

OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

JULIO / SEPTIEMBRE 2013

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales	▶ 4
Sentencias y Consultas DGT	▶ 24
Resoluciones TEAC	▶ 56
Consultas OL	▶ 60
Cuestiones Prácticas	▶ 72
Fiscalidad Local	▶ 76

DIRECTOR:

Vicente Carbonell Serrano

Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras

COORDINADOR:

Carlos Colomer Ferrándiz

Director del Departamento Fiscal

EQUIPO DE REDACCIÓN

Javier Iranzo 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

Antonio J. Vilches Trassierra

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 Grijalva

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 Álvarez

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

María Isabel Precioso de Murga

Coordinadora Autonómica
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 Alfonso Tocino Flores

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

Antonio Luis Álvarez García

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Navarra

David Suberviola Díaz

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Cantabria

Carlos J. de Arozarena

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:

Isabel Sánchez Arenas

Impresión:

Artia Comunicación Gráfica

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

TEMAS FISCALES

- LAS EXENCIONES SUBJETIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS [4]
Juan Calvo Vérguez. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*
- CARGAS, DEUDAS Y GASTOS DEDUCIBLES EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SUCESIONES..... [14]
Claudio García Díez. *Abogado. Doctor en Derecho Profesor de la UDIMA.*

SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Disolución de sociedad de gananciales por fallecimiento y compensación con un bien privativo [24]
- Venta de la concesión administrativa de explotación de una administración de lotería [24]
- Transmisión de cuotas entre comuneros [25]
- Acta de notoriedad [25]
- Expediente de dominio [26]
- Declaración judicial de dominio [26]
- Concesión administrativa de un parque eólico [27]
- Concesión administrativa de un parque eólico: Base imponible..... [27]
- Concesión administrativa: Base imponible [28]
- Anticresis [29]
- Cesión de derechos sobre contrato de compraventa referida a vivienda en construcción o "pase" [29]
- Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores: Control previo de la sociedad cuyas acciones se transmiten [29]
- Aportación de bienes a la sociedad de gananciales [29]
- Junta de Compensación [30]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Ampliación de capital mediante aportación de inmueble hipotecado [31]
- Aportación de un bien inmueble situado en territorio español al capital de una sociedad limitada alemana [31]
- Reestructuración de un grupo de empresas [32]
- Escisión de sociedades [32]
- Aportación no dineraria especial: Subsanación de acuerdos sociales [33]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Pactos de igualación, mejora o posposición de rango hipotecario [34]
- Cancelación de obligaciones hipotecarias [34]
- Créditos hipotecarios [35]
- Cesación de proindiviso: Base imponible [35]
- Adquisición de derechos de aprovechamiento urbanístico [35]
- Modificación del período de liquidación de intereses de un préstamo hipotecario [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

- Base imponible de las anotaciones de prohibición de disponer [36]

CUESTIONES COMUNES

- Indicios que determinan la residencia habitual [37]
- Transcurso de más de 6 meses desde la notificación de una sentencia hasta su ejecución [38]
- Motivación de la comprobación [38]
- Aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores
Procedencia de la sanción [39]

DESLINDE IVA - TPO

- Concepto de empresario: Urbanizador de finca [39]
- Concesión de un préstamo por un sujeto pasivo del IVA [40]
- Aportación no dineraria de los bienes afectos a dos comunidades de bienes a favor de una mercantil [40]
- Ejercicio anticipado de la opción de compra en un contrato de arrendamiento por leasing [40]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Adquisición hereditaria por residente de causante no residente [41]
- Residencia habitual: Legislación competente [41]
- Donación "mortis causa" [42]
- Contrato de seguro de vida en caso de fallecimiento del asegurado [42]
- Devolución del IRPF correspondiente a persona fallecida [42]
- Ajuar doméstico. Acreditación de su inexistencia [42]
- Ajuar doméstico. Acreditación de su inexistencia [43]
- Reconocimiento de la minusvalía con posterioridad al fallecimiento [43]
- Aplicación de reducciones por parentesco en el caso de convivencia homosexual [44]
- Aplicación de reducciones en la consolidación del dominio por extinción del usufructo [44]
- Mantenimiento de la adquisición en la reducción mortis causa por adquisición de participaciones de entidades [45]
- Reducción por transmisión de empresa familiar
Percepción de pensión por jubilación [45]
- Reducción por transmisión de empresa familiar
Requisito de remuneración [45]
- Reducción por transmisión de empresa familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles [46]
- Reducción del 95% por transmisión de vivienda habitual [46]
- Adjudicación a la viuda en pago de su usufructo universal de bienes en pleno dominio [47]
- Adjudicación a la viuda de bienes en pleno dominio en pago de su usufructo universal [47]
- Suspensión de la liquidación en el caso de un proceso sucesorio [48]

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- Préstamo entre familiares mediante escritura notarial con devolución prevista durante 20 años a tipo de interés cero.... [49]
- Transmisión lucrativa de acciones por los socios..... [49]
- Donación de la empresa individual a sus tres hijos que continuarían con el negocio familiar [49]
- Aportación de participaciones recibidas en donación a una sociedad íntegramente participada por el donatario [49]

- Punto de conexión de la donación de padre a hijos de una entidad de arrendamiento de inmuebles..... [50]
- Donación de la nuda propiedad de participaciones en una mercantil titular en más del 50% de su activo en inmuebles. [50]

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

- Naturaleza rústica del inmueble según la normativa de Castilla y León [51]
- Pago de la mitad de gananciales mediante adjudicación de un porcentaje de la vivienda habitual privativa de la causante..... [52]
- Aportación de rama de actividad [52]
- Liquidación de una sociedad patrimonial: Inicio del cómputo del plazo de 6 meses..... [53]
- Inexistencia de valores catastrales tras una actuación de planeamiento urbanístico [54]
- Ponencia de valores: Modificación del PGOU..... [54]
- Notificación de los valores catastrales [54]
- Cesión de derechos a una Junta de Compensación
Devengo del impuesto [55]

RESOLUCIONES TEAC

- Impuesto sobre Sucesiones: Mantenimiento de la adquisición [56]
- Equiparación préstamos-créditos [57]
- Recargos por presentación fuera de plazo de autoliquidaciones. Especialidad del IVA [58]
- Compensación del crédito procedente de una certificación final de obras con deudas tributarias [58]

CONSULTAS OL

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

- Acreditación de la condición de minusválido..... [60]
- Condonación de deuda [62]
- Presentación a liquidación por uno de los herederos..... [63]
- Novación de crédito [64]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- Hipoteca inmobiliaria a favor de la Administración [72]
Pedro Irigoyen Barja, Inspector de Tributos de la Comunidad de Madrid

FISCALIDAD LOCAL

- Algunas reflexiones sobre la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana..... [76]
- El Impuesto sobre el Valor Añadido y las concesiones y autorizaciones administrativas locales..... [80]

Javier Martín Fernández, Socio Director de F&J Martín Abogados, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense (Catedrático Acreditado)

Temas fiscales

4

LAS EXENCIONES SUBJETIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Juan Calvo Vérguez. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

Como es sabido en el ordenamiento tributario las exenciones representan una excepción a la obligación de tributar, a pesar de realizarse el hecho imponible que determina la sujeción al impuesto. Mientras las primeras se conceden en razón de que el sujeto sea titular o gestione intereses generales, las segundas responden, en la mayoría de supuestos, a fines de política económica.

A lo largo de las líneas que siguen analizaremos las principales exenciones subjetivas susceptibles de ser aplicadas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). Ciertamente nos hallamos ante un tributo que, de un tiempo a esta parte, ha sido proclive a una proliferación de beneficios fiscales, si bien los mismos se hallan dispersos por normas de variada naturaleza. Y, a tal efecto, conviene tener presente que únicamente adquieren vigencia aquellas exenciones que se encuentran recogidas en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) así como aquellas otras que, a pesar de no quedar recogidas en el citado texto, hayan sido establecidas con posterioridad al mismo.

Con carácter general las exenciones subjetivas resultan aplicables a las tres Modalidades que conforman el Impuesto (Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados),

siendo objeto de regulación en el art. 45.I.A) del RDLeg. 1/1993 en su redacción otorgada por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo que, con efectos desde el 1 de enero de 2003, se encargó de modificar y de ampliar su concesión.

La primera de estas exenciones subjetivas es, como no puede ser de otra manera, la relativa al Estado, Administraciones Públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Dentro de las Administraciones Públicas territoriales deben quedar incluidas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local (Ayuntamientos, etc.). Ahora bien, ¿qué alcance debe otorgarse al concepto de “Administración institucional”? A nuestro juicio, al objeto de determinar hasta dónde llega la consideración de Administración institucional conviene tener presente lo establecido en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), que integra en la Administración institucional a los denominados Organismos Autónomos pero no a las entidades públicas empresariales y a las sociedades anónimas con capital total o parcialmente público. Quiere decirse con ello que sólo estarán exentos los organismos públicos sujetos al

Derecho Administrativo, no pudiendo estarlo en cambio aquellas entidades públicas que actúen en régimen de Derecho privado, ni tampoco las entidades de Derecho privado participadas por Entes públicos, salvo que alguna disposición especial establezca el beneficio fiscal.

Este fue el criterio adoptado por el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en su Sentencia de 26 de septiembre de 2002, al declarar que no están exentas del Impuesto las sociedades mercantiles constituidas por las Corporaciones Locales para la gestión de sus propios servicios¹. Y en parecidos términos se pronunció el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en sus Resoluciones de 21 de octubre y 4 de noviembre de 1992 y de 13 de febrero de 1997. En todas ellas se señaló que no se encuentra exenta del Impuesto, al no tener la consideración de Administración, una sociedad anónima municipal que gestione un servicio municipal.

Ahora bien hemos de precisar que, a través de diversos pronunciamientos judiciales, se admitió la aplicación de la exención subjetiva a sociedades municipales de los Ayuntamientos de Barcelona y Madrid basándose en la vigencia de unas Leyes Especiales de ambos municipios, que consideraban a tales sociedades como Administración, al equipararse a ambos Ayuntamientos las sociedades privadas municipales de los mismos. Así quedó reconocido, por ejemplo, en las Sentencias del TS de 12 de noviembre de 1998 y del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 12 de diciembre de 2001².

Mediante contestación a Consulta de 16 de enero de 2009, relativa a la tributación de la adquisición de un inmueble por una Corporación de Derecho Público para radicar en él su domicilio corporativo, señaló en primer lugar la Dirección General de Tributos (DGT), refiriéndose al deslinde Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)-Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), que la adquisición del inmueble estará sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas si no está sujeto al IVA. Y, en el supuesto de que la adquisición quedara sujeta al IVA no quedaría sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas,

pero sí a Actos Jurídicos Documentados (AJD) la escritura en la que se documentase la compra.

