de condominio sobre inmuebles se encuentra sujeto al ITP y AJD, por la modalidad de

Actos Jurídicos Documentados, como liquida la Administración o, por el contrario, no debe ser objeto de gravamen como reclama el interesado, estimando que en el presente caso el que los conductores hubiesen sido matrimonio en su día, en nada afecta, ya que lo fueron en régimen económico de separación de bienes, por lo que los inmuebles pertenecían y siguen perteneciendo en un 50% de forma privativa a los conductores.

Para la Sala, en el supuesto de las adjudicaciones y transmisiones originadas por la disolución del matrimonio, y previsto en el artículo 45.1 B) 3 del TR del ITP y AJD, la exención únicamente es aplicable a las disoluciones en que haya efectiva comunidad de bienes (sociedad conyugal); por tanto esta exención no es aplicable a los supuestos en que rija un régimen económico matrimonial de separación de bienes, y ello porque la comunidad de bienes cuyos comuneros sean cónyuges en separación de bienes es ajena al régimen matrimonial y participa de la misma naturaleza que cualquier otra comunidad de bienes. La regla contenida en la exención sólo afecta a las aportaciones de bienes de los cónyuges a la sociedad gananciales, y a las adjudicaciones y transmisiones de bienes que se efectúen a consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales a favor de los cónyuges, sin que pueda aplicarse al régimen de separación de bienes, todo lo cual hace decaer el recurso interpuesto por el contribuyente.

Disolución de una comunidad hereditaria con la consiguiente adjudicación de sus bienes a los comuneros. (Consulta nº V2472-11 de 17 de octubre de 2011 de la DGT)

El supuesto de no sujeción de los excesos de adjudicación inevitables en la disolución de comunidades de bienes regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, ya sean estas comunidades hereditarias o de otro tipo, debe referirse a la disolución de cada comunidad de bienes en la que resulten tales excesos de adjudicación y siempre que sean compensados en metálico, pero no cabe sustituir dicha compensación en metálico por la entrega de bienes procedentes de los excesos de adjudicación resultantes de la disolución de otra comunidad de bienes, y ello con independencia de que los comuneros sean los mismos en ambas comunidades de bienes.

La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales sólo tributará por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales (siempre que concurren los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD), siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, pero si se producen excesos de adjudicación estos tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD.

Escritura de subsanación. (Consulta nº V2524-11 de 21 de octubre de 2011 de la DGT)

Ya que no se satisfizo impuesto alguno al declarar la anterior escritura como exenta, esta nueva escritura de subsanación deberá tributar por cada acto que esté sujeto al mismo, y sin que pueda acogerse a la exención del apartado 13) del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, que establece que estarán exentas:

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

Cancelación de condición resolutoria. (Consulta nº V2058-11 de 14 de septiembre de 2011 de la DGT)

El Tribunal Supremo, refiriéndose a la cuota gradual, ha establecido en su sentencia de 24 de octubre deducción 2003 que:

“lo que se somete al gravamen, según el artículo 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el artículo 32.2 para las primeras copias de escrituras es que «tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no (estén) sujetos al Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1.º de esta Ley», esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias”.

La exigencia de estos requisitos adicionales impide calificar a la cuota gradual como un gravamen meramente documental, pues no es suficiente el otorgamiento del documento para configurar el hecho imponible de aquélla.

Por el contrario, la necesidad de que el documento tenga por objeto cantidad o cosa valuable implica que la finalidad de la cuota gradual es gravar actos o contratos con contenido económico (los actos sin contenido económico, como los referentes a la capacidad civil o a la representación no están gravados). Además, el hecho de que se grave sólo la primera copia del documento indica que cada acto o contrato debe ser gravado una sola vez (y no tantas veces como documentos contengan dicho acto o contrato).

Por último, el requisito de que dicho acto o contrato no haya estado sujeto al ISD o a las otras modalidades del ITP significa que la cuota gradual funciona como una figura de cierre del tráfico jurídico, mediante la que se grava el contenido del documento y no su soporte documental formal.

Es decir, se pretende gravar la incorporación al tráfico jurídico de ciertos actos o contratos no sujetos a otros gravámenes, incorporación que se produce una única vez.

En este sentido, en la escritura de cancelación de la condi-

ción resolutoria impuesta por la parte vendedora en relación al cumplimiento de determinados requisitos por parte de la entidad adquirente, no concurren los cuatro requisitos exigidos para configurar el hecho imponible de la cuota gradual, pues no parece que tenga por objeto cantidad o cosa valuable.

Ejecución de la condición resolutoria con recuperación de la propiedad de la finca vendida.

(Consulta nº V2386-11 de 6 de octubre de 2011 de la DGT)

La escritura de resolución del contrato estará sujeta a la cuota variable del documento notarial, de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. La base imponible se establece en el artículo 30.1 del texto refundido, según el cual:

“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”.

Será sujeto pasivo, conforme al artículo 29 del mismo texto legal:

“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 caso planteado, recaerá la condición de sujeto pasivo en la propietaria de la finca que recupera el dominio de la misma.

Novación modificativa de un contrato de arrendamiento financiero consistente en la am-

pliación del plazo del contrato, sin variar el valor residual.

(Consulta nº V2473-11 de 17 de octubre de 2011 de la DGT)

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

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

Ahora bien, si la suma de las nuevas cuotas es superior a la suma de las cuotas anteriores, circunstancia que parece ser el caso consultado, sí que habrá contenido valuable y deberá tributar por actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido del ITPAJD, y será la base imponible la diferencia que exista entre la suma de las cuotas que surjan con la novación del contrato y la suma de las cuotas por las que se pagó en su momento.

Creación de tres subcomunidades de propietarios dentro de la comunidad de propietarios existente. *(Consulta nº V2558-11 de 25 de octubre de 2011 de la DGT)*

La creación de las subcomunidades no supone ninguna alteración ni física ni de coeficientes de participación en la comunidad general existente.

En la escritura de referencia concurre el requisito de inscribibilidad, pues, conforme al artículo 8.4º de la Ley Hipotecaria, cuando se inscribe un edificio en régimen de propiedad horizontal se describe tanto el inmueble en su conjunto como los distintos pisos o locales susceptibles de aprovechamiento independiente, la cuota de participación que a cada uno corresponde en relación con el inmueble y, además, las reglas contenidas en el título y en los Estatutos que configuren el contenido y ejercicio de dicha propiedad.

Asimismo concurre el requisito de no sujeción del contenido de la escritura por alguno de los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 del texto refundido.

Respecto de la modalidad operaciones societarias la no sujeción se deriva, como antes se ha dicho, de la ausencia de finalidad empresarial de las subcomunidades y respecto de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, del hecho de que no se entiende producida transmisión patrimonial alguna en tanto la constitución de las subcomunidades se limite al establecimiento de las normas de gestión y administración de los elementos y

zonas comunes a la comunidad, sin implicar alteración alguna de las titularidades existentes, ya sea de los elementos privativos o comunes de la comunidad.

Sin embargo, no concurre el requisito de que la escritura tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues al limitarse a meras normas o reglas de administración en nada se modifica el contenido o el ámbito de la propiedad de los titulares de los pisos individuales con relación a la situación anterior a la existencia de las subcomunidades.

En consecuencia, la escritura de constitución de las subcomunidades no origina tributación alguna por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

Aportación a título gratuito de un inmueble a una Fundación como dotación patrimonial inicial a la misma. (Consulta nº V2594-11 de 31 de octubre de 2011 de la DGT)

Al ser la adquirente una persona jurídica, la adquisición lucrativa del inmueble no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, impuesto que sólo grava las adquisiciones lucrativas de personas físicas.

La no sujeción de la adquisición al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados-, originará la sujeción de la escritura pública en la que se formalice

la adquisición del inmueble por la fundación a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al cumplirse los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto.

Ahora bien, el artículo 45.I.A.b) del mismo texto legal establece que gozarán de exención:

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

Por lo tanto, la escritura pública en la que se formalice la adquisición del inmueble por la fundación estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, pero si la fundación se acoge a la Ley 49/2002, resultará exenta del mismo.

EXENCIONES OBJETIVAS

Cancelación parcial de hipoteca y asignación de valor de subasta. (S.T.S.J. Castilla León, 13 de mayo de 2011)

Se otorga escritura de carta de pago y cancelación parcial de hipoteca y renuncia a disponer, incorporándose a la misma una relación comprensiva de asignación de valores a efectos de subasta. La recurrente presentó liquidación por el concepto de

actos jurídicos documentados, declarando como exenta la cancelación de hipoteca y como no sujeto cualquier acto no asignado expresamente.

Alega la recurrente en que la asignación de valores a efectos de subasta, acto por el que se ha practicado la liquidación impugnada, contenida en la relación anexa a la escritura de cancelación parcial de hipoteca, no está sujeta, ya que no es un acto o negocio que tenga un contenido económico valorable autónomo, distinto o diferente del contenido económico de la constitución del préstamo y garantía propietaria, por el que ya se tributó, argumentando que la asignación de valores de subasta se realizó en un documento privado anexo a la escritura y a efectos únicamente de una hipotética subasta, no estando sujeto al pago del impuesto por ser un documento privado y por no tener un contenido económico, dado que tales valores se establecieron a solitud de la entidad prestamista para un hipotético procedimiento de ejecución civil.

Para la Sala, se trata de una escritura pública que tiene por objeto la carta de pago, cancelación parcial de hipoteca, y renuncia a disponer, que fue autoliquidada como exenta pero comprende no solo la cancelación parcial de hipoteca, sino también la asignación de valor de subasta. Por tanto, estamos ante un concepto encuadrable en el art. 31.2 del TR del ITP y AJD, por cuanto no se trata de liquidar el documento privado de distribución hipote-

caria, sino la primera copia de una escritura notarial en la que se procede a la fijación del valor de tasación para subasta de los distintos inmuebles resultantes de la división en régimen de propiedad horizontal, siendo indudable desde esta perspectiva que tal escritura documenta un acto que tiene por objeto cantidad o cosa evaluable, y prueba de ello es que se asigna a cada inmueble, debidamente individualizado, un valor concreto de subasta. Se trata de un acto inscribible en el Registro de la Propiedad, e igualmente concurre el requisito de no sujeción del contenido de la escritura por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni por alguno de los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 del TR del ITP y AJD, por lo que concurren los requisitos exigidos en el art. 31.2, para la sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

No procedencia exención en un préstamo hipotecario a favor de una Sociedad Agraria de Transformación. (S.T.S.J. de Andalucía, 3 de marzo de 2011)
La actuación que nos ocupa trae causa de la escritura de préstamo hipotecario por una entidad financiera a favor de la recurrente, una Sociedad Agraria de Transformación. Habiendo autoliquidado la actora el ITP y AJD, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados e ingresando, solicita la devolución de la cantidad que entiendo indebidamente ingresada, por error, al entender que nos

encontramos ante una operación exenta de dicho Impuesto y modalidad.

La sujeción a gravamen de la referida escritura no es discutida, y resulta de lo previsto en el artículo 27.1.a) del Texto refundido de la Ley del ITP y AJD, a tenor del cuál se sujetan a gravamen, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, los documentos notariales. A los beneficios fiscales se refiere el artículo 45 del mismo texto legal, que en su apartado 1.c).15, dispone que con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones:... 15. La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

La Ley 20/1990 se refiere en su Disposición Adicional Primera, apartado 3 a) a los supuestos de exención en el ITP y AJD de las Sociedades Agrarias de Transformación, disponiendo que estas sociedades constituidas para el cumplimiento de los fines recogidos en el RD 1776/1981, e inscritas en el Registro General de Sociedades Agrarias de Transformación del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o, en su caso, de las Comunidades Autónomas, disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales: a) En el ITP y AJD, exención total para los actos de constitución y ampliación de capital.

Para la Sala, es claro que no estamos ante una operación exenta del ITP y AJD, pues el precepto referido alude únicamente a los actos de constitución y ampliación de capital, mientras que la escritura objeto de controversia consiste en el otorgamiento de un préstamo hipotecario.

Novación del préstamo hipotecario modificando las condiciones financieras del mismo. (Consulta nº V2337-11 de 3 de octubre de 2011 de la DGT)

La escritura pública en la que se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario concertado con una entidad financiera está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Si la novación modificativa del préstamo hipotecario se refiere a las condiciones del tipo de interés, a la alteración del plazo o a ambas, y el préstamo hipotecario está concertado con una de las entidades financieras a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, la escritura pública en que se formalice la operación estará exenta de la referida cuota gradual.

Ahora bien, si la escritura pública incluye la novación de algún otro aspecto del préstamo hipotecario que también cumpla los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD, en especial, que tenga contenido valuable, sí estará sujeta a la cuota gradual sin exención por esa operación.

DESLINDE IVA-TPO

PATRIMONIO EMPRESARIAL

Transmisión de un centro comercial en funcionamiento.

(Consulta nº V2099-11 de 19 de septiembre de 2011 de la DGT)

En la contestación vinculante de 23 de febrero de 2009, Nº V 0360-09, se concluyó, ante hechos similares, que “la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, en este caso un centro comercial, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al constituir mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos”.

A partir de dicho antecedente y considerando que la dotación de medios organizativos se ha realizado por un tercero que cesará en la misma y que el objeto de la compraventa está constituido, en última instancia, por la entrega de un inmueble, alguno de cuyos locales se encuentran previsiblemente arrendados, la operación supone una mera cesión de bienes y derechos que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.

En consecuencia, a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Transmisión de todos los elementos afectos a la actividad de farmacia con excepción del local donde se desarrolla, que posteriormente arrendará al adquirente. *(Consulta nº V2167-11 de 21 de septiembre de 2011 de la DGT)*

En estas circunstancias, tal y como ya se ha señalado por este Centro Directivo, entre otras, en las consultas vinculantes V0241-11 y V1843-11, de 3 de febrero y 21 de julio de 2011, respectivamente, evacuadas en relación con la transmisión de los elementos afectos al desarrollo de una actividad de farmacia, en supuestos similares al planteado en el escrito de consulta, puede concluirse que el inmueble no es un elemento consustancial y necesario, y que los elementos que van a ser objeto de transmisión son susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios.

Por tanto, en el supuesto considerado, a falta de otros elementos de prueba, la referida transmisión estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Enajenación por un ayuntamiento de un solar que actualmente tiene la calificación de bien patrimonial. *(Consulta nº V2466-11 de 17 de octubre de 2011 de la DGT)*

El patrimonio municipal del suelo se configura legalmente como un patrimonio separado dentro del patrimonio de las entidades públicas, en general, y locales, en particular, y estará constituido, esencialmente, por terrenos, cualquiera que sea su calificación urbanística, adscritos a la finalidad genérica prevista en el artículo 39 del citado Real Decreto Legislativo, cuyo apartado 1 establece lo siguiente:

“1. Los bienes y recursos que integran necesariamente los patrimonios públicos de suelo en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública. Podrán ser destinados también a otros usos de interés social, de acuerdo con lo que dispongan los instrumentos de ordenación urbanística, sólo cuando así lo prevea la legislación en la materia especificando los fines admisibles, que serán urbanísticos o de protección o mejora de espacios naturales o de los bienes inmuebles del patrimonio cultural.”

De acuerdo con lo anterior, la entrega de un solar por parte del ayuntamiento consultante a cambio de una contraprestación dineraria constituye una de las actividades que se englo-

ban dentro de la actividad general de gestión del patrimonio público del suelo llevada a cabo por la Administración pública correspondiente.

Por otro lado, esta Dirección General ya ha manifestado en su Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos, 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.”

De lo anterior se deduce que el patrimonio municipal del suelo constituye, sin excepción, un patrimonio empresarial, por lo que todas las actividades que se lleven a cabo con el fin de gestionar dicho patrimonio, tendrán, de igual forma, carácter empresarial.

No obstante lo anterior, el hecho de que tales actividades tengan la consideración de actividades empresariales no determina por sí mismo la sujeción de éstas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que también resulta imprescindible para determinar la sujeción al impuesto, como así se prevé en el artículo 4 de la Ley 37/1992, en general, y en

el artículo 7.º de la misma Ley, en particular, que las operaciones se realicen a título oneroso, es decir, mediante contraprestación. Cítese a título de ejemplo la cesión gratuita de parcelas por un ayuntamiento a otras entidades para la promoción de viviendas de promoción pública, tanto en régimen de venta como de alquiler o bien operaciones consistentes en la cesión gratuita de parcelas de suelo dotacional a otras entidades de derecho público o privado, siendo el destino de estas la construcción de hospitales, colegios, bibliotecas, centros asistenciales y cualquier otro análogo, que son operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido para el ayuntamiento cedente, de conformidad con lo previsto en el artículo 7, número 8º, de la Ley 37/1992 (véase, entre otras, la contestación a la consulta vinculante V0107-06, de 19 de enero).

Según se desprende del escrito de consulta, el ayuntamiento consultante tiene la intención de transmitir un solar a cambio de una contraprestación dineraria por lo que, de acuerdo con lo señalado con anterioridad, la operación se realiza en el ejercicio de la actividad de gestión del patrimonio municipal del suelo, de tal forma que dicha operación tiene la calificación de empresarial. Puesto que tal operación se realiza mediante contraprestación, cabe concluir que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, como así preceptúa el previamente transcrito artículo 4 de la Ley 37/1992.

CALIFICACIÓN DE TERRENOS

Transmisión de un solar. (S.T.S.J. de Asturias, 18 de abril de 2011)

La cuestión discutida trata sobre la transmisión de un solar, donde el contribuyente alega la tributación por IVA por ser una operación no exenta en virtud del art. 20.1 de la LIVA.