Por lo que respecta a la aplicación de la exención subjetiva prevista en el art. 45.I.A.a) del TRLITPyAJD, estimó el citado Centro Directivo en la referida Resolución que, de conformidad con lo establecido en dicho precepto, debía determinarse si, a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención subjetiva del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la entidad consultante tenía el carácter de Administración Institucional, teniendo en cuenta que el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, por lo que, como tiene declarado el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 11 de septiembre de 1997, *“Cuando el citado artículo 45 habla de Administraciones Públicas hay que atenerse a su concepto, sin que quepa extender la exención a lo que genéricamente se denomina ‘sector público’, donde, ciertamente, caben otros entes muy diversos”*.

Con anterioridad, acerca de cuál pueda ser el alcance que deba darse al concepto de Administración Institucional la DGT, en su contestación a Consulta de 1 de marzo de 1994, estableció que *“(…) De conformidad con la doctrina tradicional en la materia debatida, toda Administración Pública se caracteriza, desde el punto de vista orgánico, porque su forma de personificación es ‘pública’ y desde el punto de vista funcional, porque su actividad es ‘administración o gobierno’, regido por el derecho público y dotada, por tanto, de las prerrogativas que este otorga (...)”*. Parece pues que la distinción entre organismos exentos y no exentos derivaría de su sujeción o no al Derecho Administrativo de dichos entes. La nota relevante de las Corporaciones de Derecho Público, como era la entidad consultante en el presente caso, es que son auténticas corporaciones sectoriales de base privada, esto es, corporaciones públicas por su composición y organización que, sin embargo, realizan una actividad que, en parte, es pri-

1. Ya con anterioridad se había manifestado en este mismo sentido el TSJ de Andalucía en su Sentencia de 31 de mayo de 2001.

2. Véase igualmente a este respecto la Resolución del TEAC de 5 de abril de 2000.

vada aunque tengan atribuidas por ley o delegadas funciones públicas. De este modo, es en los aspectos concretos en que actúan en funciones administrativas atribuidas por ley o delegadas donde puede clasificarse la intervención de tales corporaciones de base privada como sujetas a Derecho Administrativo, a los efectos de su régimen jurídico y de su control jurisdiccional. En el presente caso debía destacarse el aspecto privado de la entidad consultante, al tener como función propia la prestación de servicios a sus miembros sin que poseyese una dimensión pública, en el sentido de que no se trataba de órganos consultivos y de colaboración con el Estado o las Comunidades Autónomas, ni ostentaban competencias administrativas por atribución legal o por delegación de las Administraciones Públicas. Podía afirmarse por tanto que dichas entidades se encuentran orientadas, primordialmente, a la consecución de fines privados, propios de los miembros que integran tales entes corporativos, y ni los órganos que los constituyen ni sus actividades son administrativos, por lo que no participan de la naturaleza de Administración Pública, no pudiendo gozar en consecuencia de la aplicación de la exención.

¿Qué criterio debe adoptarse respecto de los Colegios Profesionales? Como seguramente se recordará inicialmente el TEAC, en su Resolución de 11 de septiembre de 1997, afirmó que no gozan de exención, a pesar de tener naturaleza de corporación pública, debido a que sus funciones no poseen dimensión pública, al prestar servicios en interés de sus miembros.

Con posterioridad este mismo criterio fue defendido en la STSJ de Madrid de 26 de septiembre de 2008 en la que, al hilo de la eventual proyección de la exención en

el ITPyAJD de las Administraciones Públicas sobre estos Colegios Profesionales, se volvió a poner de manifiesto que, en relación con estos últimos, únicamente resulta predicable el carácter público respecto de la actividad relativa a la constitución de sus órganos y su organización, en aquellos supuestos en los que actúan con funciones administrativas delegadas o atribuidas por la ley. Así las cosas concluyó el Tribunal que resultaba improcedente la aplicación de la exención prevista en el Impuesto a la adquisición de un inmueble por parte del colegio profesional³.

Por su parte el TS procedió a reiterar la no aplicación de la exención subjetiva del Impuesto a los Colegios Profesionales en su Sentencia de 6 de mayo de 2010. Tal y como se encargó de recordar el Alto Tribunal a través del presente pronunciamiento, el art. 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se refiere a los beneficios fiscales reconocidos en las tres modalidades de gravamen previstas en el art. 1 de la misma (transmisiones onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados) reconociendo para todas ellas un régimen de exención subjetiva respecto del Estado y a “*las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales (...)*”. En el presente caso la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, (Sección Segunda), de 15 de julio de 1999, aportada por la recurrente como fundamento del recurso de casación para unificación de doctrina, interpretando el art. 48.1 A. a) de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, que tenía idéntica redacción que el ahora aplicado por la sentencia impugnada, entendió que los Colegios Profesionales podían

3. En este mismo sentido declaró la STSJ. de Andalucía (Sevilla) de 11 de julio de 2008 que resulta improcedente la proyección del ámbito de aplicación de las exenciones subjetivas previstas en relación con el ITPyAJD respecto de las Administraciones Públicas sobre la Administración corporativa y, más precisamente, sobre los Colegios Profesionales. Véase igualmente a este respecto lo declarado por el citado Tribunal en su Sentencia de 21 de septiembre de 2009, a través de la cual se analizaba un supuesto en el que el recurrente impugnó la liquidación girada a resultas de la constitución en escritura pública de un préstamo con garantía hipotecaria destinado a la adquisición de un inmueble para sede colegial, al estimar aplicable la exención subjetiva prevista en el art. 45.I.A.) del Texto Refundido del Impuesto ya que, a su juicio, tal exención subjetiva le es aplicable, por estar asimilada a la Administración Institucional, dado el carácter público de los fines y funciones que desempeña, de acuerdo con lo que dispone el art. 1 de la Ley 7/1997 de 14 de abril, sobre Medidas Liberalizadoras en materia de Colegios Profesionales. Tal y como se encargó de precisar el Tribunal, el Tribunal Constitucional ha afirmado, con certeza, que los Colegios Profesionales participan, en la práctica totalidad de casos, del carácter propio de Corporación Pública a la vista de los intereses generales que representan, habiendo precisado el Tribunal Supremo que “La dimensión pública de los entes colegiales (...) les equipara sin duda a las Administraciones públicas de carácter territorial, si bien tal equiparación queda limitada a los solos aspectos organizativos y competenciales en los que se concreta y singulariza la dimensión pública de aquellos” (STS de 26 de julio de 1996, con remisión a la del Tribunal Constitucional 20/1988, de 18 de febrero); añadiendo además que “La configuración de estos colegios como Corporaciones de Derecho Público en contraste con sus fines preponderantemente sectoriales, implica que no son Administraciones Públicas en sentido estricto, sino en la medida en que desempeñan también funciones públicas atribuidas por la ley o por delegación mediante actos concretos” (STS de 15 de febrero de 1995). Y, en base a ello, concluyó el TSJ. de Andalucía que no procedía reconocer al Colegio Profesional demandante la pretendida exención subjetiva prevista en el art. 45.I.A) del RDLeg. 1/1993.

beneficiarse de la exención prevista para las Administraciones Territoriales e Institucionales, en la medida en que el referido precepto no contraponía la Administración Institucional a la Corporativa y porque el art. 2 de la Ley 30/1992 distingue entre Administraciones Territoriales y las restantes Administraciones Públicas, a las que no califica de Administración Institucional, ni las clasifica en Administración Institucional y Corporativa.

Ya en su día declaró el TS como doctrina legal en su Sentencia de 15 de diciembre de 2006, a través de la cual se resolvía un recurso de casación en interés de Ley interpuesto contra Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, que había estimado a su vez el recurso contencioso-administrativo promovido por una Comunidad de Regantes, declarando procedente la exención subjetiva alegada, que *“La exención del art. 45.1. A.a) del vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 24 de septiembre de 1993 no puede extenderse a las Comunidades de Regantes, aunque tengan el carácter de Corporaciones de Derecho Público conforme a la Ley de Aguas y realicen inversiones de interés social”*.

Posteriormente la Sentencia del TS de 31 de octubre de 2007, dictada en relación a liquidación practicada al Ilustre Colegio de Abogados de Jerez de la Frontera, tras transcribir el contenido de la antes reseñada de 15 de diciembre de 2006, declaró que *“Ante esta doctrina, que resulta predicable igualmente de los Colegios Profesionales al participar estas entidades de la misma naturaleza que las Comunidades de Regantes, procede desestimar el presente recurso de casación (...)”*. Y, por último, adoptando el mismo criterio, se dictó la Sentencia del TS de 6 de octubre de 2008, a través de la cual se desestimó el interpuesto por el Colegio Oficial de Graduados Sociales de Madrid.

En cambio, sí que se incluye dentro de la Administración institucional a las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, de conformidad con lo manifestado en su día por el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia 76/1983, de 5 de agosto⁴.

Respecto del Consorcio de Compensación de Seguros la Sentencia del TSJ. de Madrid de 17 de febrero de 2011 reconoció su consideración como Administración insti-

tucional y la aplicación de la exención al amparo de lo dispuesto en el art. 45.I.A).a) del RDLeg. 1/1993.

Por lo que respecta al alcance de la exención en el caso de la Seguridad Social, se han planteado dudas con las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales. A este respecto el criterio tradicionalmente adoptado por el TS ha sido el de su equiparación a aquélla⁵.

Mediante Sentencia de 7 de julio de 2010 analizó el TS la cuestión relativa a la aplicación de la exención subjetiva referente a las Mutuas de Previsión Social. En efecto, se analizaba en el citado pronunciamiento la cuestión relativa a la petición de una mutua de previsión social de la exención subjetiva en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, prevista como ya sabemos en el art. 45.I.A.b) del Texto Refundido del citado Impuesto. De conformidad con lo declarado por el Tribunal, en virtud del principio de unidad de doctrina, y habida cuenta que la entidad aquí recurrida desempeñaba un fin de previsión social no puesto en tela de juicio, habiendo dado la Sala de instancia por acreditada la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación del beneficio, con criterio, por tanto, no susceptible de ser combatido en casación, la conclusión no podía ser otra que la de entender correcta y ajustada a Derecho que, para el reconocimiento de la exención, (delimitando a las privadas por referencia a su finalidad), se permitió ampliar el beneficio fiscal a todos los establecimientos o fundaciones cuyos fines coincidieran con los señalados en esta norma, siempre que concurren, los demás requisitos señalados en ella.

Resulta asimismo aplicable la exención a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas. Este es el caso, por ejemplo, del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, etc.

Por el contrario las llamadas Comunidades de Regantes, a pesar de que tengan el carácter de Corporaciones de Derecho Público, no se incardinan en la Administración Pública Institucional. Dichas corporaciones forman parte de la denominada Administración Corporativa, motivo por el cual no quedan exentas del Impuesto, tal y como tuvo ocasión de precisar el TS en sus Sentencias de 15 de

4. Esta consideración fue posteriormente refrendada por la Administración, entre otras, a través de la Resolución del TEAC de 23 de septiembre de 1999.

5. Véase, por ejemplo, la STS de 31 de marzo de 1998.

diciembre de 2006 y de 6 de octubre de 2008. Declara concretamente el Alto Tribunal en el primero de los pronunciamientos indicados que las Comunidades de Regantes no cumplen con los requisitos que la normativa reguladora del Impuesto establece para que les sea de aplicación la exención subjetiva prevista al efecto. Teniendo en cuenta los diferentes tipos de Corporaciones públicas que existen, se considera que las Comunidades de Regantes, que sí constituyen un ente corporativo, no pueden incluirse dentro del concepto que la Ley establece de Administración Pública Institucional que es, insistimos, para lo que está reservada la aplicación de la exención subjetiva del Impuesto. A mayor abundamiento su normativa reguladora no las equipara al Estado o a las Administraciones Territoriales o institucionales. Y, a juicio del Alto Tribunal, el sentido del término “Administración institucional” que emplea el art. 45.I.A.a) del RDLeg, 1/1993 para definir el alcance de las exenciones subjetivas, al no estar definido previamente en nuestro ordenamiento, debe interpretarse con carácter restrictivo de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de manera que estas Comunidades de Regantes han de quedar excluidas de la aplicación de la exención.

En todo casi ha de quedar claro que nos hallamos ante una exención que no debe ser solicitada ni es objeto de concesión, aplicándose simplemente a aquellos sujetos a quienes corresponda.

Un segundo gran grupo de exenciones subjetivas es el aplicable a las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen fiscal especial de estas entidades regulado en la Ley 49/2002 de 23 diciembre. Esta exención queda contemplada en la letra b) del art. 45.I.A) del TRLITPyAJD el cual, como ya hemos indicado, fue objeto de nueva redacción con efectos desde el 1 de enero de 2003 por la Disposición Adicional Tercera de la citada Ley 49/2002, procediéndose a ampliar y a clarificar su ámbito de aplicación.

La presente exención comprende las siguientes entidades sin fines lucrativos. En primer lugar, las fundaciones, entendiéndose por tales las organizaciones constituidas sin fin de lucro que por, voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general, adquiriendo personalidad jurídica desde el instante en el que se produzca la inscripción

de la escritura pública de constitución en el Registro de Fundaciones.

Tal y como señaló el TS en su Sentencia de 17 de marzo de 2011, dictada en relación con establecimientos o fundaciones benéficas o culturales y, más precisamente, en relación con las universidades privadas, cuando se exige que los cargos de patronos o de representantes legales sean gratuitos se está estableciendo una exigencia legal inexorable, lo que significa que dicha gratuidad ha de conformar el régimen jurídico que rige la propia organización del ente, no siendo suficiente a este respecto con que los patronos o representantes legales no cobren y desempeñen su cargo de manera gratuita (tal y como, al parecer, sucedía en el presente caso), sino que se requiere además que dicha gratuidad sea sustantiva, obligatoria, consustancial al régimen jurídico que lo conforma y no dependiente de las decisiones o de la voluntad de los órganos competentes.

Y, en tanto en cuanto en una Universidad privada sus estatutos conforman y delimitan en última instancia su régimen jurídico, el no reconocimiento estatutario de la gratuidad (tal y como sucedía en el presente caso, donde nada se señalaba en su estatuto), no ha de impedir la retribución de dichos cargos, incumpliendo así uno de los requisitos exigidos en el art. 45.I.A.b) de cara a la aplicación de la exención.

De este modo concluyó el Alto Tribunal que dicha exención relativa a los establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, docentes o de fines científicos exige para su aplicación, entre otros requisitos, el carácter gratuito de los cargos de patronos o representantes legales. Tal y como se ha señalado dicha gratuidad ha de conformar el régimen jurídico que rige el ente, no bastando al respecto con que de hecho se desempeñen los cargos de manera gratuita. Dicha gratuidad ha de ser obligatoria e independiente de la voluntad de los órganos competentes. Y, tratándose de una universidad privada, ello conlleva que la gratuidad no aparezca prevista en los estatutos, motivo por el cual se concluye desestimado el recurso.

En segundo término, las asociaciones declaradas de utilidad pública⁶. En tercer lugar, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 julio, que tengan la forma de fundación

6. Recuérdese a este respecto que el procedimiento de declaración de una asociación de utilidad pública se encuentra regulado en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 marzo.

o asociación declarada de utilidad pública. Se trata, en el presente caso, de entidades de Derecho privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro cuyo objeto estatutario se concreta en la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo, debiendo hallarse inscritas en un registro creado al efecto en la Agencia Española de Cooperación Internacional o en las Comunidades Autónomas.

Asimismo se encuentran comprendidas dentro del ámbito de aplicación de esta exención las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones⁷, las federaciones deportivas españolas y autonómicas integradas en aquéllas, el Comité Olímpico y el Comité Paralímpico Español y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos.

En todo caso para que las citadas entidades disfruten de la aplicación de la exención es necesario que se acojan al régimen especial previsto al efecto en el art. 14 de la Ley 49/2002, de 23 diciembre.

Se trata no obstante de una opción voluntaria que ha de comunicarse a la Administración tributaria previo el cumplimiento de determinados requisitos, que pasamos a analizar.

De entrada, dichas entidades han de perseguir la consecución de fines de interés general (entre otros, la defensa de los derechos humanos, la asistencia social, fines culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, etc.), debiendo destinar a la realización de dichos fines, al menos, el 70% de sus rentas e ingresos. No han de desarrollar explotaciones económicas ajenas a sus fines estatutarios. Igualmente se requiere que los fundadores, asociados, patronos, representantes y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades ni se beneficien de condiciones especiales (con alguna matización en determinados casos), así como que los cargos de patronos o representantes estatutarios sean gratuitos (con excepciones tales como las previstas para las federaciones deportivas, el Comité Olímpico y el Comité Paralímpico Español).

Tratándose de un supuesto de disolución, debe destinarse la totalidad del patrimonio a alguna de las entidades beneficiarias del mecenazgo (entidades sin fines lucrativos acogidas a este régimen fiscal especial, Administraciones Públicas, Universidades, etc.). Ha de tener lugar su inscripción en el registro correspondiente⁸. Y, finalmente, se requiere el cumplimiento de determinadas obligaciones contables, de rendición de cuentas y de memoria económica anual, conforme a lo previsto en las normas por las que se regulan y en la citada Ley 49/2002.

En definitiva, a la vista de la actual regulación ha de estimarse derogado el procedimiento especial para la concesión por el Ministerio de Hacienda previsto en los artículos 88 y 89 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD). Significa ello que a dichas entidades sin fines lucrativos les será de aplicación directa la exención al presentar la autoliquidación del Impuesto, debiendo no obstante acompañar la documentación que acredite el derecho a la misma.

Mediante Sentencia de 2 de marzo de 2010 analizó el TSJ. de Andalucía la cuestión relativa a la eventual consideración como Administración Pública Institucional, de conformidad con lo establecido en el art. 45.I.A), a), del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido del citado Impuesto, de la Empresa Pública del Suelo de Andalucía.

De cara a la resolución de la cuestión suscitada ha de empezarse señalando lo que queda establecido en el citado art. 45.I.A), a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, cuando declara la exención de carácter subjetivo del Estado y de las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales, extendiendo la aplicación de la exención a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por ley al del Estado o al de las Administraciones Públicas citadas. Por su parte el Decreto 262/1985, de 18 de diciembre, de la Junta de Andalucía, caracterizó a la Empresa Pública del Suelo de Andalucía como entidad pública de las previstas en el art. 6.1 .b) de la Ley 5/1983 de la Hacienda pública

7. En el presente caso, de cara a poder realizar de forma estable su actividad en España dichas fundaciones deben mantener una delegación en territorio español, que constituirá su domicilio social.

8. Concretamente las fundaciones habrán de inscribirse en el Registro de Fundaciones, y las asociaciones en el Registro Nacional o Autonómico de Asociaciones, según cuál sea su ámbito territorial de actividad.

de Andalucía, que la conceptúa como entidad de Derecho Público con personalidad jurídica que, por ley, viene a ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado, poseyendo el carácter de entidad urbanística especial a la que se encomiendan tareas técnicas y económicas precisas para el desarrollo de la gestión urbanística y patrimonial en ejecución de los planes de urbanismo y programas por parte de la Junta de Andalucía, mediante actuaciones de promoción, preparación y desarrollo del suelo para los fines residenciales, industriales, de equipamiento y de servicios.

Y, en base a lo anterior, concluyó el Tribunal que la EPSA quedaba configurada como un ente instrumental para el cumplimiento de unos fines públicos, que se rodea de las notas características de una entidad pública empresarial, la cual a nivel estatal encuentra su encuadre dentro de los organismos públicos junto con los de carácter administrativo pero distanciándose de ellos de ellos en cuanto se rige por las normas del Derecho privado, y diferenciada, a su vez, de las sociedades mercantiles que se regulan en la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 6/1997 participadas con capital mayoritario de entes públicos. Así las cosas dicha Entidad ha de quedar fuera de duda que forma parte de la Administración Institucional de la Comunidad Autónoma por lo que, quedando referida la exención contenida en el art. 45.I, a), a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de forma amplia, a los organismos que formen parte de la Administración Institucional del Estado o de las Comunidades Autónomas, entre los que es posible diferenciar, de un lado, a los Organismos Autónomos, y de otro, a las empresas públicas de carácter empresarial regidas por normas de Derecho privado, ningún inconveniente debía existir para encuadrar en el ámbito de esa norma de exención a la EPSA en cuanto empresa pública empresarial y, por ello, integrada en la Administración Institucional de la Comunidad de Andalucía.

Tratándose de una operación consistente en una aportación de terrenos efectuada a una Junta de Compensación mediante el sistema de expropiación forzosa, habiéndose producido la derogación de la exención prevista en el art. 159.4 del RDLeg. 1/1992, de 26 de junio, por el RD-Leg. 1/1993, señaló el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 22 de diciembre de 2010 que no cabe entender que aquella

haya recobrado su vigencia en virtud de lo dispuesto en la Disposición Derogatoria Única de la Ley 6/1998, de 13 de abril, ya que dicho art. 159.4 recogía de manera indebida una exención que ya se encontraba derogada desde la entrada en vigor del antiguo RDLeg. 3050/1980, de 30 de diciembre, siendo además improcedente la aplicación de la exención al amparo de lo señalado en el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, y no pudiendo reconocerse además la existencia de una exención subjetiva de conformidad con lo dispuesto en el art. 45.I.A).a) del TR-LITPyAJD, ya que una Junta de Compensación adquiere el carácter de ente corporativo de Derecho Público y no de Administración Institucional.

Gozan igualmente de exención en el Impuesto las cajas de ahorros, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social, pudiendo en consecuencia realizar al mismo tiempo actividades exentas (aquellas altruistas y socialmente benéficas) y otras no exentas⁹.