Para la Sala, no puede admitirse que la operación no estuviese exenta del IVA y ello porque de lo dispuesto en el art. 20.1.20 de la Ley no cabe deducir tal conclusión, porque, como se desprende de las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de Octubre de 2004 y 23 de Diciembre de 2009, la mera clasificación de un terreno como “urbano” no le atribuye la condición de solar edificable puesto que para ello se requiere que se desarrolle el correspondiente proyecto de urbanización tras el cual si reunirían las parcelas la condición de solar directamente edificable, circunstancia esta que no acontece en el caso que aquí se examina en el cual existe únicamente una Unidad de Actuación en la que se clasifica el suelo como “no consolidado” y que prevé su desarrollo a través del Sistema de Compensación. Por tal razón el presente recurso no puede prosperar al encontrarlos ante una operación sujeta al IVA pero exenta, debiendo, como consecuencia de ello de tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

DESLINDE IRPF

Herederos de Agente Comercial que quieren ejercer el derecho a la indemnización por clientela. (Consulta nº V2475-11 de 17 de octubre de 2011 de la DGT)

El derecho se establece en el artículo 28.2 de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia.

La cantidad percibida deberá integrarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del fallecido, al ser este quien, de acuerdo con lo señalado en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, venía ejerciendo de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad económica.

Por último, debe señalarse que la cantidad percibida por la indemnización por clientela, junto con el resto de bienes y derechos del causante, deberá incluirse por sus herederos en la masa hereditaria, a efectos de su declaración en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ÁMBITO TERRITORIAL

Punto de conexión: Fallecimiento en 2011 de residente en la Comunidad Autónoma de Andalucía y heredero residente en Dinamarca. (Consulta nº V1954-11 de 2 de septiembre de 2011 de la DGT)

El artículo 32.2.a) 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 normas tributarias, establece que:

“2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su

residencia habitual a la fecha del devengo.”

Como el sujeto pasivo del impuesto, es decir el causahabiente, no tiene la residencia habitual en España sino en Dinamarca, el rendimiento del impuesto no se cederá a la Comunidad Autónoma de Andalucía, sino que será un rendimiento para el Estado, lo que lleva aparejado la aplicación exclusiva de la normativa del impuesto, constituida tanto por la Ley citada como por su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

OBLIGACIÓN REAL

Donación entre no residentes de bien de interés cultural situado en Córdoba. (Consulta nº V1951-11 de 1 de septiembre de 2011 de la DGT)

Por ausencia de punto de conexión con un determinado territorio autonómico, en los casos de obligación real de contribuir no resultará aplicable a los sujetos pasivos la normativa autonómica.

En tanto en cuanto el bien inmueble a que se refiere el escrito de consulta resulte comprendido en alguno de los mencio-

nados apartados del artículo 4 de la Ley 19/1991, resultará aplicable al mismo la reducción prevista en el artículo 20.7 de la Ley 29/1987 para un supuesto de donación entre madre e hijo, ambos no residentes en España, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

SEGUROS DE VIDA

Tributación de contrato de seguro. (Consulta nº V2523-11 de 21 de octubre de 2011 de la DGT)

Respecto al régimen tributario aplicable a las prestaciones para caso de fallecimiento, el artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que constituye hecho imponible: “c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”.

Por su parte, el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina que “no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

De acuerdo con los preceptos mencionados, cabe concluir

que, cuando contratante y beneficiario coincidan en la misma persona, la prestación estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en caso contrario, se someterá al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por consiguiente, en caso de fallecimiento, las prestaciones que percibieran los herederos del asegurado son objeto de gravamen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La integración de las prestaciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se realizará acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo, de acuerdo con el artículo 9.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DEUDAS DEDUCIBLES EN ADQUISICIONES MORTIS CAUSA

Falta de acreditación de un reconocimiento de deuda. (S.T.S.J. de Cataluña, 1 de junio de 2011)

Para la Sala no queda suficientemente acreditada la existencia de la deuda de la causante al tiempo de su fallecimiento, porque no fue presentado ante la Oficina Gestora ni ante funcionario público ni formalizado en escritura pública. Los terceros acreedores no son ninguno de los herederos o legatarios de

parte alícuota, cónyuge, ascendente, descendiente o hermano de la causante.

Cuando la Oficina Liquidadora deniega la devolución del ingreso de la parte correspondiente a la cuota del Impuesto sobre Sucesiones solicitada, actúa en derecho, porque el interesado no ha acreditado que la causa real de la deuda cuyo reconocimiento obra en el expediente, sea debida a gastos relacionados con el fallecimiento de la causante, ya que en ninguno de los documentos presentados obra la razón de la deuda contraída y, no tratándose de herederos legitimarios de la causante, no se acredita la legitimación de los acreedores, lo que unido a la falta de constancia en documento público infringe lo dispuesto en el artículo 94 del Reglamento del Impuesto.

AJUAR DOMÉSTICO

Base de cálculo del ajuar doméstico y forma de distribuir el importe entre los distintos causahabientes. (Consulta nº V2255-11 de 26 de septiembre de 2011 de la DGT)

El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) dispone que “El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar

un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje”.

El caudal relicto es el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que era titular el causante, pero también se llama de igual modo a la parte activa de la herencia, dejando fuera de su definición al pasivo de la misma, por considerarlo una carga y no integrante de la herencia; por tanto, no se incluyen en dicho concepto los bienes que se transmiten mediante legado por no formar parte de la herencia, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales ya que sí forman parte del caudal relicto.

Respecto a los causahabientes obligados a incluir en su participación individual el importe correspondiente al ajuar doméstico, el artículo 23, transcrito anteriormente, tras indicar que el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente (apartado 1 del artículo 23), advierte que tal obligación no es exigible a los legatarios, a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. Además completa la regla expuesta especificando que en el caso de un causahabiente reúna la doble condición de heredero y legatario, la parte del ajuar do-

BASE IMPONIBLE

Valoración de inmueble sobre el que existe un derecho de superficie. (Consulta nº V2235-11 de 23 de septiembre de 2011 de la DGT)

En un supuesto de adquisición hereditaria de un terreno sobre el que el causante constituyó en su día un derecho de superficie con percepción de un canon mensual que habrá de seguir satisfaciéndose por el superficiario durante más de once años desde el fallecimiento de aquel, no parece que el valor del suelo en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sea un parámetro expresivo del valor real, que deberá tener en cuenta los rendimientos pendientes de obtención.

méstico que debe imputársele es la que le corresponda como heredero, es decir que se le ha de atribuir el ajuar doméstico en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria.

REDUCCIONES POR PARENTESCO

Grupo de parentesco: persona adoptada en adopción simple en 1984. (Consulta nº V2399-11 de 7 de octubre de 2011 de la DGT)

Para el supuesto de adquisiciones “mortis causa”, la letra a) del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incluye dentro del Grupo II las reducciones por parentesco en los casos de adquisiciones por “descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes”.

En la hipótesis de adopción simple, modalidad de adopción con origen en la Ley de 24 de abril de 1958 y que recibió esa

denominación por Ley de 4 de julio de 1970, la Disposición Transitoria segunda de la Ley 21/1987, de 11 de noviembre, de modificación del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil en materia de adopción y otras formas de protección de menores, estableció la subsistencia de los efectos de las adopciones simples o menos plenas conforme a la legislación anterior, sin perjuicio de la posibilidad de adaptarse a la regulación que dicha ley establecía. En el ámbito sucesorio ese tipo de adopción, de escasa trascendencia práctica, implicaba efectos civiles, no fiscales, fundamentalmente la carencia de efectos legitimarios entre adoptante y adoptado.

A la vista de lo expuesto, entiende este Centro Directivo que, a efectos de la bonificación en cuota establecida por la legislación autonómica madrileña “para los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco”, la persona adoptada a que se refiere el escrito de consulta, nacida en 1962, estaría

incluida en el Grupo II respecto de la donación efectuada por su adoptante.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Reducción por adquisición mortis causa de empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles. (Consulta nº V2289-11 de 27 de septiembre de 2011 de la DGT)

En el escrito de consulta se plantea si, a efectos de la aplicación de la normativa antedicha del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es suficiente con que concurra ese doble requisito o es preciso, además, la afectación a la actividad de los inmuebles de que se trate durante un plazo de tres años. Esta referencia alude, indudablemente, a la norma del artículo 28.3 de la Ley 35/2006 conforme a la cual y para el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas, se entenderá no existente la afectación si se enajenasen los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde la supuesta afectación.

Se trata, este último, de un precepto que opera en el ámbito del IRPF, en cuanto su aplicación llevará aparejado que se considere producida una alteración patrimonial a efectos de la determinación del rendimiento neto en el impuesto personal, pero que no incide en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y

Donaciones, por lo que será suficiente con que en el momento del devengo de este impuesto concurra el doble requisito establecido por el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 para que, en virtud de la remisiones antes expuestas, procedan las reducciones de los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987.

Debe tenerse presente, por último, que si tanto para las transmisiones lucrativas por causa de muerte como para las lucrativas de empresas o participaciones del apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 se entenderá que no existirá ganancia patrimonial (epígrafes 3.b) y c), respectivamente, del artículo 33 de la Ley 35/2006), para estas últimas se precisa que, de tratarse de elementos afectados por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición, deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

Reducción por transmisión hereditaria consecutiva. (Consulta nº V2431-11 de 11 de octubre de 2011 de la DGT)

La cuestión planteada en el escrito de consulta, referida a la posibilidad de deducir en la base del impuesto el importe satisfecho con ocasión de la transmisión “mortis causa” de los mismos bienes por parte de la mujer del padre a favor de su padre ahora causante, ha de contestarse de forma negativa,

dado que los artículos transcritos contemplan tal posibilidad para transmisiones “mortis causa” de los mismos bienes en un periodo máximo de diez años cuando todas ellas se hubiesen efectuado a favor de descendientes, situación que no se produce en el presente caso ya que la primera transmisión fue entre cónyuges.

Plazo de permanencia en el patrimonio del heredero de la vivienda habitual adquirida “mortis causa”. (Consulta nº V2574-11 de 26 de octubre de 2011 de la DGT)

Tanto el requisito de permanencia de diez años establecido para la aplicación de la reducción en los casos de adquisición “mortis causa” de vivienda habitual –artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- como el de cinco años que determina la reducción autonómica madrileña, que mejora y sustituye a la estatal en su ámbito territorial –artículo 21.3 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado- son periodos de permanencia del valor del adquisición, en este caso en el patrimonio del descendiente, cuyo término inicial es el del fallecimiento del causante, tal y como resulta de ambas normas y ello con independencia de las actuaciones de

comprobación que pueda llevar a cabo la Administración gestora del tributo.

Reducción del 95% por transmisión de empresa. (S.T.S.J. de Andalucía, 14 de marzo de 2011)

El hecho de percibir una pensión por jubilación no inhabilita a la empresaria agrícola el ejercicio inmediato, personal y directo de la explotación empresarial así considerada, lo que debe determinarse en el caso enjuiciado es si la calidad probatoria de que, en efecto, el ejercicio de dicha actividad se llevó a cabo por la causante en la forma que determina la norma de exención, es suficiente para el reconocimiento del beneficio fiscal enjuiciado, documentos probatorios que se remiten a la certificación expedida por el responsable de una sociedad Cooperativa asegurando que era la causante la que en la forma descrita desplega su actividad empresarial y el certificado del regidor Municipal de esa localidad.

Para la Sala, valorando la calidad de la prueba aportada debe concluirse que los documentos así presentados no ofrecen la fuerza de convicción suficiente como para llegar a la conclusión que, al momento del fallecimiento de la causante, ésta desarrollaba el ejercicio de la explotación agraria de la que era titular de forma habitual, personal y efectiva. La certificación expedida por el Alcalde del Ayuntamiento, por tratarse

de informe expedido por institución no adecuada para la certificación de aquello que a través de ella se pretende acreditar en base a unos informes, cuyo contenido así como los términos en que se solicitaron, no se han incorporado al expediente; y la emitida por la Cooperativa, porque el hecho de ser titular de la aceituna que se procesa para transformarla en aceite de oliva en dicha Cooperativa tampoco es documento acreditativo de que, en forma personal, habitual y directa, la difunta se dedicara a la explotación de la finca agraria de su propiedad.

La Sala añade que, la constancia de aquellos que se pretende acreditar hubiera sido mejor hacerlo a través del alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas; por medio de los registros en que se constaten los pagos en concepto de jornales a las personas que hayan ayudado a la recolecta de la aceituna, o en fin, por cualquier otro medio similar, a través del que, de forma indubitada, se pudiera colegir la dirección de la actividad empresarial.

Reducción por transmisión de empresa. (Consulta nº V2483-11 de 18 de octubre de 2011 de la DGT)

En el caso planteado en el escrito de consulta, existe un grupo de parentesco formado por padre e hijo, titulares de más del 96% de las participaciones de la entidad, cumpliéndose por tanto el re-

quisito de la letra b), pero no sucede lo mismo con el que establece la letra c), habida cuenta que el descendiente, que es quien ejerce funciones directivas, percibe la mayoría de sus retribuciones, como se reconoce de forma expresa, por su condición de empleado de la Sociedad, mientras que por sus funciones directivas “no percibe regularmente retribución alguna”. La letra c) del apartado transcrito exige un vínculo entre aquellas y la percepción por su desempeño de las consiguientes remuneraciones.

De acuerdo con lo expuesto y en los términos descritos en el escrito de consulta, no resultaría aplicable la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, consiguientemente, de acuerdo con el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tampoco estarían exentas las ganancias o pérdidas patrimoniales que se manifestasen con ocasión de la donación de las participaciones.

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

HECHO IMPONIBLE

Escisión total. (Consulta nº V2100-11 de 19 de septiembre de 2011 de la DGT)

Se produce una escisión total mediante la transmisión de la actividad textil a una entidad de nueva creación o a otra entidad ya existente cuyos socios son la propia entidad consultante en un 6% del capital y el socio mayoritario de la consultante en el 94% restante.

El apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, establece:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del Título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el

artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad. En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII. No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.” (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).

En consecuencia, el no devengo del IIVTNU 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 el caso de que no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de las

transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad escindida.

Aportación no dineraria de todos los bienes inmuebles del activo y posterior liquidación de la sociedad. (Consulta nº V2101-11 de 19 de septiembre de 2011 de la DGT)

El no devengo del IIVTNU 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 el caso de que no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad aportante.

Extinción de dos comunidades de bienes una hereditaria y otra constituida por compraventa. (Consulta nº V2198-11 de 22 de septiembre de 2011 de la DGT)

Respecto a las comunidades de bienes constituidas por “actos mortis causa”, el criterio de esta Subdirección General, coincidente con las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1997, 10 de octubre de 1998 y 19 de diciembre de 1998, es que en la división de la herencia no se produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la

división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

No obstante, hay que tener presente que, en los supuestos en que no se devengue el IIVTNU, respecto a los bienes adquiridos por actos “mortis causa”, 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.

Con respecto a las comunidades de bienes “voluntarias”, si la extinción de la misma se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, no se produce el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes exis-

tentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Por el contrario, si los comuneros deciden extinguir el dominio con adjudicación de los bienes a uno o varios de ellos, con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, compensando económicamente o de cualquier otra forma a los demás, no nos encontramos ante la división de la cosa común, sino ante una transmisión de los derechos de propiedad del resto de los comuneros al adjudicatario/s.

El IIVTNU gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudique a uno o varios comuneros por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad.

Trasladando lo anterior al caso planteado en la consulta:

- a) En la extinción del condominio sobre los bienes urbanos adquiridos por “actos mortis causa” al ser la división de la herencia no se produce el devengo del IIVTNU.
- b) Si la extinción del condominio sobre los bienes inmuebles urbanos adquiridos por “actos inter vivos” se realiza mediante la adjudicación proporcional a cada comunero por su

cuota de participación, sin que se produzcan excesos de adjudicación, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Al no estar sujeta la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana que se adjudica a cada comunero, no se produce el devengo del impuesto, lo que habrá que tener en cuenta en futuras transmisiones del terreno que estén sujetos al impuesto, a los efectos del cómputo del periodo de generación del incremento de valor de los terrenos para la determinación de la base imponible, entendiéndose que dicho periodo no se ha interrumpido por causa de la adjudicación derivada de la extinción del condominio.

- c) Por el contrario, si la extinción del condominio sobre los bienes inmuebles urbanos adquiridos por “actos inter vivos” se realiza mediante la adjudicación a uno o varios de los comuneros en exceso sobre su cuota de participación, sí que se produce la sujeción al IIVTNU.

El sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, al tratarse de una transmisión a título oneroso, será el comunero/s que

percibe/n bienes con menor valor sobre su cuota de participación y que por tanto transmite/n su propiedad al comunero/s adjudicatario en exceso.

Constitución de la nueva sociedad holding por aportación no dineraria de las acciones de tres sociedades anónimas. (Consulta nº V2450-11 de 14 de octubre de 2011 de la DGT)

El no devengo del IIVTNU 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.

La operación descrita no podría acogerse al régimen previsto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Por lo tanto, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad escindida.

DEVENGO

Naturaleza de los terrenos en el momento del devengo. (S.T.S.J. de Valencia, 6 de junio de 2011)

El impuesto se devenga a la fecha de transmisión y, en el presente caso, a la fecha de transmisión las parcelas, tenían la condición de urbanos.

En el IVTNU resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del periodo impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el IBI o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables. En consecuencia el momento determinante a efectos del impuesto es el de la transmisión y la condición que tenían en ese momento, siendo su cómputo desde la adquisición.

Valor catastral en el momento del devengo. (S.T.S.J. de Cataluña, 14 de julio de 2011)

Se cuestiona un precepto de una Ordenanza de un Ayuntamiento que en definitiva sólo aplica el texto de la letra a) del art. 107.2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, referido al supuesto en que, en el momento del devengo de la plusvalía municipal, el terreno tiene asignado valor catastral, pero con anterioridad a tal devengo se hayan producido alteraciones catastrales carentes aun de reflejo en el Catastro en tal momento, pero incorporadas con posterioridad. En esencia, el problema es determinar la eficacia retroactiva o no de esa incorporación posterior de las alteraciones.