Afirma la DGT en su contestación a Consulta de 29 de enero de 2010 que, tratándose de un proceso de integración de varias cajas de ahorros que realizan actividades inmobiliarias a través de sus entidades participadas, produciéndose la creación de una nueva entidad a través de una operación de fusión realizada mediante la adquisición de valores efectuada en el mercado secundario y no en los primarios, resulta improcedente disponer la sujeción de la operación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP). Tal y como precisa el citado Centro Directivo, con carácter general las operaciones de fusión definidas en el art. 83.1.b) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) tienen la consideración de operaciones de reestructuración, a efectos del ITPyAJD, por lo que están no sujetas a la Modalidad de Operaciones Societarias y exentas en las Modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados del referido Impuesto. Y, en el concreto supuesto analizado, la operación descrita no quedaba sujeta a la Modalidad de TPO, al no concurrir en ella los requisitos exigidos por el precepto. Como se ha indicado, no los cumplía al tratarse de una operación de fusión. Constituía, en suma, una operación de reestructuración a efectos del ITPyAJD, no sujeta a la Modalidad de Operaciones Societarias y exenta de las

9. Así lo reconoció el TSJ de Canarias en su Sentencia de 16 de febrero de 2001.

Modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, siendo efectuada mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en los primarios.

Una especial trascendencia adquiere la exención de la que disfrutaban la Iglesia Católica e iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el estado español. En este sentido la vigente redacción otorgada con efectos desde el 1 de enero de 2003 por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 49/2002 al art. 45.I.A) del TRLITPyAJD supuso la inclusión expresa dentro de las exenciones subjetivas de las Entidades religiosas, exención que anteriormente también estaba admitida aunque no traía su causa de la inclusión expresa en el RDLeg. 1/1993, sino de la referencia general efectuada a aquéllas que resultasen concedidas por Tratados o Convenios Internacionales en el apartado I.B).1 del citado precepto.

Además de la Iglesia Católica (vigente el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, al que posteriormente nos referiremos), se incluyen en esta exención las Entidades religiosas Evangélicas, Israelitas e Islámicas, de conformidad con lo establecido en los Acuerdos regulados por las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, de 10 de noviembre, respectivamente.

De este modo la exención subjetiva concedida a la Iglesia Católica y demás Entidades religiosas coexiste con las exenciones concedidas a través de los respectivos Acuerdos entre España y dichas Entidades religiosas, si bien estas últimas exenciones se encuentran condicionadas al cumplimiento de ciertos requisitos con lo que, en principio, resulta de mayor amplitud la exención subjetiva, general y de aplicación directa, establecida en la vigente redacción.

Tal y como dispone el art. 90 del RITPyAJD, la exención se aplica directamente al presentar la autoliquidación correspondiente cuando el sujeto pasivo sea la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, parroquias, Órdenes y Congregaciones e institutos de vida consagrada de la Iglesia Católica o las iglesias o Comunidades Evangélicas, Israelitas o Islámicas. En cambio, tratándose de asociaciones o de entidades dedicadas a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social, prevé el citado precepto reglamentario la concesión de la exención por la Dirección General de Tributos, previa solicitud del sujeto pasivo.

De conformidad con lo manifestado por la DGT en su Resolución de 4 de mayo de 2011, relativa a la aplicabilidad de la exención subjetiva a la Archidiócesis de Madrid, que iba a adquirir un inmueble, la citada Archidiócesis de Madrid forma parte de la Iglesia Católica y, por lo tanto, tiene derecho a acogerse a la exención subjetiva del Impuesto, sin necesidad de justificar el destino de los bienes adquiridos.

De cualquier manera, ello no obsta para que la Disposición Adicional Tercera de la Ley 49/2002 establezca para estas entidades religiosas la aplicación del régimen previsto en dicha Ley respecto de las entidades sin fines lucrativos cuando cumplan los requisitos previstos en la misma. En base a ello estimamos que la exención se aplicará directamente al presentar la autoliquidación del Impuesto, acompañando la documentación que acredite el derecho a la misma.

Mediante contestación a Consulta de 20 de abril de 2010 se refirió la DGT a la cuestión relativa a la aplicación de la exención subjetiva del ITPyAJD a una entidad comprendida en el artículo IV de los Acuerdos sobre Asuntos Económicos suscritos entre el Estado Español y la Santa Sede. De entrada se encargó de recordar la DGT que el art. 45.I.A) b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que están exentas del Impuesto las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el art. 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 y que, según el apartado d) del 45.I.A, dicha exención es así mismo aplicable a las entidades religiosas comprendidas en el artículo IV y V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede.

De este modo, como entidad religiosa le son de aplicación los beneficios concedidos a la Iglesia Católica en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979. El artículo IV del Acuerdo sobre asuntos económicos dispone concretamente lo siguiente: *“La Santa Sede, La Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones Religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:...C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimo-*

niales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad". Por su parte el artículo V de dicho Acuerdo declara que "1. Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas en el artículo IV del Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas." Y, de igual forma, el número primero de la Orden de 29 de julio de 1983 del Ministerio de Economía y Hacienda establece que las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo.

Por otra parte, el art. 50 de la antigua Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, de Enseñanza en General, (LODE) señalaba que "Los Centros Concertados se consideran asimilados a las fundaciones benéfico-docentes a efectos de la aplicación a los mismos de los beneficios, fiscales y no fiscales, que estén reconocidos a las citadas Entidades". Pues bien, dado que la LODE no dotaba a los Centros Concertados de personalidad jurídica propia, distinta de la de su titular, estima la DGT que la aplicación de los beneficios que la misma otorga a los Centros exige que estos deban reconocerse a favor de sus titulares (pudiendo estos ser personas físicas o jurídicas, tal y como establece el art. 10 de la LODE), si bien en tanto en cuanto éstos pueden realizar otras actividades distintas no protegidas o incluso ser titulares de otros Centros no Concertados, debe en este caso limitarse excepcionalmente la universalidad propia de las exenciones subjetivas, con lo que el alcance de la exención se entenderá circunscrito a las operaciones sujetas al Impuesto que realice con relación a los Centros Concertados.

Así las cosas, en la medida en que la operación realizada no sea destinada a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad (como era el caso planteado, que se iba a destinar a actividad docente), no podría aplicarse la exención por ser Iglesia Católica si no

se acoge a la Ley 49/2002. Significa ello que si la entidad está inscrita en el Registro de Entidades Religiosas y cumple con los requisitos establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para las operaciones dedicadas a la actividad de la enseñanza, como es la operación de agrupación de las fincas donde está situado el colegio, tanto si el colegio ésta o no está en régimen de concierto.

Dentro de estas exenciones subjetivas ha de aludirse, además, a las aplicadas al Instituto de España y a las Reales Academias integradas en el mismo, así como a las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española, a la Cruz Roja Española, a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, a la Obra Pía de los Santos Lugares y a los partidos políticos con representación parlamentaria¹⁰.

Otra exención susceptible de quedar encuadrada dentro de este bloque de las llamadas exenciones subjetivas es la reconocida por los Tratados o Convenios Internacionales, dentro de los cuales podría quedar englobado el anteriormente citado Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede. En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 45.I.B).1 del RDLeg. 1/1993 se encuentran exentas las transmisiones y demás actos y contratos cuando así se conceda por Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. Resultan pues aplicables las exenciones previstas en relación con el régimen diplomático, consular o de organismos internacionales, conforme a lo dispuesto en el art. 1.2 del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales.

Ciertamente la principal aplicación práctica de este supuesto de exención se deriva del Acuerdo del Estado español con la Santa Sede de 3 de enero de 1979. A tal efecto creemos que ha de diferenciarse entre dos tipos de entidades. En primer lugar, aquellas entidades a las que se concede la exención total del Impuesto, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de

10. Recuérdese que, con efectos desde el 6 de julio de 2007, la Ley Orgánica 8/2007, de 4 julio, sobre financiación de los partidos políticos, introdujo una nueva exención en las tres Modalidades de gravamen del Impuesto, aplicable a los partidos políticos con representación parlamentaria.

la caridad. Así sucede en el caso de la Santa Sede, la Conferencia episcopal, las diócesis, parroquias, las Órdenes y congregaciones y los institutos de vida consagrada¹¹. Y, en segundo término, las asociaciones y entidades religiosas a las que se aplica el mismo régimen que a las entidades sin fines lucrativos.

Por otra parte el art. 45.I.C).15ª del RDLeg. 1/1993 dispone la aplicación de los beneficios fiscales que para este Impuesto contempla la Ley 20/1990, de 19 diciembre, sobre régimen fiscal de las Cooperativas. Como es sobradamente conocido la citada Ley diferencia entre distintos tipos de entidades cooperativas. Así, en primer lugar, se refiere a las cooperativas protegidas, quedando comprendidas dentro de las mismas las cooperativas de viviendas, servicios, transportistas, seguros, sanitarias, de enseñanza y las cooperativas de crédito (por ejemplo, las Cajas Rurales). Todas aquellas adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines se encuentran exentas de la Modalidad de TPO del Impuesto.

Concretamente, en el caso de las cooperativas de crédito, éstas disfrutan de las mismas exenciones que las cooperativas protegidas, en la medida en que dichas exenciones les sean aplicables por su especial naturaleza y actividades.

Al hilo de esta cuestión la STS de 17 de mayo de 1999, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, consideró exenta la adjudicación de inmuebles por las cooperativas de crédito en subasta pública en pago de créditos impagados, ya que tal actividad forma parte indiscutible de su objeto social¹². Por su parte la DGT tiene declarado en contestación a Consulta de 17 de mayo de 2006 que la ampliación del préstamo hipotecario en las cooperativas protegidas queda exenta del ITPyAJD.

Por lo que respecta a las cooperativas especialmente protegidas, esto es, aquellas que, siendo protegidas y de

primer grado, están incluidas en alguno de los tipos relativos a cooperativas de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y cooperativas de consumidores y usuarios, además de las exenciones relativas a las cooperativas protegidas, dichas entidades gozan de exención en la Modalidad de TPO por la adquisición de aquellos bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

Tal y como precisa la DGT en su contestación a Consulta de 17 de enero de 2008, a efectos tributarios una cooperativa de enseñanza puede tener la consideración de fiscalmente protegida, pudiéndose aplicar en consecuencia los beneficios previstos al efecto para esta clase de cooperativas. Ello determinaría que la adquisición de un edificio para el cumplimiento de sus fines docentes estuviese sujeta y no exenta del ITPyAJD en su Modalidad de TPO, salvo que dicho bien inmueble se integrase en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines. Por tanto, si la adquisición por parte de una cooperativa de enseñanza de un inmueble para sus fines se integra dentro del citado Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de los mismos, dicha operación quedaría exenta de TPO lo que, a su vez, determinaría que estuviese no sujeta a la cuota gradual de documentos notariales de la Modalidad de AJD del citado Impuesto¹³.

Para finalizar se ha de precisar que las cooperativas de segundo grado (es decir, aquellas formadas por dos o más cooperativas) disfrutan de los beneficios fiscales de las cooperativas protegidas, pudiendo aplicárseles además en aquellos supuestos en los que se asocien exclusivamente a cooperativas especialmente protegidas los beneficios fiscales de éstas. Y, en cuanto a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, éstas disfrutan de la aplicación de las mismas que las cooperativas especialmente protegidas.

11. En este sentido la Resolución del TEAC de 10 de noviembre de 1994 estimó que no está exenta la adquisición por una Orden religiosa de un edificio con destino a guardería infantil, al ser la actividad ejercida de carácter empresarial. Por su parte la Resolución de la Dirección General de Tributos de 2 de febrero de 1995 consideró de exclusiva aplicación al culto la entrega de campanas y mecanismos electrónicos para su funcionamiento, asientos, instalaciones y aparatos de sonido, pero no los equipos informáticos e impresoras.

12. Véanse igualmente a este respecto la STS de 17 de mayo de 2001 y la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 16 de julio de 1996.

13. Por su parte la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 15 de octubre de 2008, relativa al alcance de la exención del IAJD susceptible de ser aplicada a las cooperativas especialmente protegidas, afirmó que, tratándose de operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y, más precisamente, al otorgamiento de una escritura de segregación de un inmueble propiedad de la cooperativa, la aplicación de la citada exención resulta improcedente.

CARGAS, DEUDAS Y GASTOS DEDUCIBLES EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SUCESIONES

Claudio García Díez. Abogado. Doctor en Derecho. Profesor de la UDIMA.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto la realización de un breve estudio jurisprudencial sobre el marco legal del Impuesto de Sucesiones que establece los requisitos y condicionantes que deben reunir los distintos elementos que conforman el pasivo de una herencia para ser deducibles del activo a efectos de cuantificar la base imponible del ISD¹.

II.- LA BASE IMPONIBLE EN LAS TRANSMISIONES MORTIS CAUSA

1. El artículo 9 a) de la LISD establece que la base imponible del Impuesto de Sucesiones “el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente”, entendiéndose por tal “el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles”.

Del referido precepto legal se pueden extraer dos conclusiones en cierto modo contradictorias. La primera, consistente en la fijación del parámetro seleccionado por el Legislador para configurar la base imponible del Impuesto de Sucesiones y que no es otra que el *valor neto* de la adjudicación sucesoria que corresponda a cada heredero o legatario. Por tanto, si esto es así, la normativa (legal y reglamentaria) de desarrollo del citado tributo

no debería introducir limitación alguna a la deducción de toda deuda, carga o gravamen perteneciente al caudal relicto siempre, claro está, que se justifique su existencia conforme a cualquier medio admitido en Derecho.

Sin embargo, el mismo precepto legal, sin solución de continuidad, matiza esta primera conclusión (erigiendo una segunda conclusión), al establecer que del valor real de los bienes y derechos que integran la masa hereditaria sólo se minorarán las deudas que fueren deducibles. En consecuencia y frente a lo que en un primer momento pudiera parecer, no cualquier pasivo va a resultar deducible a efectos de cuantificar la base imponible del Impuesto de Sucesiones, sino únicamente aquellos que se ajusten a los requisitos y condicionantes previstos en la normativa del ISD. Y, por lo mismo, se puede afirmar que dicho régimen establece un listado tasado y cerrado de cargas, deudas y gastos fiscalmente deducibles².

2. Esta rigidez en la admisibilidad de las cargas y deudas deducibles no ha pasado desapercibida a los Tribunales que, en casos muy particulares, ha reconocido la minoración de cargas que, en sí, no se ajustan a los requisitos legales y, por tanto, no debería admitirse su deducción. Si bien lo ha hecho a partir de su *incidencia sobre el valor real* del bien o derecho que forma parte de la masa hereditaria y no como carga, deuda o gasto deducible.

Así ha ocurrido, por ejemplo, con los arrendamientos

1. Sobre esta cuestión véase también, CALVO VÉRGEZ, J.-“La determinación de las cargas, deudas y gastos deducibles en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: principales cuestiones”, Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 8/2010.
2. Como se razona en la Sentencia del TSJ de Asturias de 22 de abril de 2002 (recurso nº 1725/1997), “(...) los artículos 12, 13 y 14 de la Ley y correspondientes 22, 31, 32 y 33 del Reglamento en los cuales se recogen expresamente cuáles son las cargas deducibles, las deudas deducibles y los gastos deducibles, debiéndose resaltar que la enumeración que se hace tiene carácter exclusivo no admitiéndose más supuestos que los expresamente indicados ya que en el derecho tributario no es posible aplicar la analogía para extender más allá de sus límites estrictos los elementos esenciales del hecho imponible y la base imponible no es otra cosa que la cuantificación de aquél” (Fundamento Cuarto).

urbanos de duración indefinida suscritos al amparo de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964, los cuales (pese a ser gravámenes de naturaleza personal, no incardinables entre las cargas deducibles del artículo 12 de la LISD) afectan al valor real de las viviendas sobre los que recaen y que van a ser adjudicadas con la división hereditaria; y, por lo mismo, deben considerarse a efectos de valoración en el Impuesto de Sucesiones³. Sin embargo, en otros supuestos, a los que dicho razonamiento podría ser aplicable, los Tribunales se han mostrado contrarios⁴.

3. Otra cuestión estrechamente relacionada con la determinación de los gravámenes deducibles estriba en su valoración. Con independencia de la existencia de concretas reglas específicas de valoración (para censos y pensiones), el Impuesto de Sucesiones no prevé reglas propias de medición del *debe* hereditario. Planteándose si se deben aplicar las reglas objetivas de valoración previstas en las normativas de otros tributos (piénsese, principalmente, en el Impuesto de Patrimonio o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas) o, por el contrario, si tanto las Oficinas liquidadoras como los obligados tributarios pueden acudir a cualquier medio de valoración admitido a efectos fiscales (*ex* artículo 57.1 de la LGT).

Los Tribunales han venido sosteniendo que no cabe una aplicación *automática y excluyente* en el Impuesto de Sucesiones de las reglas de valoración fijadas en otros tributos y, en particular, de las previstas en el Impuesto de Patrimonio. El motivo se encuentra en la particular definición de la base imponible en las transmisiones

mortis causa habida cuenta que “mientras el artículo 9 de la Ley 29/87 obliga a valorar por el <<valor real neto de los bienes y derechos adquiridos>>, los artículos 9 y siguientes de la Ley 19/1991 establecen, exactamente, el sistema contrario consistente en unas reglas de valoración objetivas” (Sentencia del TSJ de Madrid núm. 485/2004, de 4 de junio). A mayor abundamiento, la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 653/2010, de 15 de junio, amplía el elenco de razones, a saber:

“(…) 1ª. Porque la Ley 29/87 ni fija reglas concretas de valoración de las acciones ni remite de forma expresa a la Ley 19/91.

2ª. Porque antes al contrario, del contenido del art. 18 de la Ley 29/87 se desprende no solo la posibilidad de comprobar los valores de los bienes (...) sino también que el resultado de dicha valoración arroje un resultado superior al que ofrecería la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Así, dispone dicho precepto que «1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria. [...] 3. Si el nuevo valor así obtenido fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes. 4. No se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pa-

3. En este sentido se posiciona la Sentencia del TSJ de Extremadura núm. 118/2008, de 14 de abril, cuando afirma que “(...) yendo más allá de lo que a simple vista parecería desprenderse del artículo 12 de la Ley del Impuesto, creemos que no se puede negar la posibilidad de tener en cuenta a la hora de fijar el valor real de un inmueble todas las circunstancias que influyen en su valor de mercado. Por ello, en una recta interpretación del precepto, no podemos negar a priori la incidencia que en el valor de mercado pueda tener la existencia de arrendamientos, ni tampoco llegar a la conclusión de que el artículo 12 de la Ley los excluye de las cargas deducibles, pues resulta evidente que este precepto se refiere a las cargas que así denomina, pero no excluye la incidencia de estos factores en el valor real. En definitiva, entendemos que dichos arrendamientos, de duración indefinida a voluntad del arrendatario y al amparo del artículo 57 de la LAU de 1964 (aplicable en virtud de la D.T. 2.ª de la LAU de 1994), inciden directamente en el valor de mercado de los inmuebles, y por ello en su valor real, que constituye en definitiva la base imponible del impuesto al amparo del artículo 9.º de la Ley reguladora, y por este motivo pueden tenerse en cuenta a los efectos de determinar dicha base sin necesidad de considerarlos como cargas deducibles” (Fundamento Quinto).
4. Como en el caso de construcciones inacabadas en la fecha del fallecimiento del causante: “(...) Los actores (...) articulando su defensa no en base al concepto positivado de deudas deducibles sino al concepto de valor neto y valor real establecido en el artículo 9 de la Ley del Impuesto de Sucesiones porque al no estar acabadas las obras a la fecha del fallecimiento el valor real no es otro que el importe de la obra ejecutada en el momento del fallecimiento, o lo que es lo mismo, el resultado de restar a su importe total los gastos que los herederos han tenido que realizar con posterioridad al fallecimiento para finalizar las obras y así cobrar las certificaciones. (...) Dicho planteamiento, sin embargo no es de recibo porque el valor neto que constituye la base imponible del impuesto es el valor real de bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Estas cargas y deudas están definidas en la Ley y en el Reglamento y las alegadas por los recurrentes no reúnen las exigencias legales y reglamentarias para tener dicha consideración” (Sentencia del TSJ de Andalucía de 17 de junio de 2002, Recurso nº 819/2000, Fundamentos Segundo y Tercero).

sivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto» (Fundamento Segundo).

Concluyendo finalmente que, a efectos del Impuesto de Sucesiones, “si bien es legalmente posible la aplicación del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sin embargo la Administración no está obligada a valerse del citado precepto de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para determinar el valor de las acciones de la clase de las que aquí nos ocupan” (Fundamento Segundo, in fine)⁵.

Así las cosas, cabe plantearse si la solución también es la misma para los obligados tributarios cuando opten por la autoliquidación el Impuesto de Sucesiones, en el sentido *no estar obligados necesariamente* a aplicar las reglas de valoración previstas en otros tributos, pudiendo acudir a cualquiera de los admitidos a efectos fiscales (57.1 LGT). En principio, la solución no debería ser distinta por la naturaleza de los razonamientos expuestos, aplicables *mutatis mutandi* sobre los particulares.

4.-Por último, se debe efectuar una breve referencia a la dimensión temporal de la valoración en el Impuesto de Sucesiones. Concretamente, si los bienes, derechos o cargas (entendidas estas en sentido amplio e impropio) deben valorarse a fecha de devengo del impuesto (esto es, “el día del fallecimiento del causante”, artículo 24.1 LISD), o bien en otra fecha posterior (ya sea cuando resulte exigible, cuando finalice la suspensión del plazo de presentación de autoliquidación o declaración por haberse instado juicio voluntario de testamentaría, etc.).