Para la Sala, la efectividad de los nuevos valores catastrales como consecuencia de hechos, actos o negocios que produzcan incorporación o modificación catastral, tendrán efectividad al día siguiente de producción de tales hechos, actos o negocios, con independencia del momento en que se notifiquen. Los valores catastrales consecuencia de estas alteraciones tienen efectividad desde que éstas se produzcan, con independencia del momento en que se notifiquen, de forma que, frente a las reglas generales en la materia, la fijación de estos valores catastrales tienen eficacia retroactiva, por lo que la liquidación por la plusvalía municipal ha de tomar como base imponible los nuevos valores catastrales consecuencia de las alteraciones, siempre que éstas sean anteriores a su devengo y aunque la fijación de los valores catastrales consecuentes sean posteriores.

Esta conclusión es coincidente con la contenida en el inciso de la Ordenanza cuya legalidad se ha cuestionado.

Resoluciones TEAC

56

Resoluciones recopiladas por la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico Administrativo Central

PROCEDIMIENTO INSPECTOR. SUSPENSIÓN. PREJUDICIALIDAD PENAL.

Prejudicialidad penal. Principio de non bis in idem. No identidad de sujetos: emisor y receptor de facturas falsas. La instrucción de actuaciones penales frente al receptor no implica la suspensión de las actuaciones inspectoras frente al emisor.

*Resolución de 3 de noviembre de 2011 (R. G. 3865-2009)
(Sala Primera. Vocalía 6ª)*

El sujeto pasivo presentó declaración-liquidación por el concepto del IRPF de los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006, haciendo constar, entre otros extremos, rendimientos de actividad económica determinados en régimen de estimación objetiva, derivados de la actividad "Transporte de Mercancías por Carretera", epígrafe 722 del IAE.

En 2009 se formalizó por la Inspección con relación al sujeto pasivo, por dichos concepto y períodos, Acta A02 de disconformidad de la que resulta una cantidad propuesta a devolver. En síntesis, la Inspección hacía constar en el acta que los servicios de transporte no habían sido prestados por el sujeto pasivo sino por la sociedad XX, SL, de la que el obligado tributario y su cónyuge son socios únicos y administradores, simulándose aquella actividad económica que decía el sujeto pasivo que ejercía a título individual, con la finalidad de aminorar el beneficio de la sociedad a través de la facturación que éste realizaba a aquélla, por lo que procede practicar regularización que excluya de la base imponible los rendimientos de aquella actividad económica determinados en régimen de estimación objetiva por módulos. Dicha propuesta fue confirmada mediante acuerdo del Inspector Regional.

Frente a tal acuerdo interpuso el sujeto pasivo reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, que fue desestimada.

Trayendo causa de los hechos puestos de manifiesto en aquella comprobación y previa autorización para su inicio e instrucción, se notificó al interesado acuerdo de inicio de procedimiento sancionador, que recogía la propuesta de resolución sancionadora consistente en multa pecuniaria por comisión de infracción tributaria (artículos 78.d de la Ley 230/1963 y 201 de la Ley 58/2003). En dicho acuerdo se dice lo siguiente:

El matrimonio formado por los cónyuges D. P. A. y Dª. M. M. G. ostentan la totalidad de las participaciones de la mercantil XX, SL, en los porcentajes del 96,80 % y 3,20 %, respectivamente, siendo ambos los administradores de aquélla.

Frente a dicha sociedad se han seguido actuaciones de comprobación e investigación de alcance general, por los ejercicios 2003 a 2006, teniendo por resultado la regularización de la situación tributaria de los periodos 2003 y 2005 y la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal por lo que hace a los periodos 2004 y 2006, al considerar la Inspección la existencia de "una falta a la verdad en la narración de los hechos" consignados en las facturas que los socios emitieron a la sociedad, por supuestos servicios. Tales servicios fueron considerados por la Inspección como prestados directamente por la sociedad y no por los socios-administradores de aquélla, tras realizar una serie de comprobaciones sobre trabajadores, clientes y medios de trabajo.

La Inspección concluye que ha habido una 'falta a la verdad en la narración de los hechos' consignados en aquellas facturas, no constitutivos de delito (artículo 390.1 del CP), en tanto tales facturas no reflejan documentalmente una realidad, negocio o acto completamente inexistente o ficticio, sino que se considera que los servicios sí fueron realizados, pero por la mercantil con sus propios medios, no con los de sus socios, que no contaban

con medios suficientes. Y ello con la clara finalidad de obtener un beneficio fiscal por parte de la sociedad XX, SL, de la que eran socios; esa facturación se trató de ocultar a través del régimen de tributación de módulos, quedando acreditado que los socios pretendieron simular una actividad económica que, realmente, era realizada directamente por la propia sociedad.

Por el Inspector Regional Adjunto se dictó acuerdo de imposición de sanción, confirmándose la propuesta del actuario en todos sus extremos. En el mismo se dice que la actuación del interesado, emitiendo facturas que no se corresponden o amparan realidad alguna, con la pretensión de consignar gastos deducibles en sede de XX, SL, permite calificar el elemento subjetivo de la infracción como doloso. Además, la propia actuación del interesado falseando aquellas facturas implica necesariamente un conocimiento de cuáles eran los efectos tributarios que se perseguían.

El interesado presentó ante el TEAC reclamación económico-administrativa, en la que venía a alegar la existencia de las reclamaciones que tanto él mismo como su cónyuge tenían interpuestas ante el TEAR, por lo que hace a la liquidación que vino a regularizar el IRPF de aquellos ejercicios, suprimiéndose los rendimientos de la actividad económica determinados por módulos; afirmándose que igualmente constan interpuestas por la sociedad XX, S. L, ante el mismo TEAR, reclamaciones frente a las liquidaciones practicadas por la Inspección inadmitiendo como gasto deducible el importe de aquellas facturas; constan igualmente impugnadas ante aquel órgano las correspondientes sanciones impuestas por los ejercicios de 2003 y 2005. Por lo que hace a los ejercicios 2004 y 2006, consideró la Inspección que la actuación de aquélla pudiera ser constitutiva de delito, remitiéndose las actuaciones al Ministerio Fiscal, instruyéndose actualmente diligencias previas ante el Juzgado de Instrucción competente.

Alegaba también, por lo que ahora interesa, la existencia de cuestión prejudicial e infracción del principio *non bis in idem*, ya que los actos de liquidación e imposición de sanción practicados en sede de la sociedad y en sede de los socios tienen el mismo fundamento fáctico, la emisión de facturas por éstos a aquélla, consideradas falsas por la

Inspección. Siendo así, y habiéndose remitido las actuaciones seguidas con la sociedad relativas a 2004 y 2006 al Ministerio Fiscal, es evidente que existe una cuestión prejudicial de carácter penal sobre los mismos hechos. Se cita la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 26/04/1994, donde se advierte que existe en esta materia un principio de primacía sustancial del procedimiento penal sobre el administrativo sancionador, por lo que este último debe paralizarse cuando la infracción pudiera ser constitutiva de delito o falta, y siempre que exista identidad real de hechos.

Pues bien, sobre esto, dice la Sala, se ha pronunciado recientemente el TEAC en resolución de 2 de junio de 2011 (RG.2295/2010), según la cual: *"Para que pueda prosperar la litispendencia es necesario que ambas controversias, del modo en que se han planteado, sean las mismas y, para ello, además de la identidad de personas y cosas en litigio, debe darse la misma causa de pedir, en definitiva, los mismos requisitos que deben concurrir para oponer la excepción de cosa juzgada, pues la litispendencia es una institución preventiva y de tutela de cosa juzgada (STS de 8 de julio de 1994, haciéndose eco de la de 27 de diciembre de 1993 o de la de 7 de noviembre de 1992, entre otras). Por consiguiente, la identidad procesal determinante de la litispendencia comprende los tres elementos propios de la cosa juzgada: sujetos, causa petendi y petitum, siendo la exclusión del segundo proceso consecuencia de la coincidencia de dichos elementos en el primero."*

Aplicado al presente caso, nos encontramos con procedimientos administrativos sancionadores y penales que se dirigen frente a distintas personas, no cabiendo la identidad de sujetos sobre la que se construye el principio *non bis in idem*, lo que impone rechazar la pretendida anulación del acuerdo sancionador impugnado sobre la base del citado alegato, pues no se da la identidad procesal determinante de litispendencia (*igualdad de sujetos, causa petendi y petitum*), ya que el procedimiento administrativo sancionador atiende a la falsedad de aquellas facturas, en tanto se entiende que si bien amparan unos servicios, estos fueron prestados directamente por la sociedad y no por los socios, en tanto que en el procedimiento penal se instruirían actuaciones frente a la sociedad, por posible delito contra la Hacienda Pública,

por dejar de ingresar la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2006. No hay, por tanto, coincidencia objetiva entre ambos procedimientos. En el proceso penal se busca depurar la responsabilidad penal derivada de la falta de ingreso de la cuota debida en la Hacienda Pública, y su *causa petendi es* el cómputo como deducibles en la base imponible Impuesto sobre Sociedades de determinados gastos que no deben serlo, lo que se rige por normas distintas a las que tienen que ver con la 'falsedad' en que pueda haber incurrido el expedidor de las facturas, y debe analizar hechos que no son coincidentes con los que determinan la conducta típica que se sanciona en el procedimiento sancionador aquí enjuiciado.

IVA. REPERCUSIÓN. RECTIFICACIÓN DE FACTURA. PLAZO. SUPUESTOS LEGALES. ERROR EN EL DESTINATARIO.

Artículo 88 LIVA. La repercusión del IVA devengado sólo puede hacerse a través de factura o documento sustitutivo; el plazo para practicar la repercusión mediante la factura está limitado a un año desde el devengo; y si se ha procedido a la repercusión en ese plazo de un año, es posible rectificar las cuotas repercutidas en los casos legalmente previstos y en el plazo máximo de cuatro años desde el devengo (o desde que se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 89). El error en el destinatario puede entenderse que cabe en los supuestos de rectificación, pero ha de acreditarse.

Resolución de 8 de noviembre de 2011. (R.G. 789-2010) (Sala Segunda. Vocalía 5ª)

Durante el año 2003, las entidades holandesas A y B, llevaron a cabo ciertos trabajos para su cliente español relacionados con la construcción de cuatro barcos, actividades que consistían en la fabricación e instalación de diversos componentes y sistemas en los mismos.

Con el objeto de llevar a cabo estas actividades, dichas entidades subcontrataron a la compañía española C como entidad responsable de la fabricación e instalación de cañerías y equipamiento a bordo de los barcos.

Por la prestación de sus servicios, C expidió facturas a nombre de A y B en el ejercicio 2003, repercutiendo IVA en ellas, y posteriormente BR, también holandesa, presentó solicitud de devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto, en condición de empresario no establecido en el mismo en dicho ejercicio.

La Administración denegó la devolución alegando que las facturas por las que se solicitaba la devolución del IVA soportado se encontraban expedidas a nombre de B en lugar de ir a nombre de BR, que es la entidad solicitante de la devolución. El acuerdo de denegación fue recurrido en reposición y, posteriormente, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, donde se encuentra pendiente de resolución.

A la vista de lo anterior, BR instó de forma oficial por conducto notarial a C a que procediera a la rectificación de las facturas. Al no atenderse la solicitud de rectificación anterior, interpone la presente reclamación económico-administrativa ante este TEAC. Las alegaciones presentadas son las siguientes:

A pesar de que C emitió las facturas a nombre de B por los servicios prestados, de conformidad con la legislación holandesa BR era la única que debía solicitar la devolución del IVA soportado, dado su carácter dominante dentro de la unidad fiscal formada con las otras entidades. Las facturas debían haberse emitido desde el principio a nombre de BR, única compañía considerada sujeto pasivo en Holanda.

Debido a la incorrecta consignación del destinatario en las facturas emitidas por C, resulta procedente la petición formulada de proceder a la rectificación de las facturas emitidas, a efectos de obtener la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto durante el ejercicio 2003.

Asimismo, puesto de manifiesto el expediente a C, esta entidad manifiesta en primer lugar que causó baja en su actividad en 2004. En cuanto a la reclamación, alega que las facturas fueron emitidas a la entidad que efectuó los pedidos y a quien se prestó el servicio, tal y como se deduce de las copias de las órdenes de pedido aportadas, sin que en ningún momento dicha entidad indicase durante el tiempo que duró su relación comercial la existencia de error alguno en las facturas.

La cuestión a determinar, dice la Sala, es si es procedente la rectificación de las facturas emitidas por C que solicita BR. Las cuestiones planteadas por BR acerca de la denegación de la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto debe ser objeto de conocimiento en la reclamación interpuesta ante el TEAC relativa a dicho asunto, sin que quepa la acumulación de ambas reclamaciones puesto que la 789/2010 es una reclamación entre particulares, mientras que la otra se dirige contra un acto de la Administración.

La posibilidad de rectificar las cuotas impositivas repercutidas se encuentra regulada en el artículo 89 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el presente supuesto, se realizan unas prestaciones de servicios por las que se repercute IVA, pero no concurre ninguno de los supuestos previstos en el artículo 89 (tal y como declara la propia entidad reclamante, que tan solo pretende que se rectifique el destinatario de las facturas), esto es, que el importe de la operación se haya determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible.

Las obligaciones en materia de facturación, en el ejercicio de las operaciones, se encontraban reguladas en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. Conforme a lo dispuesto en su artículo 9:

“1. Los empresarios y profesionales deberán rectificar las facturas o documentos equivalentes o sustitutivos de las mismas, emitidos por ellos en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hayan producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, den lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación gravada o, en su caso, de la fecha en que se hayan producido las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

No podrán ser objeto de rectificación las cuotas impositivas en los supuestos previstos en el artículo 89, apartado tres, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la rectificación deberá efectuarse inmediatamente después de advertirse la circunstancia que la motiva.

3. La rectificación deberá realizarse mediante la emisión de una nueva factura o documento en el que se hagan constar los datos identificativos de las facturas o documentos iniciales y la rectificación efectuada. Deberán establecerse series especiales de numeración para estas facturas de rectificación.

Por otro lado, el artículo 13 del Real Decreto 1496/2003 por el que se regulan las obligaciones de facturación, y que derogó el anterior Real Decreto 2402/1985, dispone en su artículo 13:

“1. Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6º ó 7º.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

3. La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

Si bien la consignación de un destinatario erróneo en la factura no está previsto expresamente como causa de rectificación de una factura, cabe incluirlo dentro de la previsión del artículo 13.1 del Real Decreto 1496/2003, porque aunque no hay incumplimiento del contenido de la factura, éste es erróneo. Así lo considera también la Dirección General de Tributos, entre otras en sus Consultas Vinculantes V14/2006 de 11 de enero, y V2574/2006 de 22 de diciembre, donde declara:

“De acuerdo con lo expuesto, sólo existe obligación para el consultante de expedir una factura rectificativa en los supuestos expresamente contemplados en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. En particular, y en lo que se refiere al escrito de consulta, entre las causas que motivan la expedición obligatoria de una factura rectificativa se comprenden la modificación de la descripción de las operaciones, la consignación de un nuevo destinatario de la factura cuando se incurrió en un error y, finalmente, la modificación de la base imponible de las operaciones como consecuencia de una negociación del importe de dichas operaciones”.

En el presente caso, los documentos aportados por las partes no acreditan que al expedirse las facturas por C se haya incurrido en un error al identificar al destinatario de las mismas, más bien todo lo contrario, los contratos y órdenes de pedido concuerdan con la identidad del destina-

tario reflejado en las facturas, de forma que lo incorrecto sería haberlas expedido a otro nombre distinto.

Por otra parte, tanto el artículo 9.1 del Real Decreto 2402/1985 como el artículo 13.3 del Real Decreto 1496/2003 establecen que la rectificación deberá efectuarse cuando se conozcan las causas que la motivan, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde que se devengó el Impuesto o desde que se produjeron las circunstancias previstas en el artículo 80 de la Ley 37/1992. En este supuesto no se ha producido ninguna de las circunstancias de dicho artículo 80, y tampoco hay motivo justificado alguno para la rectificación, habiendo transcurrido además más de cuatro años entre el devengo del Impuesto (diversas fechas de 2003, al haber numerosas facturas) y la fecha en la que se solicita la rectificación (en el año 2009, por conducto notarial).

Por lo anterior, el Tribunal considera que no es procedente la rectificación de las facturas emitidas y desestima la reclamación

LEY GENERAL TRIBUTARIA. PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN. FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN NO INVOCABLE POR LOS CONTRIBUYENTES PARA CAMBIAR LA CALIFICACION DADA POR ELLOS MISMOS A SUS PROPIOS CONTRATOS. PRINCIPIO DE BUENA FE E INTERDICCIÓN DEL ABUSO DEL DERECHO.

El principio de calificación es una facultad que la Ley atribuye a la Administración. No es invocable por los contribuyentes para cambiar la calificación dada por ellos mismos a sus propios contratos. A ello conduce el principio de buena fe e interdicción del abuso del derecho (art. 7 del Código Civil), que impide que la libertad de la que se dispone para configurar los contratos celebrados y las cláusulas en ellos incluidas sea usada, en perjuicio de terceros, mediante denominaciones falsas, oscuras o equívocas (art. 1288 del Código Civil).

Resolución de 1.12.2011 (R.G. 1567-2010) (Sala Primera. Vocalía 6ª)

En su día el sujeto pasivo presentó declaración-liquidación por el IRPF del ejercicio 2004, de la que resultaba una cuota diferencial negativa, a devolver. En septiembre de 2005 por la oficina gestora se notificó requerimiento al interesado en el que se informaba que, con relación a la autoliquidación presentada, “se

han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación se solicita: Certificado de rendimientos del capital mobiliario por no haber declarado rendimientos del capital mobiliario existiendo datos en poder de la Administración por dicho concepto”.