La solución a esta cuestión no ha planteado dudas a los Tribunales que de forma unánime han concluido que, a efectos de valoración del caudal relicto, la fecha a tener en cuenta es la del devengo del Impuesto. Por todas y dado su carácter ilustrativo, destacamos la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 357/2011, de 16 de septiembre:

“(…) teniendo en cuenta que el art. 9 de la Ley 29/1987 de 18 diciembre 1987 del Impuesto de Sucesiones y donaciones establece que Constituye la base imponible del Impuesto:a) En las transmisiones «mor-

tis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Que por otro lado el art. 24.1 del mismo texto legal establece en cuanto al devengo del impuesto que En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al art. 196 del Código Civil . No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

Lo que puesto en relación con el art. 657 del CCv del que resulta que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte, supone que efectivamente para determinar el valor de los bienes de la herencia a efectos de liquidación del impuesto ha de estarse al valor de los mismos a la fecha del fallecimiento del causante que es la fecha en la que se produce la adquisición de los bienes y a la que se retrotraen los efectos de la partición y adjudicación de la herencia.

Con estas premisas legales y teniendo en cuenta que la recurrente efectuó la autoliquidación del impuesto declarando el valor de los bienes integrantes del capital mobiliario de la herencia según las certificaciones de las entidades depositarias, por el valor de los mismos a la fecha del fallecimiento de la recurrente, a ese valor ha de estarse, sin que pueda servir para llevar a cabo la comprobación posterior la partición y adjudicación realizadas un año mas tarde de acuerdo con el valor a la fecha de la partición, máxime en bienes de la naturaleza de los aquí discutidos cuya fluctuación el mercado hace que deba tenerse claro que el valor que hay que tener en cuenta es el de la adquisición y la misma se produce con la muerte del causante, que es la fecha del devengo del impuesto” (Fundamento Tercero⁶).

5. En los mismos términos, la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 695/2010, de 24 de junio.

6. Igualmente, la Dirección General de Tributos precisa que “(…) la valoración de los bienes y derechos debe efectuarse en relación con la fecha en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 24 de la Ley 29/1987 señala que el devengo se produce el día del fallecimiento del causante, debiendo estarse a tal fecha en lo relativo a la valoración de los bienes, a la determinación de la normativa tributaria aplicable y a la fecha de adquisición de mismos” (Consulta vinculante de la DGT núm. V1149/2007, de 1 de junio).

III.- CARGAS Y GRAVÁMENES DEDUCIBLES

1.-El artículo 12 de la LISD estipula requisitos que deben reunir las cargas y gravámenes para ser deducibles de la base imponible del Impuesto de Sucesiones:

- a) En primer lugar las mismas deben recaer “directamente” sobre los bienes y derechos que integran el caudal relicto del causante de tal manera que quedan excluidas las cargas que consistan en una obligación personal del adquirente. En definitiva, se condiciona la minoración de la base imponible a que el gravamen tenga la naturaleza de derecho real⁷.
- b) Asimismo, los gravámenes pueden ser “de naturaleza perpetua, temporal o redimibles”⁸, incluyendo, por tanto, a los censos y las pensiones.
- c) Por último, las cargas o gravámenes deben suponer “realmente” una disminución del valor de los bienes o derechos que forman parte de la masa hereditaria. Por ello (esto es, porque no generan una disminución del valor del caudal relicto), no serán

deducibles las prendas o hipotecas establecidas sobre aquéllos, si perjuicio de que, en su caso (esto es, si se produce el impago del crédito que garantizan), puedan tratarse de deudas deducibles por la vía del artículo 13 de la LISD⁹.

Por tanto, es claro que no todas las cargas o gravámenes de la masa hereditaria van a minorar la base imponible del Impuesto de Sucesiones, sino “únicamente” las que se ajusten a los parámetros vistos.

2.- Como hemos visto anteriormente, la valoración de las cargas y gravámenes podrá efectuarse conforme a la normativa de la imposición patrimonial (Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales).

No obstante, el Reglamento del Impuesto contempla reglas especiales de valoración de los censos y de las pensiones. Así, con relación a los censos, su valor consistirá en “el capital que deba entregarse para su redención según las normas del Código Civil o de las legislaciones forales” (artículo 31.3 RISD).

7. Por ello, los Tribunales han venido precisando que las cargas de naturaleza personal no van a resultar deducibles del Impuesto de Sucesiones, tal y como ocurre con los arrendamientos inmobiliarios que forman parte del haber hereditario ya que “sin margen de error un contrato de arrendamiento, no puede suponer una disminución del valor real de los bienes adquiridos, pues se trata de un negocio de naturaleza obligacional” (Sentencia núm. 546/2004, de 22 de noviembre, Fundamento Séptimo).

Si bien, como ya hemos destacado (vid., supra nota 3), determinados arrendamientos sí pueden incidir sobre la base imponible del Impuesto de Sucesiones. Otro tanto ocurre con las obligaciones impuestas por el testador a los herederos en favor de los legatarios consistentes, por ejemplo, en abonar los impuestos que correspondan a los legados establecidos, puesto que se trata de “una carga personal impuesta por el testador a los herederos, por lo que su régimen se contiene en el artículo 12 de la Ley (en cuya virtud no constituye una carga deducible) sin que el artículo 23.3 del Reglamento le añada contenido normativo alguno; ni encontrándonos ante una deuda del testador que éste deje pendiente a cargo de la herencia, ni ante un gravamen real de naturaleza perpetua, temporal o redimible que disminuya el valor de los bienes que se transmiten a los herederos.

En consecuencia, la repetida obligación impuesta por el testador a los herederos no puede considerarse como carga deducible a los efectos de determinar la base imponible al no encontrarse en ninguno de los supuestos que con tal carácter se recogen en el artículo 12 de la Ley del Impuesto, no siendo posible aplicar la analogía para extender más allá de sus límites estrictos los elementos esenciales del hecho imponible (artículos 23.3 LGT 1963 y 14 LGT 2003)” (Sentencia del TSJ de Andalucía de 3 de febrero de 2011, recurso nº 1034/2009, Fundamento Cuarto).

8. El artículo 31.2 del RISD establece que “cuando en los documentos presentados no constase expresamente la duración de las pensiones, cargas o gravámenes deducibles, se considerará ilimitada”.
9. Por todas, la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 975/2010, de 21 de octubre, cuando razona que “(...) Conforme al artículo 9 a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 29/1987, de 18 de diciembre, la base imponible en las transmisiones “mortis causa” viene configurado por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y las deudas que fueren deducibles. Se trata, por tanto, del valor neto de los bienes y derechos adquiridos. Los artículos 12 y 13 contemplan, y distinguen, como deducibles las cargas y las deudas, configurando aquellas como las que disminuyan realmente el capital o valor de los bienes. Como quiera que la hipoteca, aunque suponga la afección del bien al pago de la obligación garantizada, no disminuye el valor del bien sino en la medida en que se incumpla la obligación garantizada, el legislador la excluye del artículo 12 -carga deducible- sin perjuicio de que la deuda que garantiza pueda ser deducible si concurren los requisitos establecidos en el artículo 13.

La distinción es de técnica tributaria, esto es, no se configura como carga en cuanto que no disminuye “realmente” el valor sino en caso de impago y en la medida en que tal impago está garantizado por la hipoteca y por ello la finca está sujeta a una afección real. De lo anterior resulta que siendo al causante deudor de solo la mitad del crédito, solo cabe la reducción en tal mitad, lo que es congruente con la interpretación finalista que se desprende del artículo 9 de la Ley del Impuesto, esto es atender al valor real de los bienes transmitidos, siendo así que el valor de una finca hipotecada disminuye por razón de tal carga en la cuantía del crédito que garantiza y en la medida en que la deuda correlativa al crédito se comprende en la transmisión al sujetar directamente a la finca hipotecada (Fundamento Segundo).

Respecto a la valoración de las pensiones, está se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España, y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o la duración de la pensión si es temporal.

En la valoración de las pensiones temporales que no se extingan al fallecimiento del pensionista, no regirá el límite fijado en la de los usufructos.

En corrección del valor así obtenido, el interesado podrá solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria.

Al extinguirse la pensión, el adquirente del bien vendrá obligado a satisfacer el impuesto correspondiente al capital deducido según la tarifa vigente en el momento de la constitución de aquélla (artículo 31.4 RISD).

IV.- DEUDAS DEDUCIBLES

1.-El artículo 13 de la LISD determina las deudas del causante¹⁰ que son deducibles en la base imponible del Impuesto de Sucesiones de los causahabientes. Como regla general, son deducibles si no hubieran sido satisfechas en vida del causante (es decir, aquéllas “que dejare contraídas” pero no pagadas) y “siempre que su existencia se acredite” ya sea a través de documento público, documento privado que tenga los requisitos del artículo 1227 del Código Civil, o “se justifique de otro modo la existencia”¹¹; y, finalmente, también minorarán la base imponible las deudas “reconocidas en sentencia judicial firme” (32.1 RISD).

Por tanto, salvo el lógico criterio de probar la realidad de la deuda, no hay restricción alguna para su deducibi-

10. En principio, la cuestión de la titularidad de las deudas no debe plantear problemas: sólo resultan deducibles las que pertenezcan al causante. Por ello, no procederá la minoración de las deudas de las sociedades en las que aquél participara como socio ya que “las deudas de las sociedades son de las sociedades en tanto no estén disueltas, por ello no son exigibles ni a la causante ni a los herederos, en tanto no concurren las circunstancias que pudieran determinar la responsabilidad de los socios de la sociedad por las deudas de esta frente a terceros. Si no existe esa deuda exigible no puede computarse y por ello ha de desestimarse el recurso por no quedar acreditada la deuda” (Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 134/2012, de 9 de marzo, Fundamento Tercero).

En los mismos términos, la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 31310/2010, de 22 de febrero: “(...) la deuda que se quiere deducir no ha sido contraída por el causante sino por los propios herederos y con posterioridad al fallecimiento de éste. Por tanto, no es suficiente la acreditación de la deuda por documento privado, como manifiestan la recurrente, sino que dicha deuda debe reunir el resto de los requisitos exigidos legalmente, razón por la que no procede la deducción interesada al no poder estar fundamentada la misma en razones de justicia material como se desprende de la fundamentación de la demanda.

Efectivamente, en la cláusula segunda del documento privado de fecha 30 de mayo de 2001 se hace constar «Que es igualmente voluntad de D. D... y de sus hermanos entregar a Dña. A... la suma de 150.000.000 de pesetas en concepto de liquidación de los derechos económicos por la convivencia more uxorio mantenida con D. D..., desde 1996 hasta la fecha del fallecimiento de éste» haciéndose constar en la cláusula tercera que Dña. A... se da plenamente satisfecha de cualquier derecho y manifiesta nada más tener que reclamar. Es decir, son los herederos que por su propia voluntad, y no la del causante, hacen entrega del importe económico que se pretenden deducir, y por otro lado, lo hacen con la finalidad de evitar posibles impugnaciones del testamento como se deduce de la renuncia de Dña. A... a ejercitar cualquier reclamación, todo ello en base a unos derechos todavía inexistentes al no haber sido reconocidos judicialmente. En definitiva, no reconociéndose a Dña. A... ningún derecho en la herencia del causante, todas las liberalidades realizadas por los herederos lo han sido por su propia voluntad, por lo que no es posible reconocer el derecho a la deducción interesada al no cumplirse con los requisitos del art. 13 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones» (Fundamento Cuarto).