El interesado atendió el mismo, argumentando que si bien el retenedor configuró aquellos pagos como la liquidación de una cuenta en participación, en realidad estamos ante la venta de una finca, que constituye ganancia patrimonial exenta al haberse adquirido en 1974.

La Administración dictó liquidación provisional en la que se decía que:

“El contribuyente no declaró las percepciones de capital mobiliario que le han sido imputadas por G, S.L. ... Sí declaró las retenciones correspondientes.... Manifiesta que no procede imputar estas cantidades como rendimientos de capital mobiliario porque, aunque el pagador ha configurado la operación como liquidación de una cuenta en participación, ésta no existe. Por el contrario, en su opinión se trata de una operación de venta de unas fincas adquiridas en el año 1974, por lo que la ganancia patrimonial está exenta de tributación.

A pesar de lo manifestado por el contribuyente, éste ha aportado la escritura de contrato de cuentas en participación, de fecha 31/12/1998, entre él y G, S.L. ...

En consecuencia, se considera que los ingresos obtenidos constituyen la retribución como partícipe no gestor de la cuenta en participación y son, por tanto, rendimientos de capital mobiliario.”

EL Tribunal Regional confirmó la calificación realizada por la Administración y el interesado interpuso el pertinente recurso de alzada frente a aquella resolución, alegando, en resumen, que en realidad se celebró un contrato de cuentas en participación, cuyo objeto no está definido, pero queda claro que la actividad real ha sido la recalificación de unos terrenos rústicos para reparcellarlos y promover una urbanización junto a un campo de golf. El TEAR, añade, no entra a conocer sobre la naturaleza de la operación y califica ésta en base al título reseñado en la carátula de los acuerdos. De los acuerdos se deduce que “la supuesta cuenta en participación no es sino el velo que reviste una operación que nada tiene que ver con la explotación conjunta de unos activos”, en tanto no se dan las condiciones de proporcionalidad, prueba de lo cual es que el interesado aporta un pozo de agua con explotación de carácter indefinido, que al

día siguiente se cede gratuitamente al Ayuntamiento de Calatayud, sin rastro alguno de aquella cuenta en participación. *“En definitiva la supuesta cuenta en participación no es más que la forma de revestir un pelotazo inmobiliario,(sic) creando una falacia que el TEAR no ha reconocido”.*

De acuerdo con lo anterior, solicita sea considerado correcto el tratamiento fiscal dado a esta operación en la declaración-liquidación presentada en su día.

Discurre el TEAC que “no parece cuestionar el reclamante que la naturaleza jurídica de aquel negocio, deducida de la propia denominación y apariencia dada por las partes, sea la de un contrato de cuenta en participación. Como ya se argumentaba en la resolución recurrida, en su Fundamento Tercero:

“A juicio de este Tribunal, es correcta la calificación jurídico-privada de contrato de cuentas en participación dada por las partes en todo momento al negocio jurídico cuya liquidación ha sido origen de dicho pago. Dicho contrato es definido por el artículo 239 del Código de Comercio: ... Este concepto se cumple en el contrato celebrado en la escritura pública de 31 de Diciembre de 1.998 entre G, S.L., como gestor del negocio, y el interesado, como partícipe o capitalista. Para este Tribunal, no se ha desvirtuado en forma alguna que la voluntad real de las partes fuese la celebración de un contrato de cuentas en participación, y ni siquiera existen indicios de que la verdadera realidad fuera la venta de unos inmuebles, con precio aplazado, que es lo que el interesado alega.

La afirmación de éste en sus alegaciones de que en las cuentas en participación la propiedad del capital no se transmite, no tiene fundamento, ya que se produce una verdadera transmisión de la propiedad del capital aportado por el partícipe al gestor, y así ocurrió en el caso que nos ocupa de acuerdo con lo expresamente otorgado por las partes, en el que la propiedad del capital constituido por determinados inmuebles fue transmitida por el interesado al gestor en la escritura pública de 31 de Diciembre de 1.998 (cláusula segunda). Lógicamente, a la extinción del contrato, la propiedad del capital aportado debe ser reintegrada por el gestor al partícipe, en la medida en que no hubiera sido consumido por los resultados adversos del negocio. En el presente caso, las partes acordaron la extinción del contrato mediante acuerdo documentado en fecha 15 de septiembre de 2003, procediendo a

efectuar la correspondiente liquidación el gestor, <<de la que se deduce la existencia de beneficios a favor del partícipe>> (acuerdo segundo documentado en fecha 15 de septiembre de 2003); seguidamente, acordaron que como consecuencia de la liquidación se entregarían por el gestor al partícipe la propiedad de determinados inmuebles y una cantidad de dinero (601.012 €). Para este Tribunal, dicha entrega por el gestor al partícipe comprendía la restitución del capital aportado previamente más los beneficios reconocidos por las partes, que no necesariamente debían ser beneficios contables del negocio desarrollado, y que podían incluir, por ejemplo, plusvalías tácitas de los inmuebles aportados”.

Frente a la contundencia de los hechos deducidos del expediente administrativo y recogidos ampliamente por el Tribunal de instancia en su resolución, formula el interesado el presente recurso de alzada bajo la única y breve argumentación de que aquel negocio de cuenta en participación esconde una operación inmobiliaria de recalificación de terrenos, siendo la verdadera naturaleza del negocio la de compraventa de terrenos a recalificar, cuestionando que el Tribunal de instancia no ha calificado la verdadera naturaleza del mismo, atendiendo a denominación de los negocios dadas por las partes.

Frente a tal afirmación debe recordarse que el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que, *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*; ahora bien, como reiteradamente tiene establecido este Tribunal, ese Principio de calificación se enmarca en las facultades que el ordenamiento tributario ofrece a la Administración para exigir el tributo al sujeto pasivo cualquiera que sea la forma o denominación que hubiera utilizado, si bien no permite al propio interesado huir de la propia calificación que él mismo ha dado a los hechos, actos o negocios que se cuestionan. En este sentido, en la resolución de este Tribunal de 25 de junio de 2009 (RG.3123/2008), con cita de una anterior, ya se afirmaba que:

“En primer lugar hay que referirse al el principio de calificación contenido en el artículo 13 de la LGT, según el cual: ... Este Tribunal señala en resolución de fecha 28 de mayo de 2009, en RG:5651/2008 que <<dicho

artículo se refiere a una actuación en la aplicación de los tributos en la que la Administración, al valorar los actos o negocios realizados, concluye que su auténtica naturaleza jurídica es distinta de la atribuida por los interesados mediante el empleo de denominaciones o formas diferentes>>. Es decir el principio de calificación se configura como una facultad de la Administración que la Ley le atribuye, y le permite a efectos tributarios de determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado. Pero éste no se configura como un principio cuya aplicación pueda ser directamente exigido por el obligado y que le permita alterar la calificación que en su día le dio a la operación realizada, con las consecuencias inherentes a efectos tributarios...

Huelga recordar que en nuestro Derecho rige el Principio de libertad de contratación, como se deduce del artículo 1.255 del CC, según el cual, "Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente", libertad ésta que ciertamente se somete a unos límites, como el propio precepto informa, al condicionar que aquellos pactos, cláusulas y condiciones "no sean contrarios a las Leyes, a la moral o al orden público".

En el presente caso consta acreditado que la voluntad de las partes plasmada en aquel acuerdo de 31 de diciembre de 1998 fue la de constituir aquel negocio mediante la fórmula de cuenta en participación, no pudiendo en estos momentos el interesado huir de una calificación jurídica que ahora le pueda perjudicar en términos tributarios, en perjuicio de la Hacienda Pública. En el sentido ya apuntado por el artículo 1.255 del CC antes apuntado, el propio artículo 7 del mismo CC recoge que "los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe", por lo que "la Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo". En prueba de que el ordenamiento no cobija comportamientos como los ahora pretendidos, véase como el mismo CC, en su artículo 1.288 ubicado en el capítulo dedicado a 'la interpretación de los contratos', dispone que, "la interpretación de las cláusulas oscuras de un contrato no deberán favorecer a la parte que hubiese ocasionado la oscuridad", lo que claramente informa o ilustra sobre el rechazo de la pretensión del sujeto pasivo de desdecirse ahora del contrato suscrito por éste entonces, en perjuicio de la Hacienda Pública."

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. SOCIEDADES PATRIMONIALES. EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN CUANDO TODOS LOS SOCIOS SON SOCIEDADES NO PATRIMONIALES. REQUISITOS.

Para que una sociedad patrimonial deje de serlo el requisito de que todos sus socios sean personas jurídicas no patrimoniales ha de cumplirse el día de cierre de ejercicio de la sociedad, careciendo de base legal alguna la pretensión de que haber sido uno de los socios una persona física durante más de 90 días en el ejercicio deja sin efecto la causa de exclusión.

Resolución de 3.11.2011 (R. G. 1985-2010) (Sala Primera. Vocalía 2ª)

La sociedad X figuraba clasificada en el Epígrafe 8332 del IAE, Promoción inmobiliaria de edificaciones, y presentó declaración por el ejercicio 2005 en el modelo 225, reservado para las sociedades patrimoniales La Inspección pone de manifiesto las siguientes circunstancias:

- ❖ El 31 de diciembre de 2005 el capital de la reclamante, 409.968,38 €, está dividido en 68.213 participaciones de un valor nominal de 6,010121 €.
- ❖ Las citadas participaciones fueron adquiridas en 2005 por Y, S. L. por lo que ésta es el único socio al poseer el 100 % de su capital.
- ❖ Y, S. L. no tiene en 2005 la consideración de sociedad patrimonial por lo que aun cuando el obligado tributario declaró como tal, concurre un supuesto de exclusión, pues todos sus socios son personas jurídicas no patrimoniales, por lo que no le resulta aplicable el régimen de las sociedades patrimoniales.
- ❖ El reclamante, previamente a la formalización de las actas, manifestó que sus participaciones las adquirió de una persona física, D. J.A., el 3 de febrero de 2005 y que las vendió a Y, S. L. el 3 de junio de 2005 por lo que las participaciones han estado en poder de una persona física más de 90 días.

Como consecuencia de todo ello la Inspección dicta liquidación, frente a la que se interpuso reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, en la que el interesado, en síntesis, alegaba lo siguiente:

No está de acuerdo con la liquidación girada ya que la causa de exclusión del apartado 2 del artículo 61 del TRLIS no puede entenderse que opere siempre al final del

ejercicio, pues ello podría llevar al absurdo de que dándose las circunstancias del apartado 1 durante prácticamente todo él, se transmitan la totalidad de las acciones al final del periodo impositivo y se pierda por ello el régimen de sociedad patrimonial de la entidad participada, entendiéndose que la causa de exclusión no opera si durante más de 90 días las participaciones han sido propiedad de una persona física.

Además, tras el trámite procedente, se impuso a la sociedad ahora reclamante una sanción por infracción tributaria, también recurrida, alegando falta de motivación y de culpabilidad, y sobre la que igualmente se pronuncia el TEAC.

Las sociedades patrimoniales son definidas por el artículo 61 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RD 4/2004 – TRLIS) del modo siguiente:

“Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que concurren las circunstancias siguientes:

a) 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. Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...) b) Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a diez o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

Las circunstancias a que se refiere este apartado deberán concurrir durante más de noventa días del ejercicio social”.

Por su parte el apartado 2 del citado artículo dispone: *“2. No se aplicará el presente régimen a sociedades en las que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales.....”.* Esto es, dicho apartado 2 contiene una causa de exclusión de la aplicación del régimen fiscal de las sociedades patrimoniales a determinadas entidades a pesar del cumplimiento por las mismas de los requisitos establecidos en el apartado 1 del mismo artículo.

El problema que aquí se plantea es el de determinar si es aplicable o no a la entidad reclamante el régimen de las sociedades patrimoniales habida cuenta que desde el 3 de junio de 2005 la totalidad de sus acciones pertenecen a una persona jurídica a la que no le es aplicable el régimen

de las sociedades patrimoniales. La Inspección atiende a estos efectos a la situación a 31 de diciembre, pero el contribuyente entiende que esta causa de exclusión no opera si durante más de 90 días las participaciones han sido propiedad de una persona física.

El régimen de las sociedades patrimoniales es “sucesor” del régimen de transparencia fiscal interna, régimen este último regulado en el artículo 75 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en los términos siguientes por lo que aquí interesa:

“1.- Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

a) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a’) Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose, a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

b’) Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios.

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales tal y como se definen en el artículo 40 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a actividades empresariales o profesionales, se estará a lo dispuesto en el artículo 6.º de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...)

2. (...) No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto.

La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de 90 días del ejercicio social”.

El apartado 2 del artículo 75 de la LIS ya había sido interpretado por este Tribunal Central (entre otras Rs. de 28-09-2009 –RG 7300/08– y de 08-10-2008 –RG 7313/08–), con criterio acorde con el de la DGT, en los términos siguientes:

<<Considera el recurrente que el requisito temporal de 90 días debe ser aplicable asimismo a la condición de socio al cierre del ejercicio, por lo que sólo en el caso que durante dicho período se detente la condición de socio por una entidad jurídica se producirá la exclusión del régimen especial.

No obstante frente a esta interpretación debe señalarse que de la propia dicción del precepto expuesto se advierte que la exigencia temporal mínima de 90 días se está refiriendo a los requisitos materiales y personales señalados en el Apartado Primero del artículo, mientras que a la exclusión por la condición de persona jurídica no transparente de todos los socios no le afecta tal limitación temporal, lo que se reafirma con la dicción de que se está refiriendo a la “no imputación de bases” en los supuestos de condición de persona jurídica no transparente como socio, imputación de bases que se produce respecto de los que son socios al cierre del ejercicio de la sociedad (art. 76.1 Ley 43/1995)

Este criterio es coincidente con el mantenido por la DGT. Así la Consulta nº 2452/1999 de fecha 09-12-1999, aclara que:

“Por tanto, en el caso en que en una sociedad concurran durante más de 90 días del ejercicio social las circunstancias para ser considerada como transparente, pero a la conclusión del período impositivo correspondiente, fecha en la cual deben determinarse las personas o entidades que tienen la cualidad de socio al objeto de la imputación de sus bases imponibles, la totalidad de sus socios fuesen personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal, no procederá la imputación y dicha sociedad no tendría la consideración de sociedad transparente a ningún efecto.”>>

Observamos, en primer lugar, que tanto en la normativa reguladora de las sociedades transparentes como en la reguladora de las sociedades patrimoniales el requisito de concurrencia de circunstancias durante más de 90 días se predica respecto de las circunstancias objetivas y subjetivas establecidas en los apartados 1 de los artículos 75 LIS (sociedades transparentes) y 61 TRLIS (sociedades patrimoniales) en tanto que la causa de exclusión objeto de controversia se regula en el apartado 2 de dichos artículos. Adicionalmente, y para el caso concreto que nos ocupa hay que señalar que, en todo caso, las participaciones del sujeto pasivo fueron, en el ejercicio en cuestión, titularidad de una persona jurídica no calificable como de sociedad patrimonial durante un periodo superior a 90 días (desde el 03-06-2005 al 31-12-2005), y que no encuentra base legal alguna la pretensión del interesado

de que para que la causa de exclusión no opere basta con que durante más de 90 días las participaciones hayan sido propiedad de una persona física pues ello supondría en la práctica vaciar de contenido la causa de exclusión.

Observamos, en segundo lugar, que el segundo de los argumentos en los que se motivaba bajo el régimen de transparencia fiscal el criterio de titularidad de las participaciones a fin de ejercicio es el relativo al momento en que se produce la imputación a los socios de las bases imponibles de la sociedad transparente. Pues bien, al respecto habrá que indicar que, si bien es cierto que tal régimen de imputación de bases imponibles desaparece en el caso de las sociedades patrimoniales, no es menos cierto que la delimitación subjetiva de aplicabilidad (para los casos de sociedades de “mera tenencia de bienes”) de los regímenes de transparencia fiscal y de sociedades patrimoniales son idénticas y ninguna razón habría para suponer que el legislador ha pretendido excluir del régimen de las sociedades patrimoniales a determinadas sociedades de “mera tenencia de bienes”, en concreto, a aquéllas en las que la causa de exclusión (del art. 75.2 LIS ó 61.2 TRLIS) no concurriese el último día del periodo impositivo. Máxime cuando la E. de M. de la Ley 46/2002 (que supone la desaparición del régimen de transparencia fiscal y su sustitución por el de las sociedades patrimoniales) centra la “sustitución” de regímenes no en una distinta configuración subjetiva sino únicamente en razones de “neutralidad impositiva.

Por cuanto antecede el Tribunal considera procedente la postura de la Inspección y rechaza las alegaciones del reclamante.

Por lo que respecta a la sanción impuesta se alega por el reclamante la insuficiente motivación del acuerdo sancionador así como la falta de culpabilidad en la comisión de la infracción que se le imputa.

En cuanto a la motivación, de acuerdo con reiteradas Sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración -artículo 106-1 de la Constitución-, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio

de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: el deslinde de ambos supuestos se ha de hacer indagando si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Pues bien, respecto del acuerdo sancionador, se halla debidamente motivado ya que especifica la conducta sancionada (dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente establecidos la totalidad o parte de la deuda tributaria), con indicación de los hechos que fueron su causa (la causa de regularización), la norma que tipifica tal conducta como infracción tributaria (artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), alusión expresa a la apreciación de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 183.1 de la LGT para poder sancionar tal conducta típica, y el porqué de dicha apreciación; alusión expresa, igualmente, a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 179.2.d) de la LGT con especial referencia a que no se aprecia la posibilidad de interpretación razonable de la norma distinta de la realizada por la Inspección y expresión de las normas que regulan la sanción a imponer. Así pues, el acuerdo sancionador está suficientemente motivado al contener la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud la Administración aprecia la concurrencia de la conducta tipificada por la norma como infracción tributaria y la sancionabilidad de la misma, no generando indefensión en el contribuyente.

Y en lo que se refiere al juicio de culpabilidad imputable a la conducta del recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 (red. Ley 25/1995) de la LGT (Ley 203/1963, aquí aplicable), las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. También se recoge dicha exigencia en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 cuando dice que “*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas por esta u otra Ley*”. Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho el Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997,

18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de «*vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria*». Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Es, en definitiva, el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

Como ha quedado expuesto, la sanción fue impuesta como consecuencia de haber considerado el interesado que quedaba sujeto al régimen fiscal de las sociedades patrimoniales a pesar de que su único socio al final del periodo impositivo era una persona jurídica no calificable como de sociedad patrimonial, resultando claro que la doctrina aplicable (que si bien referida a las sociedades transparentes en nada difería a la aplicable a las sociedades patrimoniales en cuanto a esta cuestión) era clara y unánime al respecto. Adicionalmente, y como evidente prueba de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, es de indicar que cualquiera que sea el alcance que quiera darse al requisito de concurrencia de circunstancias durante más de 90 días del ejercicio fiscal, es claro en el caso que nos ocupa que concurrió en el reclamante la circunstancia de que la totalidad de sus socios fueren personas jurídicas no calificables como de sociedades patrimoniales durante periodo notablemente superior a 90 días en el ejercicio en cuestión (desde el 03-06-2005 al 31-12-2005); y que no encuentra base legal alguna la pretensión del interesado de que para que la causa de exclusión no opere basta con que durante más de 90 días las participaciones hayan sido propiedad de una persona física pues ello supondría en la práctica, como se ha dicho, vaciar de contenido la causa de exclusión.

Consultas OT

66

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

Disolución de una comunidad de bienes sobre una vivienda con asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común.

(Art 7.2.B, art 31.2 TRLITPAJD; Art 1.062 del Código Civil)

RESUMEN: En la disolución de una comunidad de bienes sobre una vivienda propiedad de dos comuneros, el exceso originado por su adjudicación a uno de ellos cuando éste, además, sea compensado en metálico por su parte, no está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, al ser un exceso de adjudicación inevitable por tratarse de un indivisible o que desmerecería mucho por su división.

A este respecto, también tiene la consideración de compensación en metálico la asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común.

Al no tributar la disolución de una comunidad de bienes sobre una vivienda propiedad de dos comuneros por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales del ITPAJD, por cumplirse los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto.

Por último, consideramos que no queda sujeta a tributación por AJD la novación subjetiva del préstamo ya que entendemos que va implícita en la adjudicación del inmueble que se hace al comunero, que tributa, como hemos señalado por dicha modalidad.

CONSULTA PLANTEADA

Una vivienda pertenece en proindiviso y con carácter privativo a dos personas.

Dicha vivienda está hipotecada en garantía de un préstamo del que queda un importe pendiente de amortizar superior a su valor.

Se disuelve la comunidad adjudicando la vivienda a uno de los comuneros que asume la totalidad del préstamo quedando liberado el otro que además tiene que pagarle al que se queda la vivienda una cuantía monetaria ya que el préstamo pendiente de amortizar supera el total valor de la vivienda.

Comparecerá la entidad acreedora para autorizar la modificación subjetiva del préstamo.

Se plantea cómo tributa la disolución de comunidad y la modificación subjetiva del préstamo hipotecario.

RESPUESTA

El artículo 7.2.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre dispone en su párrafo primero lo siguiente:

“Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

B) 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.”

Por su parte, el artículo 31.2 del TRLITPAJD determina en su párrafo primero que:

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

régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma”.

En cuanto a la disolución de comunidades de bienes, el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo establece en su apartado 2 que:

“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”.

A tenor de lo previsto en el transcrito artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, los excesos de adjudicación declarados se consideran transmisiones patrimoniales, salvo que surjan de dar cumplimiento a determinados artículos del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento, entre los que se incluye el artículo 1.062 del Código Civil que dispone en su párrafo primero que:

“Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por

su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”.

Sobre esta cuestión, cabe advertir que según los Tribunales Económico-Administrativos, los inmuebles deben considerarse como “un bien que si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división” (TEAR de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y de 8 de junio de 1995).

En consecuencia, cabe entender que la vivienda propiedad común de dos personas constituye, en principio, un bien indivisible y que, por lo tanto, su única forma de división posible entre los comuneros es su adjudicación a uno de ellos, que debe compensar al otro en dinero.

Así lo entiende la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en su sentencia de 28 de junio de 1999, determina que:

“en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo.401 CC)– la única

forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC–“.

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

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

En cuanto a la posible sujeción de la operación la modalidad de

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

CONCLUSIONES

- ❖ Una vivienda propiedad común de dos personas constituye, en principio, un bien indivisible y que, por lo tanto, su única forma de división posible entre los comuneros es su adjudicación a uno de ellos, que debe compensar al otro en dinero.
- ❖ En la disolución de una comunidad de bienes sobre una vivienda propiedad de dos comuneros, el exceso originado por su adjudicación a uno de ellos cuando éste, además, sea compensado en metálico por su parte, no está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, al ser un exceso de adjudicación inevitable por tratarse de un indivisible o que desmerecería mucho por su división. A este respecto, también tiene la consideración de compensación en metálico la asunción por el adjudicatario de la parte de deuda del otro copropietario en el préstamo hipotecario común.
- ❖ La disolución de una comunidad de bienes sobre una vi-

vienda propiedad de dos comuneros que no tribute por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales del ITPAJD, por cumplirse los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto.

- ❖ Por último, consideramos que no queda sujeta a tributación por AJD la novación subjetiva del préstamo ya que entendemos que va implícita en la adjudicación del inmueble que se hace al comunero, que tributa, como hemos señalado por dicha modalidad.

Supresión, creación y cambio de la distribución de unas fincas sin modificar la superficie total del edificio pero rectificándose las cuotas de algunos elementos.

(Art 29, 30.1, 31.2 TRLITPAJD; Art 70. 3 del RITPAJD)

RESUMEN: La supresión, creación y cambio de la distribución de unas fincas, sin modificar la superficie total del edificio pero rectificándose las cuotas de algunos elementos, tributará por la modalidad de AJD del ITPAJD, constituyendo su base imponible la suma de las fincas modificadas que coincidirá con el de las nuevas fincas resultantes.

puesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre),

“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos”.

De dicho precepto se deriva que son cuatro los requisitos que determinan la tributación por la cuota variable del documento notarial:

- Tratarse de una primera copia de una escritura pública o de un acta notarial.

CONSULTA PLANTEADA

Se ha presentado una escritura de modificación de obra nueva y división horizontal mediante la cual se suprimen algunas fincas, se crean unas nuevas y se cambia la distribución de otras ya existentes, sin que se rectifique la superficie total del edificio aunque se modifican las cuotas de algunos elementos.

Se plantea si la división horizontal debe tributar de nuevo en el ITPAJD por su totalidad, tributar solo por el valor de los elementos modificados o si, tal y como pretende el presentador de la escritura, considerar esta modificación como una mera rectificación de una convención que ya tributó anteriormente y, por tanto considerar-la como una operación no sujeta a dicho impuesto.

RESPUESTA

Esta cuestión ha sido resuelta por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en su contestación vinculante a la consulta número V1807-11, formulada ante dicho centro directivo, en la que se plantea la transformación de dos de las viviendas en tres, reduciendo la superficie de las dos primitivas para obtener una nueva con la superficie “sustraida” a las dos anteriores, modificando consecuentemente los coeficientes de propiedad de las referidas viviendas que se redistribuirían entre las tres nuevas resultantes, sin alterar los coeficientes del resto de las participaciones del inmueble, que reproducimos a continuación:

“Conforme al artículo 31.2 del Texto Refundido del Im-

- Tener contenido valuable: el valor de las fincas cuya superficie, descripción y coeficiente de participación se modifica.
- Ser inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No estar sujeto al ITP y AJD por los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o por el Operaciones Societarias ni por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, cumpliéndose este requisito pues el acto planteado no constituye transmisión patrimonial onerosa, único supuesto que podría plantear alguna duda.

En suma, concurriendo todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2, el supuesto planteado constituye hecho imponible de la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados por lo que deberá tributar por tal concepto, en los siguientes términos.

Hecho imponible: Escritura pública que reúne todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido.

Sujeto pasivo: Conforme al artículo 29 del Texto Refundido será sujeto pasivo "...el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan", por tanto, en el presente caso la entidad titular de los inmuebles cuya superficie va a ser modificada.

Base imponible: El apartado 1 del artículo 30 del Texto Refundido establece que "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".

Por otro lado el artículo 70.3 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio) precisa la determinación de la base imponible en relación a ciertas operaciones que, como la que ahora se plantea, suponen la constatación registral de la modificación física de una finca, estableciendo 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".

A la luz de dicho precepto procede concluir que **la base imponible estará constituida por la suma de las dos fincas modificadas que coincidirá con el de las tres nuevas fincas resultantes.**

Tipo impositivo: Lo regula el artículo 31 del texto Refundido. El apartado 1 establece lo que se denomina la cuota fija disponiendo que "Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto".

El apartado 2 recoge la llamada cuota variable en cuya virtud se aplicará el tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100".

Por tanto, consideramos que, en el supuesto planteado en el que se suprimen algunas fincas, se crean otras nuevas y se cambia la distribución de otras ya existentes, sin modificar la superficie total del edificio aunque sí que se rectifican las cuotas de algunos elementos, le corresponde tributar por la modalidad de AJD del ITPAJD, constituyendo su base imponible la suma de las fincas modificadas que coincidirá con el de las nuevas fincas resultantes.

Precio satisfecho en la compraventa inferior al valor declarado a efectos fiscales.

(Arts. 10.1 y 46.1 y 3 del TRLITPAJD; art. 157.1.b del RGAT)

RESUMEN: Resulta factible que el precio efectivamente satisfecho resulte inferior al valor comprobado o, en este caso, al valor publicado por una Administración a los efectos de no realizar actuaciones de comprobación de valor, sin que se considere que se ha producido una transmisión lucrativa por la diferencia entre el valor declarado a efectos fiscales y el precio satisfecho.

No obstante, si, analizadas las circunstancias del caso concreto, existen los elementos para considerar la existencia de una transmisión lucrativa inter vivos, principalmente si se aprecia la existencia de ánimo de liberalidad, nos encontraríamos ante una donación con causa onerosa.

CONSULTA PLANTEADA

En una escritura de compraventa de un bien inmueble se declara un precio satisfecho. Sin embargo, sin perjuicio del precio de la compraventa se declara “a efectos fiscales como valor de la finca objeto de la transmisión” un valor superior al precio, con la finalidad de evitar la realización de la comprobación del valor real del bien por la Administración.

¿Podríamos entender que por la diferencia entre el precio y el valor declarado se ha producido una transmisión lucrativa?

RESPUESTA

La base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas

del ITPAJD viene constituida, de acuerdo con lo prevenido en el art. 10.1 del TRLITPAJD, por “el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”.

El valor real puede ser determinado por la Administración mediante la realización de una actuación de comprobación de valor –art. 46.1 del TRLITPAJD–, excepto cuando el interesado haya declarado conforme los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según lo establecido en el art. 157.1.b) del RGAT.

Dicho valor comprobado puede resultar superior o inferior al valor declarado o al precio efectivamente satisfe-

cho, prevaleciendo siempre, como base imponible, la mayor de cualquiera de las magnitudes anteriores –valor comprobado, valor declarado, precio satisfecho–, de conformidad con lo establecido en el art. 46.3 del TRLITPAJD, que dispone que:

“Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.”

Resulta así factible que el precio efectivamente satisfecho resulte inferior al valor comprobado o, en este caso, al valor publicado por una Administración a los efectos de no realizar actuaciones de comprobación de valor, sin que se considere que se ha producido una transmisión lucrativa por la diferencia entre el valor declarado a efectos fiscales y el precio.

No obstante, si, analizadas las circunstancias del caso concreto, existen los elementos para considerar la existencia de una transmisión lucrativa inter vivos, principalmente si se aprecia la existencia de ánimo de liberalidad, nos encontraríamos ante una donación con causa onerosa. En este sentido transcribimos el razonamiento de la consulta vinculante de la DGT nº V0345-06:

“El artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que: “1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: (A) Las transmisiones inter vivos de toda clase de bienes y de-

rechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.”

Por otra parte el artículo 59.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que “1. Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.”

En primer lugar es preciso calificar jurídicamente el negocio jurídico que van a realizar las partes. Al no existir equivalencia entre el valor del inmueble y la contraprestación no estaríamos ante una compraventa, sino ante una donación con causa onerosa. A esta última se refiere el artículo 619 del Código Civil, que las define como aquéllas en las que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado. La distinción no es ociosa, pues en el caso de donación con causa onerosa, el exceso sobre el importe en que concurren ambas prestaciones estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concepto de transmisión lucrativa o donación.

A este respecto, el artículo 618 del Código Civil dispone que “La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta”. Es decir, es consustancial a la naturaleza de

la donación su carácter gratuito, el “animus donandi” de quien la realiza, que efectúa la entrega por mero ánimo de liberalidad, sin recibir nada a cambio. Si falta ese “animus donandi”, no nos encontraremos ante una donación, sino ante otra figura jurídica.

En el caso planteado parece que existe un ánimo de liberalidad parcial; para corroborar esta afirmación es preciso analizar el valor real del inmueble. El concepto de valor real no viene determinado en las normas tributarias, pero el Tribunal Supremo lo equipara al valor de mercado.

Disolución de una comunidad sobre dos bienes inmuebles uno situado en España y otro en Inglaterra.

(Art 6, 30.1, 31.2 TRLITPAJD; Art 61 RITPAJD; 33.2.2.A) Ley 22/2009)

RESUMEN: Dado que la comunidad de bienes sobre un bien inmueble situado en España y otro en Inglaterra no realiza actividades empresariales, su disolución estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido del ITPAJD para someter dicha escritura pública al gravamen.

La base imponible estará constituida por el valor declarado del bien inmueble situado en España, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del ITPAJD.

Por la parte del inmueble situado en Inglaterra no estaría sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al faltar el requisito de ser inscribible en el Registro de la Propiedad.

Finalmente, señalar que al adjudicar a cada comunero un bien inmueble y tratarse de bienes indivisibles no se producirán, en principio, excesos de adjudicación.

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

De la exposición de la consulta se deduce que el precio que se va a pagar por la transmisión de la vivienda es

muy inferior al valor real de la misma, por lo cual en dicha operación se producirá una donación con causa onerosa y, además de la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el precio pactado, se deberá realizar otra por el Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones por la diferencia entre el valor real del inmueble y lo efectivamente pactado por las partes. Todo ello sin perjuicio del derecho de la Administración a comprobar el valor real del bien transmitido, regulado en el artículo 18 de la Ley 29/1987. “

CONSULTA PLANTEADA

A un matrimonio inglés, residente en España, le pertenece por mitades indivisas dos bienes inmuebles, uno situado en territorio español y otro en Inglaterra.

Pretenden extinguir la comunidad existente sobre ambos inmuebles adjudicándose a cada uno de ellos un bien inmueble.

¿Cómo tributaría la extinción del condominio en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Modalidad Actos Jurídicos Documentados?

RESPUESTA

En cuanto a la disolución de comunidades de bienes, el artículo 61 del reglamento del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo establece, en su apartado 2, que:

“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 tanto, en la operación descrita en la consulta se produce una disolución del condominio.

Además, al tratarse de un bien inmueble, la disolución de la comunidad de bienes deberá realizarse mediante escritura pública.

Por otro lado, dado que no se indica que la comunidad de bienes en cuestión realizase actividades empresariales, la disolución estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto para someter dicha escritura pública al gravamen.

La base imponible será el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto.

Concretamente, en este supuesto, la base imponible de la modalidad de AJD será el valor del bien inmueble situado en España, al establecer el artículo 33.2.2.A) 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 normas tributarias que:

“Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con los puntos de conexión que a continuación se enumeran:

Siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el rendimiento corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos”.

Asimismo, el artículo 6 del TRLITPAJD dispone que:

“1. El Impuesto se exigirá:

c. Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España”.

Por tanto, de la regulación expuesta, procede concluir que por la parte del inmueble situado en Inglaterra no estaría sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual, al faltar el requisito de ser inscribible en el Registro de la Propiedad.

Finalmente, señalar que, al adjudicar a cada comunero un bien inmueble y tratarse de bienes indivisibles, no se producirán, en principio, excesos de adjudicación.

Cuestiones prácticas

74

LAS ADJUDICACIONES EN PAGO DE ASUNCIÓN DE DEUDAS

Loyola Sanchiz Garés

Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana

PLANTEAMIENTO

D. Álvaro prestó a su hermana D^a Andrea 50.000 euros sin intereses en 2008 para que se comprara un coche.

En 2011, D^a Andrea le consulta a su hermana D^a Alejandra cómo puede pagar la deuda que tiene con D. Álvaro.

D^a Alejandra le comenta a Andrea que, si no tiene dinero ahorrado, también puede pagar su deuda con bienes y le recuerda que heredó una finca rústica situada en Sagunto (Valencia) de su padre proponiéndole que le pague con dicho bien.

A D^a Andrea le parece una buena idea y le pregunta a su hermana si se puede encargar ella de pagarle a D. Álvaro con su finca.

D^a Alejandra, que ve peligrar la buena relación entre sus dos hermanos, le contesta a su hermana que no se preocupe que asume su deuda con D. Álvaro y que le adjudique la finca rústica para su pago.

Este acuerdo entre ambas hermanas deciden plasmarlo en escritura pública el próximo lunes 5 de septiembre de 2011.

El valor de la finca rústica en 2011 es de 50.000 euros.