11. En este sentido, el TEAC ha reconocido la deducibilidad de las deudas del causante documentadas en facturas, siempre que quede acreditada la realidad de los servicios prestados, puesto que aunque “en principio no cumplen las exigencias del artículo 13 de la Ley del Impuesto al no estar recogidas en documento público, pero ello no obsta para que puedan ser tenidas en cuenta si se cumplen las premisas del artículo 1.227 del Código Civil o si de otro modo se justifica la existencia de aquéllas, como indica el artículo 13 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones. En el expediente se aporta un contrato privado de 12 de marzo de 1999, de prestación de servicios suscrito por el causante y la empresa X, S.L. En el mismo se acuerda realizar obras de reforma y reparación en la finca..., se describen las obras a realizar y se desglosan por fechas y cantidades los distintos pagos que han de realizarse, que sumados globalmente lo importan 244.010,91 € (40.600.000 pesetas).

Constan las facturas con el sello de la entidad acreedora estampado en el documento con la conformidad en el pago. Lo mismo se puede decir de la factura emitida por D. I por importe de 14.923,71 € (2.483.096 pesetas). Si bien las facturas son documentos privados, no hay que olvidar que son documentos mercantiles que tienen una virtualidad en el ámbito mercantil y fiscal. Por ello, del conjunto de las pruebas aportadas, puede concluirse sobre la veracidad del servicio prestado y de las deudas contraídas por el causante y su pago por los herederos, que si bien no es una exigencia legal previa para la deducibilidad, en supuestos como el que se examina en el que las deudas no están recogidas en documentos públicos, viene a reforzar la credibilidad sobre la existencia de las mismas, pues nadie va a dar su conformidad a un pago sin haberlo recibido (...).

La única salvedad que debe hacerse es que la factura pagada con fecha 30 de julio de 1999 por importe de 2.500.000 debe entenderse satisfecha por el causante, por lo que al no estar pendiente a la fecha de su fallecimiento no puede ser objeto de deducción” (Resolución del TEAC de 27 de julio de 2005, Fundamento Cuarto, R.G. 2470/2004).

lidad¹². En definitiva, sólo si no se acredita la existencia de la deuda, la misma no minorará la base imponible del Impuesto de Sucesiones¹³.

No obstante, el citado precepto establece, de una parte, una limitación y, de otra, introduce un condición. Respecto de la primera, el artículo 13.1 de la LISD prohíbe la deducción de las deudas constituidas “a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota¹⁴ y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia”.

Sin duda la finalidad de esta restricción estriba en salir al paso de conductas fraudulentas o elusorias tendentes a minorar ficticiamente la base imponible del Impuesto, con la “construcción” de deudas falsas o inexistentes valiéndose del entorno familiar del causante¹⁵.

Los Tribunales vienen aplicando esta interdicción de manera automática (bastando la mera existencia de una deuda del causante a favor de los sujetos citados para negar la deducción, sin entrar en cualquier otra consideración)¹⁶.

12. Consecuentemente, respecto a las deudas que resultan deducibles, estamos ante una cuestión meramente probatoria tal y como se razona en la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 754/2007, de 5 de julio: “(...) La norma reglamentaria transcrita no limita en absoluto los medios probatorios al respecto, bastando que se «justifique de otro modo la existencia de aquéllas deudas». La Sala, tras analizar la documentación obrante en el expediente, así como la prueba practicada en los presentes autos, consistente en documentos suscritos por la causante, cuya autenticidad queda acreditada por la prueba pericial caligráfica acompañada, así como en la declaración testifical de la propia hermana acreedora, llega a la inequívoca conclusión de que la deuda existía y que ascendía a la cantidad pretendida por los recurrentes.

En efecto, las certificaciones bancarias acompañadas con la demanda suplen cualquier deficiencia que pudiera existir en las aportadas en el expediente y son del todo concluyentes respecto de las transferencias o trasposos efectuados, así como sus orígenes y destinos, al tiempo que los documentos privados de la causante acreditan que los préstamos entre ambas hermanas (su naturaleza es inequívoca: «deutes» o «me presta P...») eran frecuentes y que los mismos eran devueltos con regularidad. Todo ello se completa con la declaración testifical de la hermana acreedora y con el documento notarial aludido.

Frente a ello no pueden prevalecer simples conjeturas sobre la naturaleza de las relaciones patrimoniales entre hermanos, pues siendo cierto que no siempre los parientes próximos cumplen su obligación de devolver lo percibido de tales parientes, no lo es menos que en el supuesto enjuiciado consta lo contrario y, en todo caso, si uno de estos parientes transfiere la parte sustancial de la cantidad discutida a una clínica o centro de tratamiento de USA, especialista en graves enfermedades, ha de entenderse generador de la obligación jurídica de su devolución por los herederos de la causante, una vez fracasado el tratamiento. Así lo reconocen todos los implicados (la causante, en su documentación privada autenticada por perito caligráfico, sus hijos y herederos aquí recurrentes, y su hermana prestataria) y frente a ello no caben las presunciones sin fundamento que la Administración acreedora del tributo en cuestión vierte en su contestación, lindantes con la intromisión en la intimidad de las personas, o injustificadas, como cuando alude a que nada demuestra que esta deuda no haya estado satisfecha antes de la muerte de la causante, pues basta la afirmación de la acreedora de que no ha sido así para que corresponda la carga de la prueba del pago a quien lo invoca, aquí la Administración” (Fundamento Tercero).

13. Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 1285/2007, de 14 de junio: “(...) los recurrentes justifican la existencia de la hipoteca como partida negativa en la valoración de la herencia, en concreto respecto de las viviendas de protección oficial, por documentación bancaria donde aparecen los planes de amortización de la hipoteca y la referencia al capital pendiente de amortización mes por mes. Junto con la demanda se aportan dos certificados de entidades bancarias, el primero de ellos afirma que «los saldos de los créditos a nombre de... son:» y aquí aparecen dos créditos identificados con sus distintos números y con unas cantidades que se detallan. En el otro certificado, emitido por emitida bancaria distinta, también se hace referencia a dos préstamos y se acreditan unas deudas a la fecha del devengo del impuesto de sucesiones. Sin embargo la documental que aportan no cumple lo exigido por la Administración tributaria en su momento, demostrar y acreditar el saldo hipotecario pendiente al momento del devengo del impuesto para que operase la detracción de la cantidad debida en la valoración de las viviendas (artículo 32 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones). Y en este punto la conclusión a la que llega la resolución recurrida es correcta, pues falta la probanza del hecho que pretende aplicarse a la liquidación.

En efecto, de las certificaciones bancarias aportadas junto con la demanda no se puede deducir qué parte de los créditos vivos al momento del fallecimiento del causante corresponden a la garantía hipotecaria de la correspondientes viviendas. Obsérvese que del conjunto de dos certificados se desprende la existencia de 4 créditos pendientes al momento del fallecimiento mientras que los recurrentes sólo afirmaron que existían dos. Además en dichos certificados las cantidades tampoco coinciden con lo afirmado por los recurrentes y, esta Sala, igual que en su momento le ocurrió a la Administración tributaria, no puede observar con claridad que parte del préstamo queda pendiente, máxime cuando existen discrepancias entre las cantidades solicitadas por los recurrentes y las que se certifican con la documentación aportada con la demanda (...). Ni ahora con la aportación de estas documentales emitida por los bancos y que arrojan más confusión que claridad al debate. Extremos que nos llevan a confirmar la resolución recurrida en este extremo” (Fundamento Tercero).

14. Repárese que el precepto no hace referencia alguna al legatario de cosa cierta y determinada (artículo 768 Código Civil), de manera que la deuda a su favor existente sobre la causante podría resultar deducible, conforme sostiene la Dirección General de Tributos en un caso en el que el legatario de un inmueble había prestado dinero a la causante sin que esta lo hubiera devuelto (Consulta vinculante núm. 29/2012, de 16 de enero).

15. La Sentencia del TSJ de Extremadura núm. 593/2012, 26 de junio, recuerda que “La Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones prohíbe la deducción cuando el acreedor es el heredero o un pariente de éste para evitar la reducción de cantidades ficticias. Del tenor literal del artículo se infiere que no podrán deducirse deudas contraídas por el causante a favor del heredero o legatario de parte alícuota, ni a favor de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos, es decir, de los citados heredero o legatario” (Fundamento Cuarto).

En nuestra opinión, debería efectuarse una interpretación antielusoria del precepto, de manera que la referida restricción sólo opere en aquellos casos en los que la Administración tributaria llegue al convencimiento (a través de la obtención de diversos medios de prueba aunque fueran de naturaleza indiciaria) que la deuda obedece a una mera “apariencia” a finalidad de minorar la carga económica resultante del Impuesto de Sucesiones; mientras que en los casos en que no sea así (es decir, que la deuda sea “real” y no obedezca a puras motivaciones “de ingeniería fiscal”), no se aplicara la misma.

En cuanto a la condición, está prevista para los casos de deudas cuya existencia no se encuentre acreditada a través de documento público y permite que la Administración tri-

butaria inste la ratificación de la deuda en documento público por parte de los herederos en presencia del acreedor.

2.- Por su parte, el artículo 13.2 de la LISD especifica que serán deducibles las deudas fiscales y de la Seguridad Social del causante satisfechas¹⁷ por los herederos, los albaceas o administradores, “aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento”¹⁸.

Y así, resulta deducible de la masa hereditaria el IRPF devengado con el fallecimiento del causante¹⁹, si bien para el supuesto de que la citada deuda tributaria tuviera carácter ganancial, previamente a la determinación del caudal relicto a efectos del Impuesto de Sucesiones, hay que liquidar la sociedad ganancial²⁰.