- ❖ Calificación fiscal de la operación planteada.
- ❖ Consecuencias fiscales de la transmisión de la finca rústica por D^a Andrea a D^a Alejandra para que se encargue de cancelar la deuda que tiene con D. Álvaro asumiendo dicha deuda.
- ❖ Comunidad Autónoma y Oficina Liquidadora competente.

SOLUCIÓN

1. CALIFICACIÓN FISCAL DE LA OPERACIÓN PLANTEADA

La operación recogida en el supuesto procede calificarla como una adjudicación en pago de asunción de deudas.

1.1 Definición

Se trata de una figura jurídica, típica del derecho hereditario y, por ello, característica del tráfico civil, consistente en la asunción por el adjudicatario (D^a Alejandra) de unas deudas del adjudicante (D^a Andrea) para cuya satisfacción se le entregan ciertos bienes (finca rústica).

En definitiva, la adjudicación en pago de asunción de deuda es el negocio en virtud del cual el deudor (D^a Andrea) transmite a un tercero (D^a Alejandra) determinados bienes o derechos y este, en contraprestación por ello, asume el pago de la deuda que aquel tenía con el acreedor (D. Álvaro).

Cabe citar como supuestos más frecuentes de este negocio jurídico los siguientes:

- ❖ La adjudicación a un heredero o legatario de un bien, con la obligación de satisfacer un legado o determinadas deudas a un tercero.
- ❖ La donación de un bien inmueble con la asunción de la carga hipotecaria sobre el mismo por parte del donatario.
- ❖ La adquisición onerosa de un bien gravado con hipoteca.

En todos los supuestos citados, el gravamen de esta figura supone que deberá satisfacerse por el heredero, do-

natario o adquirente el gravamen correspondiente a la transmisión del bien que se le ha hecho, aunque lo haya sido con la obligación de satisfacer la deuda.

- ❖ Es decir el heredero de un bien valorado en 300.000 euros con la obligación de satisfacer un legado valorado en 120.000 euros deberá pagar por el ISD por el valor neto adquirido –180.000 euros- y, además, por el concepto de adjudicación de bienes en pago de asunción de deuda, deberá satisfacer el ITPO por los 120.000 euros.
- ❖ Del mismo modo el donatario de un piso, valorado en 500.000 euros, sobre el que recae un crédito hipotecario pendiente de 450.000 euros, deberá pagar por la donación el impuesto correspondiente a 50.000 euros y por el negocio que tratamos –adjudicación en pago de asunción de deuda- pagará el ITPO por 450.000 euros.
- ❖ En el caso de las adquisiciones onerosas de bienes gravados con hipoteca, la configuración del artículo 10.1 LITPAJD supone igualmente el gravamen de lo adjudicado en asunción de la deuda, pues no se permite la deducción de la base de tributación de la deuda pendiente, aun viniendo gravada con hipoteca.

1.2 Evolución normativa

El uso y abuso que se ha hecho de esta figura, como la existencia de modificaciones normativas frecuentes al respecto, hacen conveniente un breve resumen histórico de las vicisitudes fiscales de esta figura.

La adjudicación en pago de asunción de deuda es una operación contemplada, de antiguo, en el seno de la tributación de las operaciones civiles, en concreto en los Textos reguladores de los Derechos Reales, llegando hasta el texto de 1967, en que se contemplaba como una operación sujeta a gravamen por los bienes recibidos y “afectos” al pago de la deuda.

Con la aprobación del Texto Refundido del ITPAJD, de 1980, desapareció la mención expresa de la figura citada, lo que llevó a la jurisprudencia, singularmente al TEAC, Resoluciones de 24.5.1989, 22.3.1990, 23.9.1993, entre otras, a señalar reiteradamente la desaparición del gravamen unido a esta figura.

Por ejemplo, la Resolución del TEAC de 11 de julio de 1996 establece que:

“La adjudicación en pago de asunción de deudas es una figura que fue suprimida voluntariamente por el legislador de 1980 como hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sin que pueda ser gravada, por el hecho de la similitud, en cuanto a su finalidad, por el concepto adjudicación para pago de deudas, dado el principio de interdicción de aplicación analógica de la norma que consagra el artículo 24 de la LGT”.

El Texto Refundido de 1993 tampoco la mencionaba, lo que llevaría a la inutilidad de seguir mencionándola de no ser por la “resurrección” de la misma en el Reglamento del ITPAJD de 1995, aprobado por RD 828/1995, de 29 de mayo, cuyo artículo 29 disponía que:

“en las adjudicaciones expresas de bienes y derechos que se realicen en pago de la asunción por el adjudicatario de una deuda del adjudicante se exigirá el impuesto por el concepto de adjudicación en pago de deudas”.

La legalidad de esta norma reglamentaria era dudosa y quedó fuera de toda duda su ilegalidad cuando el TS, con ocasión de la Sentencia de 3 de diciembre de 1998, se pronunció sobre la misma señalando expresamente la nulidad de la disposición reglamentaria.

Los contribuyentes vieron en la no sujeción a tributación de esta figura, a partir del texto de 1993 y la sentencia del TS acabada de mencionar, un terreno propicio para la investidura de determinadas operaciones bajo su manto intentando así eludir el gravamen fiscal.

Así sucede, por ejemplo, en casos de fusión de sociedades que se presentan como supuestos de adjudicación del activo en pago de la asunción de los débitos del pasivo. También en casos de adquisición de un inmueble a cambio de la asunción por el adquirente de débitos del transmitente, etcétera.

Al fracasar el intento del Reglamento de resucitar la figura citada, el propio legislador, consciente de la brecha abierta en el sistema fiscal por la ausencia de gravamen de estas operaciones, ha reintroducido al misma a nivel legal mediante la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que dispone en su artículo 7 que, con efectos desde 1 de enero del año

2000, se recoja legalmente la sujeción a gravamen, junto a las adjudicaciones en pago y para pago de deudas de las *adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas*.

Por todo ello, no ofrece, pues duda la sujeción a gravamen, en la actualidad, de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas.

1.3 Diferencias con otras figuras afines

Resulta conveniente incidir en las diferencias entre la adjudicación en pago de asunción de deudas respecto de otras figuras afines, tales como la adjudicación en pago de deudas y la adjudicación para pago de deudas.

La diferencia fundamental entre estas figuras es la siguiente:

- ❖ En la adjudicación en pago de deudas el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio, es decir, el deudor entrega al acreedor como contraprestación, un bien o derecho distinto del que constituyó la prestación inicial, con la aquiescencia de este.
- ❖ En la adjudicación en pago de asunción de deudas el adjudicatario resulta deudor de terceros por la cesión de las deudas y bienes hecha por el adjudicante.
- ❖ En la adjudicación para pago de deudas recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de deudas del adjudicante, es decir, la entrega de los bienes al adjudicatario inicial se hace con la comisión o encargo de que éste, con los mismos, satisfaga la deuda con el acreedor de aquél (TEAC 19-10-88 y 27-1-99).

Así, en las dos primeras hay una verdadera transmisión, sea en solvencia del crédito o en compensación de las deudas asumidas, mientras que en la tercera la función del adjudicatario no va más allá de pagar las deudas del adjudicante con los bienes recibidos o con el producto de su venta, por lo que se le reconoce el derecho a la devolución (TS 17-5-95).

En definitiva, a diferencia de la dación en pago de deuda y la adjudicación para pago de deudas, se trata de una relación necesariamente trilateral (pues intervienen el deudor, el acreedor y un tercero), siendo indiferente el destino que se dé a los bienes y derechos transmitidos, que lo son de manera definitiva, libres de todo encargo o mandato, y sin que la adjudicación produzca la extinción de las deudas.

Por ello, esta figura supone una novación impropia o modificativa, ya que únicamente se modifica subjetivamente la obligación al cambiarse el deudor originario por

el adjudicatario del bien o derecho, pero no se extingue la obligación.

2. CONSECUENCIAS FISCALES DE LA TRANSMISIÓN DE LA FINCA RÚSTICA POR D^a ANDREA A D^a ALEJANDRA PARA QUE SE ENCARGUE DE CANCELAR LA DEUDA QUE TIENE CON D. ÁLVARO ASUMIENDO DICHA DEUDA.

Analicemos, a continuación, el régimen fiscal aplicable a la citada operación.

La adjudicación en pago de asunción de deuda es una operación que puede resultar sujeta a IVA o ITP conforme a las siguientes reglas:

- A. Queda sujeta al IVA si el adjudicante-deudor es un empresario o profesional y la adjudicación en pago la realiza en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, aunque sea con carácter ocasional, ya que el carácter oneroso de la operación se da siempre (LIVA art.4.1).
- B. Si la adjudicación no se encuentra sujeta al IVA, aun estando sujeta al IVA, si se trata de la entrega de un bien inmueble o de la transmisión de un derecho real de goce o disfrute que recaiga sobre un inmueble, exenta del IVA, y no se renuncia a dicha exención en las circunstancias y con las condiciones previstas en la LIVA art.20.2, la adjudicación en pago queda sujeta a la modalidad de TPO (LIVA art.4.4; LITP art.7.2.a y 7.5; RITP art.11.1.a y 31) pero solo las adjudicaciones expresas y realizadas a partir del 1-1-2000 -fecha de entrada en vigor de la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó la LITP art.7.2.a incluyendo expresamente en el hecho imponible de TPO las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas-.

Con anterioridad al 1-1-2000, con independencia de su tributación por IVA, la adjudicación en pago de asunción de deudas no quedaba sujeta a TPO.

❖ Adjudicación expresa o tácita de un bien o derecho

Legalmente, no existe definición alguna de lo que debe entenderse por adjudicación expresa o tácita de un bien o derecho.

Doctrinalmente, se considera que es expresa cuando el bien que se adjudica se encuentra perfectamente individualizado y determinado, siendo tácita en caso contrario.

Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas pueden ser expresas o tácitas, pero sólo constituyen hecho imponible de TPO las expresas.

Las daciones en pago y las adjudicaciones para pago de deudas, fiscalmente, son siempre expresas, pues no cabe una dación genérica de bienes, por lo que no se hace referencia en la LITP art.7.2.a (redacción por la Ley 55/1999).

- C. Sujeta y no exenta del IVA o sujeta y exenta del IVA pero con renuncia a dicha exención en las circunstancias y con las condiciones previstas en la LIVA art.20.2: la adjudicación en pago de asunción de deuda que se formaliza en escritura pública queda sujeta a la modalidad de AJD (LITP art.27 s. y RITP art.66 s.).

Supuestos dudosos de sujeción a la modalidad de TPO

Hay una serie de supuestos en los que la adjudicación en pago de asunción de deudas forma parte de otro negocio y en los que se suscita la cuestión de su sujeción o no a TPO.

Así, por ejemplo:

- a) **Adjudicación en pago de asunción de deudas en aportaciones a sociedades con ocasión de actos sujetos a la modalidad de operaciones societarias** (como la constitución de una sociedad o una ampliación de capital, etc.).

Un socio de una sociedad limitada acude a una ampliación de capital aportando un inmueble hipotecado por su valor neto, asumiendo la sociedad la devolución del préstamo garantizado con la hipoteca, con liberación del socio aportante como titular de dicho préstamo concedido por una entidad financiera.

La operación descrita, ampliación de capital, presenta la característica especial de que el desembolso de las acciones se lleva a cabo mediante la aportación de un inmueble hipotecado en garantía de un préstamo concedido por una entidad financiera.

La aportación del inmueble constituye la contrapartida del valor de las acciones que va a recibir el titular del inmueble, produciéndose además, la sustitución del deudor original, el titular del inmueble hipotecado, por un nuevo deudor, la entidad que amplía capital, constituyendo lo que se denomina asunción de deuda.

Respecto a la tributación por ITP y AJD, la LITP art.4 establece que 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 aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa. En los mismos términos se expresa el RITP art.4.

En este sentido ya se manifestaba la DGT 26-11-02, señalando que si a la aportación de un inmueble hipotecado a una sociedad que amplía capital se añade la asunción de la deuda por parte de la entidad adjudicataria del inmueble, esta segunda operación es otra convención, distinta de la transmisión del inmueble, por lo que debe gravarse separadamente de aquella, procediendo su tributación por la modalidad de TPO. En el mismo sentido, DGT 15-9-05 y CV 25-2-10.

- b) **Adjudicación en pago de asunción de deudas en operación de disolución de sociedades.**

Una sociedad, cuyo activo está constituido básicamente por naves industriales y la totalidad de su pasivo por préstamos bancarios con garantía hipotecaria y deudas con los socios, tiene previsto disolverse y liquidarse. En la liquidación se adjudicaría la totalidad de los inmuebles a los socios, quienes se subrogarían en la posición de deudores en los citados préstamos hipotecarios asumiendo la correspondiente deuda.

La DGT CV 31-3-08, recogiendo la doctrina mantenida en las DGT 26-11-02 y 15-9-05, también distingue dos convenciones sujetas al impuesto de forma independiente: la disolución de la sociedad (sujeta a la modalidad de OS) y la adjudicación de los bienes a los socios en pago por asumir estas las deudas hipotecarias de la sociedad (sujeta a la modalidad de TPO).

- c) **Adjudicación en pago de asunción de deudas con ocasión de la liquidación de gananciales.**

En una liquidación de gananciales se adjudica a uno de los cónyuges una vivienda hipotecada por su valor neto con asunción por el adjudicatario de la deuda garantizada por la hipoteca.

Conforme a la LITP art.45.I.B.3 y el RITP art.88.I.B.3, así como reiterada jurisprudencia (entre otras, TS 23-5-98, EDJ 5146), no tributaría por ITP en ninguna de sus modalidades.

- d) **Adjudicación en pago de asunción de deudas con ocasión de particiones hereditarias.**

En la partición de una herencia, se adjudica a un heredero una vivienda hipotecada por su valor neto con asunción por este de la deuda garantizada por la hipoteca.

En principio, la adjudicación en pago de asunción de deudas como consecuencia de sucesiones mortis causa son

actos particionales típicos de reparto de los activos y los pasivos integrantes del caudal hereditario que, siempre que no supongan un exceso de adjudicación, no inciden en TPO.

Y, aun en el caso de que hubiera exceso de adjudicación de un heredero respecto de otros, no quedaría sujeto a TPO si dicho exceso surge de dar cumplimiento a lo dispuesto en el CC art.821, 829, 1056 segundo párrafo y 1062.1 y disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento (LITP art.7.2.b) y el que recibe el exceso lo abona a los demás en dinero.

Si la diferencia se compensa con bienes distintos a dinero, se consideraría una adjudicación en pago de deuda, la cual origina el hecho imponible del impuesto, en su modalidad de TPO (LITP art.7.2.a redacc L 55/1999), resultando el heredero-adjudicatario obligado a satisfacer este impuesto.

e) Donación de bien con asunción de deuda.

Una persona dona a otra una vivienda hipotecada por su valor neto asumiéndose por el donatario la deuda hipotecaria.

Se trata de las denominadas donaciones onerosas, aquellas en las que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado (CC art.619).

Quedan sujetas al ISD, en cuanto al incremento patrimonial gratuito neto deducido el saldo de la deuda que se asume, y a la modalidad de TPO por el valor de la vivienda coincidente con el saldo de la deuda que se asume (DGT 23-1-07 CV ; CV 18-5-07).

Si el importe de la deuda que se asume fuera equivalente al valor de los bienes entregados, no cabría hablar de donación, sino de adjudicación en pago de asunción de deudas, sujeta a la modalidad de TPO (DGT 5-12-00).

Aplicando lo anterior al supuesto planteado, la operación no resulta sujeta al IVA dado que el adjudicante-deudor (D^a Andrea) no es un empresario o profesional y la adjudicación en pago no la realiza en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Por tanto, dicha adjudicación resultará sujeta a la modalidad de TPO por el concepto de adjudicación de bienes en pago de asunción de deuda por 50.000 euros.

Sujeta la operación a la modalidad de TPO, veamos, a continuación, el régimen de liquidación que le resulta aplicable:

- ❖ **Sujeto pasivo** es D^a Alejandra, es decir, el adjudicatario del bien o derecho y que asume la deuda (LITP art.8.a y c; RITP art.34.a y c).

- ❖ **Base imponible** viene constituida por el valor real del bien o derecho adjudicado (LITP art.10.1 y RITP art.37.1). En el supuesto ascendería a 50.000 euros.

- ❖ **Tipo impositivo** es el aprobado por la Comunidad Autónoma respectiva y, en su defecto, el 6% al tratarse de un bien inmueble.

- ❖ **Devengo:** El impuesto se devenga el día en que se realice la adjudicación, esto es, el día del otorgamiento de la escritura pública, es decir el 5 de septiembre de 2011 (LITP art.49 y RITP art.92).

3. COMUNIDAD AUTÓNOMA Y OFICINA LIQUIDADORA COMPETENTE.

- ❖ La determinación de la **Comunidad Autónoma competente** se establece en el artículo 33.2.2º.C).1º 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 normas tributarias, en los siguientes términos:**

“ C. Cuando el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias, el rendimiento se atribuirá aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:

1. Cuando el acto o documento comprenda transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles, constitución y cesión de derechos reales, incluso de garantía, sobre los mismos, a la Comunidad Autónoma en la que radiquen los inmuebles.

Por tanto, en el supuesto analizado, la Comunidad Autónoma competente es la Comunidad Valenciana, al estar situada la finca rústica transmitida en dicha CCAA.

- ❖ La determinación de la **Oficina Liquidadora competente** se establece en el artículo 103.1.C).1º RITPAJD, que establece la misma regla, es decir que, cuando el acto o documento comprenda exclusivamente transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles, constitución y cesión de derechos reales, incluso de garantía, sobre los mismos, será oficina competente la correspondiente al territorio en el que radiquen los inmuebles.

Por tanto, en el supuesto analizado, la Oficina Liquidadora competente es la de Sagunto, al estar situada la finca rústica transmitida en dicha CCAA.

Fiscalidad local

En esta sección incorporamos materias relativas a los tributos de las Haciendas Locales.

79

Necesidad de una reforma financiera de las haciendas locales. Principales líneas de actuación de carácter tributario

Juan Carpizo Bergareche

Economista

Inspector de Hacienda en excedencia

Asociado Departamento Derecho Tributario Bufete Gonzalo

INTRODUCCIÓN

La Constitución Española establece las principales directrices para la configuración por el legislador del modelo de financiación local. De este modo, el legislador estatal asume la responsabilidad de clarificar el ámbito material de las competencias locales y de garantizar la atribución de los recursos financieros suficientes para el desempeño efectivo de las mismas. La suficiencia financiera local debe alcanzarse con una combinación de los dos recursos financieros fundamentales previstos en el art. 142 de la Constitución Española, los tributos propios y la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.

Conforme al art. 133.1 de la CE, el poder tributario origina-

rio corresponde en exclusiva al Estado, a quien, por tanto, compete legislar sobre los tributos locales. Sin embargo el legislador estatal no puede regular, agotadoramente, el sistema tributario local imponiendo un régimen uniforme en todo el territorio nacional, debiendo respetarse la capacidad normativa que corresponde a las Ordenanzas municipales, en ejercicio de la autonomía local.

Pues bien, la última reforma dentro de la financiación de las haciendas locales, como es sabido, se realizó el 1 de enero de 2003 con la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales. Ambas normas fueron derogadas por el 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. Esta Ley 51/2002 ha tenido, tanto desde el punto de vista financiero como tributario, una serie de efectos perniciosos para las arcas municipales. La principal novedad de este Ley consistió en la cuasi supresión de un recurso tributario muy importante para nuestros municipios hasta entonces, el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuyos efectos en la disminución en la recaudación no han sido compensados de forma suficiente con otras vías como participación en ingresos de las Comunidades Autónomas.

Mientras, en lo concerniente a la financiación de las Comunidades Autónomas, ha entrado en vigor un nuevo sistema aprobado con 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 normas tributarias, incrementando ostensiblemente los porcentajes de participación de éstas en los tributos del Estado.

En este sentido juega un papel trascendental la modificación del apartado 3 del artículo 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, efectuada por el apartado tres

del artículo único de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, y cuya redacción actual señala que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales aunque las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. Añadiendo que en todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Pues bien, tras esta reforma, las Comunidades Autónomas han comenzado a establecer determinados impuestos sobre materias imponibles que con anterioridad podrían gravarse por las haciendas locales, fundamentalmente impuestos de carácter medioambiental, tales como impuestos sobre actividades que inciden en el medio ambiente, impuestos sobre grandes establecimientos comerciales o impuestos sobre tierras infrutilizadas, que además de gravar materias propias de las haciendas locales, limitan posibilidades de crecimiento futuro en un espacio fiscal que debería ser de carácter municipal sin que, además, se hayan establecido compensaciones financieras a favor de las haciendas locales por el establecimiento

de estas nuevas figuras tributarias.

Por tanto, sin suficiencia financiera no puede haber auténtica autonomía, pero la autonomía local no lo es sólo para el ejercicio de competencias materiales, sino que presenta, también, una vertiente financiera, sin la cual no existirá autonomía plena. Para evitar estos problemas, en el nuevo diseño de la Hacienda local española se debe apostar, decididamente, por el establecimiento de una estructura garantizadora de la autonomía local mediante mecanismos de tutela y protección jurídica.

Las participaciones en los tributos del Estado y de las CCAA, que deben nutrir las arcas locales, deben concebirse ampliamente, no como un mero porcentaje de tales tributos, sino, también, bajo la forma de cesión total o parcial de algunos de ellos e, incluso, de los eventuales recargos locales sobre esos impuestos estatales o autonómicos, lo que facilitaría un espectro mayor para entender y configurar la articulación entre la Hacienda local y la estatal y autonómica.

En relación a los tributos propios se debe realizar una profunda reforma de sus elementos configuradores tanto en el caso de los impuestos como en el caso de las tasas y como no, de las contribuciones especiales. Dentro de los impuestos, resulta constatable su pérdida recaudatoria al estar íntimamente relacionados tres de ellos a la actividad del sector inmobiliario debiendo, por tanto, recuperarse aquellos impuestos que recaen sobre el resto de ac-

tividades económicas siendo, en este caso indispensable, una nueva configuración del Impuesto sobre Actividades Económicas no sólo con el objetivo de aumentar su recaudación sino para conseguir un impuesto cuando menos más justo desde el punto de vista tributario gravando realmente la capacidad económica de los contribuyentes. No podemos dejar de mencionar la obligatoriedad de adaptar, al igual que otros impuestos que recaen sobre tales bienes, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica a la conocida como fiscalidad medioambiental haciendo depender la carga tributaria del mismo de su contaminación al medioambiente.

Otro espacio fiscal importante para los municipios reside en las tasas, tanto por la prestación de servicios como por la utilización o aprovechamiento del dominio público local. En las primeras se debe atender a dos principios fundamentales como son la introducción de criterios generales de capacidad económica en su configuración y conseguir el equilibrio presupuestario en la financiación de tales servicios fijando su importe en atención al coste de prestación del servicio al que financian. En la segundas, urge la necesidad de una configuración legal más precisa de las mismas para evitar los problemas de conflictividad que se han producido en las mismas a lo largo de estos últimos años sirviendo como ejemplo, a estos efectos, la conocida como tasa de los ope-

radores del sector de la telefonía móvil actualmente recurrida ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.

Por último, las exenciones y beneficios fiscales son constitucionalmente válidos, siempre que respondan a fines de interés general que los justifiquen, quedando, en caso contrario, proscritos. De ahí la necesidad de revisar la justificación actual o, si se prefiere, la pervivencia de la justificación histórica, de los beneficios fiscales existentes en los tributos municipales, puesto que el mantenimiento de una exención, carente de la justificación que le dio origen, implica la quiebra ilegítima del deber de todos de contribuir, o, lo que es lo mismo, del principio de generalidad tributaria que el art. 31.1º de la Constitución Española establece.

A continuación vamos a desarrollar las principales líneas de actuación de carácter tributario a emprender para mejora del sistema tributario local. Por tanto, sólo vamos a referirnos a los problemas tributarios en el ámbito local que existen en la actualidad y sus posibles vías de solución, sin incidir en otros aspectos que afectarían al marco general de financiación de los municipios tales como participaciones en tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.

► LÍNEAS DE ACTUACIÓN DE CARÁCTER TRIBUTARIO

En relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, siendo éste el

más importante en cuanto a su recaudación dentro de los diferentes impuestos locales, deben establecerse medidas a favor de los municipios para poder modular la carga tributaria del mismo. Debido a la naturaleza directa de este tributo el ayuntamiento debe ejercer su autonomía financiera y decidir el gravamen de acuerdo a criterios admitidos en nuestro derecho tributario como la capacidad económica. La utilización de diferentes tipos de gravamen es la regla general en los principales tributos estatales de carácter directo y debe serlo en un Impuesto como el de Bienes Inmuebles debido también a la extensión del mismo a la mayoría de vecinos del municipio ya que se grava la titularidad o una serie de derechos que recaen sobre los bienes inmuebles de naturaleza urbana, rústica o de características especiales.

Lo primero que debemos destacar es que esta diferenciación de tipos está admitida en este impuesto con carácter general ya que los tipos de gravamen pueden variar en función de si nos encontramos ante un bien inmueble de naturaleza urbana, un bien inmueble de naturaleza rústica o un bien inmueble de características especiales. Incluso en el caso de los bienes inmuebles de características especiales, se admite un gravamen diferenciado para cada uno de los cuatro grupos que actualmente los componen.

En este sentido, según señala el Tribunal Supremo en su Sentencia

de 16 de febrero de 2009, esa mayor carga tributaria en los bienes inmuebles de características especiales no carece de fundamento justificado y racional, por la trascendencia de estos bienes, su afectación a poblaciones o por revelar una mayor capacidad económica en el sujeto pasivo, no debiendo olvidarse, por otro lado, la voluntad del legislador, quien, en la Exposición de Motivos de la Ley 51/02, expresó que el conjunto de modificaciones tenía como finalidad, por una parte, mantener y fortalecer la garantía del principio de suficiencia financiera de las entidades locales proclamado en la Constitución y, por otra parte, incrementar la autonomía municipal en el ámbito de los tributos locales, de manera que los Ayuntamientos dispongan de una mayor capacidad y margen de decisión, dentro de los límites legalmente definidos, en materias como la aplicación de los tipos impositivos o de los incentivos fiscales, por lo que la norma ha querido, sobre la base del principio de autonomía municipal, que los Ayuntamientos dentro de un límite mínimo y máximo fijen el tipo de gravamen.

Una de las posibilidades para dotar de progresividad a este impuesto y atender de esta forma al principio de capacidad económica de forma indirecta es a través de establecimiento de tipos diferenciados en función de los usos de los bienes inmuebles de naturaleza urbana definidos en la normativa catastral, excluidos los de uso residencial. Respecto a esta posi-

bilidad legal, hoy en día regulada en el artículo 72.4 del TRLRHL, se podría eliminar la limitación actual consistente en poder aplicar estos tipos incrementados sólo al 10 % de los bienes inmuebles por cada uso que tenga un mayor valor catastral. Al eliminar esta posibilidad serían los municipios los que decidieran la carga tributaria en los bienes inmuebles de naturaleza urbana excepto para el caso de aquellos que tengan un uso residencial.

Una vez hemos admitido el establecimiento de tipos de gravamen progresivos en los bienes inmuebles de naturaleza urbana según los usos catastrales, excepto en el supuesto de los residenciales, se deberían introducir criterios de capacidad económica para medir la carga tributaria en los bienes destinados a uso residencial. En este sentido los municipios podrían establecer un tratamiento tributario diferenciado en dos situaciones, la vivienda habitual y aquellos sujetos pasivos del tributo que tengan unos ingresos mínimos debiendo definirse la vivienda habitual como aquella unidad urbana de uso residencial destinada exclusivamente a satisfacer la necesidad permanente de vivienda del sujeto pasivo. Se debería presumir que la vivienda habitual del sujeto pasivo es aquella en la que figura empadronada para evitar supuestos en los que un mismo titular se beneficiase de estos tipos impositivos por más de una vivienda.

En el ámbito de las circunstancias personales y familiares se po-

dría estudiar el establecer en este caso una bonificación potestativa de hasta un porcentaje determinado, al igual que existe actualmente en el caso de las familias numerosas, para sujetos pasivos del impuesto que tengan unos ingresos anuales por debajo de un límite.

Por último, respecto al recargo sobre los inmuebles desocupados, actualmente ya regulado en el artículo 72.4 del TRLRHL, recargo potestativo de hasta el 50 % sobre la cuota líquida del impuesto para bienes inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente sería necesario el que se incluya una definición legal de tal concepto para que los ayuntamientos, de forma potestativa, puedan exigir este recargo. En esta definición deberían considerarse para delimitar la desocupación de la vivienda factores tales como el servicio de suministro de agua, ya que si no está dado de alta, estaríamos ante una vivienda desocupada con carácter permanente, incluso en el caso de promedios de consumo de agua muy reducidos, siempre además que no figure empadronada persona alguna en tales viviendas.

En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas lo primordial consiste en una adecuación de las Tarifas correspondientes a los distintos epígrafes de actividades actualmente fijadas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, a la denominada Clasificación Nacional de Actividades Económicas cuya entrada en vigor se produjo

en fecha 1 de enero de 2009 tras la publicación del Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (BOE de 28 de abril).

Esta adaptación reviste carácter de urgente por motivos de seguridad jurídica de los propios contribuyentes de este tributo. Resulta evidente la evolución que han sufrido los diferentes sectores de actividad de nuestra economía durante estos últimos 20 años. En este sentido existen multitud de actividades ejercidas que no tienen correspondencia con epígrafe alguno del Impuesto sobre Actividades Económicas, abusando, en este sentido, de la clasificación de las actividades en epígrafes conocidos como n.c.o.p., esto es, actividades no clasificables en otras partes. Por motivos de justicia y equidad en la carga tributaria no se debería abusar de la clasificación en estos epígrafes debiendo ser utilizados de forma residual. No hace falta aquí entrar en detalle, insistimos, respecto a la evolución de determinados sectores de actividad, desde la energía hasta las telecomunicaciones pasando por multitud de ellos que hoy en día no tienen creado epígrafe alguno en las Tarifas de este impuesto.

Para efectuar esta reclasificación legal se dispone de la conocida como Clasificación Nacional de Actividades Económicas, de reciente entrada en vigor y de una estructura muy similar a la utilizada en cuanto a su clasificación,

por las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una vez reclasificadas todas las actividades, se deberían cuantificar las cuotas correspondientes a cada una de ellas según los mismos criterios que se utilizaron cuando se elaboró el Real Decreto Legislativo 1175/1990, en el caso de las cuotas tributarias de los nuevos epígrafes resultando indispensable que en el resto de cuotas por epígrafe se produzca una actualización considerando al menos el IPC anual durante estos años.

Asimismo, se debería redefinir la estructura de este impuesto siendo una de las posibles vías de reforma la eliminación de la exención según importe neto de la cifra de negocios a las personas jurídicas y en todo caso a las personas físicas estableciendo una exención según el beneficio, que podría ser aplicada de forma similar tanto a personas físicas como a personas jurídicas.

Resulta imprescindible modificar esta exención en la forma actualmente regulada por una serie de razones que atentan contra el principio de capacidad económica tales como la discriminación contraria al Derecho Comunitario que se produce ya que la exención no se aplica a los residentes en países miembros de la UE que desarrollan en España actividades económicas quedando exentos en la situación actual sólo aquellos que operen mediante establecimiento permanente y, además, tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000

de euros. Además, el hacer pivotar la exención para personas jurídicas según el importe neto de la cifra de negocios no cumple tampoco con el principio de capacidad económica que se vería cuando menos reforzado utilizando el criterio del beneficio obtenido en el ejercicio de la actividad.

Por tanto, se debería establecer el mínimo exento para todas las actividades, ya sean ejercidas por personas físicas, jurídicas o no residentes, en función de un umbral de beneficios, esto es, vincular la tributación del impuesto a la capacidad económica de todos los contribuyentes según el rendimiento de sus actividades y no en función del importe de la cifra de negocios. En este sentido, señalar que con esta modificación se pretende, además, que, a diferencia de lo que actualmente ocurre, no se vea obligado a pagar el impuesto quien obtenga pérdidas o unos beneficios muy reducidos.

Respecto al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica éste se debería configurar en función de las emisiones contaminantes, CO₂ y otras, adaptando el impuesto a la normativa europea de emisiones contaminantes al igual que el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte procediendo, por tanto, a eliminar las bonificaciones actualmente existentes de carácter medioambiental.

La introducción de criterios medioambientales en el IVTM se debería realizar siguiendo las pautas marcadas en el Impuesto

Especial sobre Determinados Medios de Transporte. No obstante, en este caso nos encontramos con una serie de problemas añadidos tales como el carácter anual del mismo, circunstancia que implica el que se gravan todos los vehículos de forma anual con independencia de su fecha de adquisición, o que dentro de este impuesto se grava a multitud de vehículos, siendo su ámbito de aplicación mayor que el del impuesto especial.

Por tanto, nos encontramos en primer lugar ante el conflicto que podría surgir con el principio de capacidad de pago ya que los vehículos con mayor antigüedad son los más contaminantes y, mientras que con el transcurso del tiempo, éstos pierden valor, tributarían más que los vehículos nuevos con un mayor valor de adquisición.

Asimismo, al pivotar el gravamen en función de los certificados oficiales de emisiones, surge otro problema ya que los vehículos de mayor antigüedad no disponen de este certificado al tener éste carácter obligatorio desde 1 de diciembre de 2002 para los turismos y desde 1 de julio de 2007 para las motocicletas respecto al CO₂ como elemento contaminante.

Una posible solución sería conservar la estructura actual del impuesto, regulando la posibilidad de que los ayuntamientos puedan establecer coeficientes para modular las cuotas según las emisiones oficiales de CO₂ y el resto de emisiones contaminantes contenidas en la normativa euro-

pea para aquellos vehículos que dispongan de ellas. Para el resto de emisiones contaminantes aparte del CO₂, la normativa europea establece unos límites, siendo el último de ellos actualmente en vigor el Euro 5 aunque ya está prevista la entrada en vigor del Euro 6 para el año 2014. Estos límites de emisiones están en función del monóxido de carbono, de óxidos de nitrógeno y del resto de partículas contaminantes que los vehículos emiten a la atmósfera estableciéndose unos valores límite en función de los mg/Km de emisión por categorías de vehículos.

Respecto al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, resulta imprescindible una definición clara de su ase imponible según el presupuesto de ejecución material con inclusión de maquinaria e instalaciones con vocación de permanencia e indispensables para el funcionamiento.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el concepto de coste real y efectivo de la obra y los costes que deben incluirse o excluirse de la base imponible siendo el mayor problema objeto de controversia en este ámbito la inclusión o exclusión en la base imponible del mismo del coste de elementos, como la maquinaria, contruidos por terceros fuera de la obra.

En estos últimos años, además, ha adquirido gran notoriedad debido a la importancia creciente

de las energías renovables dentro del sector energético español y, en concreto, a la construcción de multitud de parques eólicos y fotovoltaicos a lo largo de nuestra geografía nacional. Una vez abierto el debate por parte de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, resulta fundamental la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de mayo de 2010 donde se señala que los equipos necesarios para la captación de la energía eólica o solar y su transformación en energía eléctrica (aerogeneradores o placas fotovoltaicas) son indispensables para el funcionamiento del parque eólico o solar, ya que sin ellos el parque no podría alcanzar su objetivo que es la producción de energía. Estos equipos forman parte del proyecto para el que se solicitó y obtuvo, en su caso, la licencia de obras o urbanística. Asimismo, la persona o entidad que pretende construir un parque de energía eólica o solar debe solicitar al ayuntamiento competente la licencia para la construcción e instalación concreta de un parque de energía eólica o solar y no cualquier otra construcción, instalación u obra. Además, los equipos se incorporan a la instalación del parque con vocación de permanencia, se enclavan en el suelo previamente cimentado.

En consecuencia, formará parte de la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía solar o de la energía eólica que cumplan los requisitos indicados ante-

riormente, como parte integrante del coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

Asimismo, según la jurisprudencia anteriormente indicada y fuera del ámbito de los parques eólicos o las huertas solares, debemos entender que forma parte de la base imponible del impuesto el coste de la maquinaria que se construya o coloque como elemento técnico inseparable de la obra, que integre el proyecto para el que se solicita la licencia y que carezca de identidad propia respecto a la construcción u obra realizada.

Por tanto, se debería incluir en la definición de la base imponible de este impuesto que sí que forma parte de la base imponible el coste de aquellos elementos inseparables de la construcción, instalación u obra que figuren en el proyecto para el que se solicitó la licencia y carezcan de singularidad o identidad propia respecto de la construcción, instalación u obra realizada, incorporándose a ella en su aspecto estático o estructural, formando parte consustancial no sólo del presupuesto de la construcción, instalación u obra, sino también, fundamentalmente, de las propias condiciones precisas para el cumplimiento de la finalidad a que la misma se dirige.

En este mismo ámbito de la base imponible, aunque el actual artículo 102.1 del TRLRHL establece una serie de partidas que no forman parte de la misma, tales como el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos

propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material, debería regularse que para el cálculo de la misma no podrá deducirse el importe de estos conceptos que no estén identificados e individualizados en el presupuesto de la construcción, instalación u obra presentado por el interesado. En este sentido, el Tribunal Supremo en diversas sentencias, no considera que puedan deducirse partidas o conceptos que no figuren en el proyecto presentado para la obtención de licencia, mientras que los que sí figuren en el presupuesto y sean obligatorios para la ejecución de la obra sí pueden deducirse. Además, en relación a las posibles deducciones del presupuesto de ejecución de determinadas cantidades (expresadas en %), tratando de buscar la deducción del beneficio industrial y gastos generales, si dicho porcentaje no constase expresamente como tal concepto en el presupuesto de construcción, instalación y obra, debemos entender que no se puede admitir como deducción siguiendo el criterio anteriormente mencionado.

En relación también al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, señalar que nos

encontramos ante un impuesto donde la cuantificación de la obligación tributaria, se determina, como no puede ser de otra manera, una vez finalizada la construcción, instalación u obra. A estos efectos, debemos destacar que se grava la realización de una construcción, instalación u obra y que la base imponible está constituida como hemos señalado anteriormente por el coste real y efectivo de la misma, entendiéndose por tal coste, a estos efectos, el coste de ejecución material. Por tanto, la liquidación definitiva sólo podrá practicar en este impuesto, una vez finalizadas las construcciones, instalaciones y obras que se pretenden gravar ya que, hasta ese momento, no se podrá cuantificar de forma cierta la base imponible del mismo.

Cuando la liquidación provisional se practica una vez iniciadas las obras, no es posible determinar la base imponible de este impuesto, ya que no se conoce el coste real y efectivo de tales obras, dato que sólo se podrá conocer una vez que finalicen las mismas, por lo que, la liquidación provisional a cuenta inicial, ya sea practicada por el ayuntamiento o ya sea mediante autoliquidación practicada por el sujeto pasivo, se debe calificar como liquidación provisional a cuenta donde se cuantifica un ingreso anticipado que deberá ser considerado como tal en el momento en que se pueda cuantificar de forma cierta la base imponible con la finalización de la construcción, instalación u obra.

En este sentido, por el propio carácter de estos ingresos a cuenta, resulta evidente que la cuantificación de la obligación tributaria en términos de base imponible no se conoce hasta que finaliza la obra debiendo liquidarse estos ingresos a cuenta a través de otras magnitudes, en el caso del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el presupuesto inicial presentado por los interesados o en función de los signos, índices o módulos reguladas en la Ordenanza municipal de este impuesto.

La determinación de la base imponible en la liquidación definitiva no está vinculada en su forma de cuantificación con la resultante del ingreso a cuenta practicado inicialmente según todos los razonamientos jurídicos expuestos anteriormente. No obstante, debido a su carácter de “a cuenta”, las cantidades ingresadas por este concepto serán tenidas en cuenta en la cuota resultante de la liquidación definitiva ya que minorarán la misma, pudiendo resultar de su deducción una cantidad a ingresar, si la cuota resultante de la liquidación definitiva supera el ingreso a cuenta inicial o una cantidad a devolver al sujeto pasivo si el importe del ingreso anticipado supera la cuota fijada una vez finaliza la construcción, instalación u obra, circunstancia regulada en el artículo 103, apartado primero, último párrafo del Real Decreto Legislativo 2/2004. Debemos insistir en que es en el momento de finalización de la obra

donde se conoce de forma exacta la base imponible, que no es otra que el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal el coste de ejecución material de la misma. Este mecanismo de aplicación del impuesto debería definirse legalmente para evitar los problemas interpretativos que han surgido en estos últimos años.

Respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, se considera necesaria una regulación en la Ley de Haciendas Locales de todos los supuestos de no sujeción admitidos por la jurisprudencia y en otras leyes tales como las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VII de la Ley (Régimen Especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores), a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de la misma (aportaciones no dinerarias) cuando no se hallen integrados en una rama de actividad, las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, u operaciones en el ámbito

de extinción de la comunidad de bienes adaptando tales operaciones de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, a efectos de la sujeción al IIVTNU.

Por otro lado, en la normativa actual, la base imponible de este impuesto se calcula a partir del valor catastral del suelo en el momento del devengo del impuesto y no de su valor real. Estos valores no tienen necesariamente que coincidir, es más, normalmente no coinciden y ello pese a que el valor catastral puede sufrir variaciones por procedimientos de revisión y actualización catastral. Pero frente a este valor estático que como regla general tiene el valor catastral, el valor real se caracteriza por ser un valor dinámico, que dependerá de las circunstancias que concurran en el momento en que se devenga el impuesto.

Esta discordancia que se produce entre ambos valores provoca, en la mayoría de los casos, que el incremento de valor que pretende gravar el IIVTNU no se corresponda con el que procedería en atención al valor real del inmueble en el momento del devengo. Por este motivo se debería modificar la definición de la base imponible del mismo con el fin de que, a efectos de su cálculo, se tenga en cuenta el valor real del inmueble en el momento del devengo, y no su valor catastral. Lógicamente, en ambos casos, para determinar la cuota del impuesto se atendería, como sucede en la regulación actual, sólo a la parte de ese valor que se refiere al suelo o terreno no

computándose, en consecuencia, el valor de la construcción.

La definición de este valor de mercado sería el valor real del bien transmitido. Esta consideración tiene su fundamento y tradición en el resto de nuestro sistema tributario, a modo de ejemplo, es la definición de la base imponible que os encontramos en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Este valor real se ajustaría más a la realidad del mercado, superándose problemas en la cuantificación de este tributo que surgen por la posible discriminación entre municipios ya que, por ejemplo, cuando un municipio ha revisado sus valores catastrales recientemente el gravamen es muy superior que en el caso en que otro municipio lleve varios años sin revisar tales valores catastrales mientras que por justicia tributaria, si estamos ante terrenos similares en cuanto a su valor real, el gravamen debería ser similar. Por tanto, este valor reflejaría un principio fundamental en la aplicación de todo sistema tributario como es el de capacidad económica.

Asimismo, este valor real en el IIVTNU mejoraría los procedimientos de lucha contra el fraude en las operaciones de naturaleza inmobiliaria ya que el valor real sería el mismo para los tributos de las diferentes administraciones tributarias que tiene competencias

sobre impuestos que gravan dicho valor, tales como el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Esta nueva regulación de la base imponible acarrearía otra serie de ventajas ya que no sería necesario el regular supuestos tales como valores catastrales que no reflejan modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad al devengo del impuesto o incluso situaciones de no fijación de valor catastral en dicho momento.

Por último sería necesario gravar el tráfico inmobiliario más especulativo y donde se producen importantes ganancias, esto es, las plusvalías generadas en menos de un año. De acuerdo con esta idea, las primeras se deben incluir en el tributo, hoy exceptuadas en virtud de la norma reguladora de su base imponible.

Respecto a las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local se debería incluir de forma expresa a la telefonía móvil en un nuevo régimen de cuantificación de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local con una fórmula de determinación de la base imponible que se adapte a la peculiaridad de la utilización o aprovechamiento del dominio público local del sector.

En este sentido, respecto a la cuantificación de las tasas por utilización o aprovechamiento del

dominio público local, la mayoría de nuestros tribunales no comparan en toda su extensión la justificación de la aplicación del 1,5% a una cifra de ingresos obtenida por los operadores del sector de la telefonía móvil al considerar que ello podría contravenir la Directiva Europea 2002/20/CE por gravar tales ingresos como cifra de negocios, algo que prohíbe la citada norma, de ahí que finalmente el Tribunal Supremo haya sometido al Tribunal de la UE la cuestión prejudicial. Asimismo, la Comisión Nacional del Mercado de las Telecomunicaciones en sus informes, no reconoce validez a los cálculos que proponen en sus estudios los municipios que calculan la tasa conforme a los ingresos obtenidos por las operadoras. Por tanto, resulta indispensable el introducir una nueva fórmula de cálculo para que el sector de la telefonía móvil tribute por las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial.

Dentro de este mismo tipo de tasas, se debería delimitar la cuota tributaria en función de la utilidad temporal de esa utilización o aprovechamiento valorando la misma en función de parámetros más precisos. Así, una vez calculado el valor de mercado del dominio público local objeto de utilización o aprovechamiento debemos determinar el importe anual que supone tal utilización o aprovechamiento sobre el dominio así calculado configurando de esta forma la cuota tributaria de este tipo de tasas. No debemos

olvidar que el objetivo debe ser calcular la utilidad que le reporta al beneficiario de la utilización o aprovechamiento del dominio público el disfrutar del mismo sin que, por supuesto, tenga la propiedad del terreno objeto de disfrute. En este ámbito, nos puede servir como referencia, la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, que regula en su artículo 64 las bases y tipos de gravamen en las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público estatal señalando que en los casos de utilización privativa de bienes del dominio público, la base de la tasa será el valor del terreno y, en su caso, de las instalaciones ocupadas tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos o la utilidad derivada de los bienes ocupados fijando como tipo de gravamen anual aplicable sobre este valor base el 5%.

Respecto a las tasas por prestación de servicios o realización de actividades se debería proceder a una nueva definición del hecho imponible para evitar problemas interpretativos debiendo adaptar lo contenido en el artículo 20.1.B) del TRLRHL con la definición de hecho imponible relativa a las tasas por prestación de servicios o realización de actividades recogida en el artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria. En este sentido señalar que la disposición final quincuagésima octa-

va de la Ley 2/2011 de Economía Sostenible ha modificado la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria suprimiendo el segundo párrafo de la letra a) del apartado 2 del artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En este tipo de tasas también se debe admitir de forma general la introducción de criterios de capacidad económica para la fijación de las cuotas. Actualmente, la introducción de criterios de capacidad económica viene recogida en el artículo 24.4 del TRLRHL donde se señala que para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas. Tanto la doctrina como la normativa aplicable a las tasas de carácter estatal, consideran indispensable el establecimiento del principio de capacidad económica en las tasas, al ser un tributo al igual que los impuestos. Por tanto, en la configuración de las tasas locales deben prevalecer dos principios fundamentales: el principio de equivalencia y el principio de capacidad económica.

Con esta generalización del principio de capacidad económica se consiguen, además dos objetivos, evitar problemas de interpretación de los beneficios fiscales ya que los mismos sólo se pueden reconocer en normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de tratados internacionales y atendiendo al criterio de capacidad económica se podrían

reconocer bonificaciones del 100 % de la cuota íntegra a favor de determinados colectivos con el sustento legal de atender al criterio de capacidad económica. Otro objetivo sería el aumentar la autonomía financiera local en el ámbito de las tasas ya que serían los propios municipios los que decidirían el atender a tales criterios de capacidad económica a la hora de establecer las tasas por prestación de servicios o realización de actividades.

Asimismo se debería posibilitar la introducción de criterios medioambientales para la configuración de las tasas. El establecer una tasa medioambiental de forma potestativa por parte de las entidades locales respeta el carácter voluntario en cuanto a la exigencia de las mismas por parte de las entidades locales. La novedad legislativa consistiría en poder cuantificar estas tasas medioambientales conforme a tales criterios. Según nuestro texto legal, la limitación viene regulada dentro de su cuantificación, ya que el importe de lo recaudado por esta tasa no debe superar el coste total de prestación del servicio, según el principio de equivalencia y además, sólo se pueden introducir criterios de capacidad económica de carácter genérico. En este sentido, para poder configurar un tributo como medioambiental no basta con que la actividad que se financia vía tasas esté relacionada con la protección al mismo sino que el tributo, en este caso la tasa, debe estar delimitada

en sus características principales como medioambiental. Por tanto se debe introducir la posibilidad legal de que estas tasas se puedan exigir conforme a otros criterios en cuanto al reparto de sus cuotas entre los sujetos pasivos, siendo su finalidad el reducir la contaminación, pasando a quedar configuradas mediante elementos básicos, ya sean bases o cuotas, de carácter medioambiental.

Por otro lado, resulta necesario el potenciar el criterio de equivalencia con una definición clara de los costes de prestación del servicio y realización de actividades, señalando cuales se deben incluir de forma obligatoria. El actual artículo 24.2 establece el principio de equivalencia en la configuración de las tasas por prestación de servicios señalando que el importe de las tasas no podrá exceder en su conjunto del coste de prestación del servicio o actividad. Por tanto, resulta indispensable el que las entidades locales realicen unos adecuados estudios de costes dentro de sus informes técnicos para justificar el importe de las tasas. La jurisprudencia observa con rigor la enumeración de los tipos de costes que pueden ser incluidos en el informe económico que son enumerados en el citado apartado 2 del artículo 24 del TRLHL, ya sean los costes directos, indirectos, las amortizaciones o los costes necesarios para garantizar el mantenimiento del servicio. Debido a la indeterminación de estos apartados se considera necesario el redefinir tales conceptos de cos-

tes mediante su adaptación a los métodos de cálculo de los mismos sustentados en la conocida como contabilidad de costes.

Por último resulta indispensable el modificar no sólo los tributos locales según las líneas de actuación anteriormente analizadas sino incluso **la aplicación de tales tributos**. En este sentido no basta con tener un sistema tributario como el local regulado en la Ley de Haciendas Locales sino que es necesario que se delimiten las formas de aplicar el mismo para, entre otras cuestiones, asegurar la recaudación de las deudas tributarias y reducir el nivel de conflictividad aumentando así la seguridad jurídica.

En primer lugar se debería agrupar en los procedimientos de aplicación de los tributos locales todas las normas relativas a la gestión, inspección, liquidación y recaudación de los mismos. Esta adaptación sería consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria y uno de sus reglamentos de desarrollo, el Real Decreto 1065/2007. En este sentido debería también regularse la posibilidad de establecer una ordenanza de aplicación de los tributos locales en cada municipio de carácter potestativo.

Dentro de la Ley de Haciendas Locales deberían regularse una serie de aspectos tributarios propios a la aplicación de los tributos locales tales como plazos de ingreso en deudas de notificación colectiva y periódica con una regulación de los denominados recibos en el

ámbito de las liquidaciones tributarias. También debería establecerse la posibilidad de descuentos en el caso de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria dentro del período impositivo y sin devengo de intereses de demora así como otras normas especiales en la tramitación de los citados aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria y sus plazos de ingreso.

Dentro del sistema tributario local sería necesario el establecimiento de la conocida como cuenta corriente tributaria en el ámbito de los tributos locales regulando los requisitos y efectos de hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter local y emisión de los correspondientes informes.

Por último otras posibles líneas de reforma serían el regular un procedimiento para solicitar los beneficios fiscales de carácter rogado, efectos de la concesión de los mismos y de la no resolución en plazo, y también regular la obtención de información sobre datos con trascendencia tributaria necesarios para liquidar determinados tributos, como las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.

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*

Rosana Navarro Heras

Directora General del Catastro

Diego Martín-Abril Calvo

Director General de Tributos

Alain Cuenca García

*Director General de Coordinación Financiera
con las Comunidades Autonomas
y con las Entidades Locales*

Emilio Pujalte Méndez-Leitez

*Presidenta del Tribunal Económico
Administrativo Central*

José Antonio Martínez Álvarez

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

Justo Alberto Roibal Hernández

*Director General de
la Agencia Tributaria de Baleares*

Alberto Génova Galván

Director General de Tributos de Canarias

Natividad Fernández Gómez

*Directora de la Agencia Cántabra
de la Administración Tributaria*

José Feliciano Morales Belinchón

*Director General de Tributos de la Consejería de
Hacienda de Castilla La Mancha*

José Agustín Manzano Mozo

Director General de Tributos de Castilla y León

Amadeu Farré Morell

Director General de Tributos de Cataluña

Blanca Irene Montero García

Directora 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

Isaac Sanz Broncal

*Director General de la Consejería de Economía y
Hacienda de Murcia*

Idoia Nieves Nuin

*Directora Gerente del Organismo Autónomo
Hacienda Tributaria de Navarra*

Araceli Muñoz Malo

*Directora General de Tributos de la
Comunidad Valenciana*

Raquel Catalá Polo

*Delegada 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*