16. Así se razona en la Sentencia del TSJ de Murcia núm 8/2011, de 26 de enero: “(...) en aplicación del art. 13.1 de la Ley 29/1987, no pueden admitirse las deudas que la sociedad de gananciales tenía con la viuda por las aportaciones dinerarias que alega, quedan excluidas por tanto las deudas del llamado “circulo familiar”. Y a este respecto el legislador establece ciertas cautelas cuando se trata de ajustar la masa hereditaria rebajando las deudas del causante. En primer lugar ha de constatarse la fehaciencia de la deuda y para evitar la reducción de cantidades ficticias prohíbe la deducción cuando el acreedor es el heredero o un pariente de éste. Por último, la merma de la herencia solo será real cuando el sucesor haga frente a las obligaciones que dejó contraídas el causante, por lo que será crucial determinar si el pago efectivo ha sido llevado a efecto. Será necesario, por tanto, precisar el círculo de acreedores a los que se refiere el legislador para perfilar la limitación de la deducción. De la letra del artículo se infiere que no podrán deducirse deudas contraídas por el causante a favor del heredero o legatario de parte alicuota, ni a favor de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos, es decir, de los citados heredero o legatario, debiendo entenderse el parentesco por consanguinidad, pues en aquellos casos en los que el legislador de Impuesto ha querido alcanzar al parentesco por afinidad ha hecho la salvedad de forma expresa.” (Fundamento Segundo). En términos parecidos, la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 53/2011, de 3 de febrero, Fundamento Séptimo.
17. Interesa destacar que para la deducción se exige el ingreso material de la deuda tributaria, no bastando la mera expectativa futura de su pago aunque se encuentre formalizada en Acta de inspección, conforme se razona en la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 94/2011, de 17 de febrero, cuando razona que “no se computa como deuda deducible la cuota correspondiente al Acta nº (...), incoada a nombre de la causante, por haberse suscrito en disconformidad y estando pendiente de acto de liquidación, no se ha efectuado ingreso alguno. Sin perjuicio que se proceda a su consideración, según lo establecido en cuanto procedimiento en el art. 94 del RISD, cuando dicho acuerdo adquiera firmeza” (Fundamento Séptimo).
18. Conforme se destaca en la Sentencia del TSJ de Madrid núm. 1732/2008, de 30 de octubre, es condición indispensable para la deducción acreditar el pago de la deuda tributaria por parte de los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto: “(...) es necesario que hayan sido satisfechas por quienes se acaba de mencionar, lo que en modo alguno consta en el caso de autos, en el que, por el contrario, y como pone de manifiesto la Comunidad de Madrid, se consigna en el escrito de alegaciones presentado por el recurrente, fechado el (...), que a la fecha del mismo aún ni había sido satisfecha tal deuda. En consecuencia, al no constar en modo alguno que la deuda tributaria haya sido abonada en los términos que han quedado expuestos (...), no puede prosperar la pretensión ejercitada a esta respecto” (Fundamento Sexto). En los mismos términos, la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 115/2002, de 22 de marzo, Fundamento Cuarto.
19. Sentencia del TSJ de Extremadura núm. 952/2008, de 31 de octubre, Fundamento Cuarto.
20. Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 586/2009, de 14 de octubre: “(...) esa renta que se grava con el impuesto es, en principio un bien ganancial, (artículos 1.344 y 1.361 del Código Civil) y la deuda se ha generado como consecuencia del ejercicio de la actividad que la genera. Por lo tanto, teniendo en cuenta el hecho imponible del impuesto así como el carácter ganancial de la renta gravada del impuesto y que la deuda tributaria se ha generado en el curso o desarrollo de la actividad económica de la unidad familiar, puede concluirse que esa deuda pertenece a la sociedad de gananciales a efectos no solo de que del pago de la misma deba de responder la sociedad en aplicación del citado artículo 1.365 del Código Civil, al que se remite el también ya citado artículo 108 de la Ley reguladora del impuesto, sino que además debe de tenerse en cuenta para la liquidación del régimen matrimonial como deuda de la sociedad, según las previsiones del artículo 1.363 del Código Civil. Siendo esto así, es obvio que sea de aplicación el artículo 1.398 de esta norma civil que contempla, como parte del pasivo de la sociedad, las deudas a cargo de la sociedad de gananciales”; para, acto seguido, concluir que “(...) si la deuda tributaria fuese sólo del causante esa sería la que daría derecho a la deducción de manera directa, pero si la deuda es de la sociedad de gananciales, entonces, primero, debe de liquidarse la misma, teniendo en cuenta esa deuda para, posteriormente, conocer cuál es el activo que compone el caudal relicto. No debemos olvidar que, conforme al artículo 9.º de la citada Ley 29/1987, la base imponible del impuesto sobre sucesiones la constituye el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Y, en consecuencia, como dice la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 14 de julio de 2004 «Es claro que el artículo 13 -de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre- se refiere a la determinación del caudal relicto dentro del que corresponda realmente al causante, pero si hay sociedad de gananciales previamente hay que determinar el ámbito de tal patrimonio.

Sin embargo, lógicamente no serán deducibles las deudas fiscales que se devenguen con motivo de la aceptación de la condición de sucesor pues se tratarán de deudas del heredero o del legatario y no del causante²¹.

3.- Ahora bien, el Reglamento del Impuesto de Sucesiones prevé un procedimiento ad hoc para las deudas del causante que aparezcan una vez que se hubiera ingresado el importe del Impuesto de Sucesiones (artículo 32.3 RISD).

Dicho procedimiento se encuentra desarrollado en el artículo 94 del RISD en los siguientes términos:

- A. Los interesados deben presentar escrito ante la oficina que hubiese practicado la liquidación o tramitado la autoliquidación solicitando la rectificación correspondiente, acompañando los documentos acreditativos de la existencia de la deuda o del pago de la misma realizado con posterioridad al ingreso.
- B. Si la oficina estima acreditada fehacientemente la existencia o el pago de la deuda, propondrá al órgano competente la adopción de acuerdo reconociendo el derecho a la devolución de la porción del Impuesto.

En caso contrario, se propondrá acuerdo denegatorio que se notificará a los interesados con expresión de los recursos procedentes contra el mismo²².

- C. Si se reconoce la deducción, la misma se hará efectiva mediante la devolución, sin intereses de demora, de la porción de Impuesto que corresponda al importe de la deuda no deducida, entendiéndose por tal la diferencia que exista entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si al practicar la liquidación o la autoliquidación se hubiese deducido el importe de la deuda.
- D. No se reconocerá la devolución si hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha de expiración del plazo de presentación a liquidación del documento, declaración o declaración-liquidación o cuando se trate de liquidaciones administrativas firmes de carácter definitivo. No obstante, el TEAC ha reconocido la viabilidad del recurso extraordinario de revisión en defecto de este procedimiento cuando la liquidación del Impuesto de Sucesiones ya fuera definitiva: “(...) La interesada funda su recurso en el motivo de revisión contemplado en el artículo 127.1 b) del precitado Reglamento, es decir, en la aparición de documentos de valor esencial para la práctica de la liquidación definitiva de imposible aportación entonces a la Inspección actuaria, toda vez que las actas del IRPF, de las que resultan deudas deducibles en el ISD, fueron incoadas con posterioridad

Una vez determinados los bienes y deudas del causante se podrá hallar el caudal neto, pero antes hay que determinar el ámbito patrimonial propio de aquél. Si no hay sociedad de gananciales las deudas tributarias del causante (y las otras) se deducirán en aplicación directa del artículo 13, para establecer el patrimonio neto. Pero si la hay y hay que liquidarlas, primero habrá que deducir las deudas gananciales para determinar al patrimonio neto de la sociedad conyugal, el cual sólo después se dividirá entre la parte del cónyuge superviviente y la de los herederos, y sólo esta última tributará por el impuesto de sucesiones.» (Fundamentos Sexto y Séptimo).

21. Como expone y concluye acertadamente la Dirección General de Tributos, en una transmisión «mortis causa», en cuya masa hereditaria se incluyen inmuebles sujetos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, dicha carga tributaria no es deducible de la masa hereditaria a efectos del Impuesto de Sucesiones “por no cumplir el requisito de tratarse de una deuda que dejó contraída dicho causante, sino de una deuda propia de los herederos o legatarios que se devenga por la adquisición a título lucrativo de los bienes inmuebles en cuestión” (Consulta vinculante núm. V0213/2006, de 3 de febrero).
22. Tal y como ocurre en la Sentencia del TSJ de Cataluña núm. 639/2011, de 1 de junio: “(...) 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. Debemos poner de relieve nosotros que los terceros acreedores no son ninguno de los herederos o legatarios de parte alicuota, cónyuge, ascendente, descendiente o hermano de la causante. Con ello, cuando la Oficina Liquidadora deniega la devolución del ingreso de la parte correspondiente a la cuota del Impuesto sobre Sucesiones solicitada por el Sr. Landelino 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 Sra. Salvadora, 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. En efecto, los importes que han sido recogidos en el documento privado de reconocimiento de deuda no hacen referencia al valor del caudal hereditario que la Sra. Salvadora y su hermano y sobrinos aceptaron en su día; no se explica en dicho documento privado el fundamento del reconocimiento de deuda; los acreedores no son herederos legítimos ni legatarios de la Sra. Salvadora ni como tales están reconocidos en el testamento de ésta, puesto que la única referencia que se hace a los mismos es la de herederos de lo que en el testamento instituido por sus padres correspondiera a ellos, en caso de renuncia, incapacidad, premoriencia o comoriencia del instituido heredero Sr. Landelino; en la aceptación de herencia por parte del Sr. Landelino se hace constar la manifestación de no conocer ningún otro bien que los reflejados en el testamento de Dª Salvadora, por todo lo cual ha de ser desestimado el recurso” (Fundamento Cuarto).

a aquélla. No ofreciendo duda alguna la deducibilidad de las mencionadas deudas, a tenor de lo dispuesto en los artículos 12 de la Ley del ISD y 32 de su Reglamento y siendo evidente que la interesada no podía acudir al procedimiento especial que a tal efecto regula el artículo 94 de dicho Reglamento, toda vez que ya se había practicado liquidación definitiva, la solución al problema planteado a la interesada parece que únicamente puede tener cabida en el recurso extraordinario de revisión, por lo que resulta necesario precisar si, en el supuesto analizado, concurre la causa que se invoca, debiendo señalarse, en todo caso, que el recurso aparece presentado dentro del plazo establecido, es decir, antes de los tres meses contados desde la firma de las referidas actas de conformidad extendidas por el IRPF (...).

En el presente caso, las actas incoadas por la Inspección de Hacienda del Estado por el IRPF si bien están extendidas el 24 de junio de 1999, fecha posterior a la liquidación definitiva del ISD cuya revisión se pretende, es indiscutible que hacen referencia a hechos anteriores, pues regularizan la situación tributaria del causante en su imposición personal por los ejercicios 1993 a 1996, de modo que, a la vista de lo expuesto en el fundamento precedente, debe entenderse a juicio de este Tribunal que en ellas concurre la condición de documentos de valor esencial de imposible aportación, no sien-

do imputable en modo alguno a la interesada la demora sufrida en la regularización de la situación tributaria de su difunto esposo.

En consecuencia, deberá estimarse el presente recurso y, previa justificación del pago de las deudas resultantes de las referidas actas del IRPF, la Oficina Gestora deberá devolver a la interesada la parte del ISD ingresada en exceso, sin interés alguno, conforme se establece en el procedimiento especial que regula el artículo 94 del Reglamento del ISD de 1991 para la deducción de deudas puestas de manifiesto con posterioridad al pago del Impuesto” (Resolución del TEAC de 6 de septiembre de 2000, R.G. 6132/1999, Fundamentos Tercero y Quinto).

V.- GASTOS DEDUCIBLES

El artículo 14 de la LISD delimita los gastos que minoran la base imponible del Impuesto de Sucesiones:

A. En primer lugar, los gastos “de carácter litigioso” de testamentaria, abintestato y de arbitraje cuando “se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos”²³ y queden “cumplidamente justificados con testimonio de los autos”²⁴.

Respecto de estos gastos, se pueden plantear problemas en la acreditación del cumplimiento de los requisitos que habilitan la deducción de este gasto;

23. El TEAC ha precisado que quedan incluidos los gastos judiciales que “hay que entenderlos como aquellos que están directamente relacionados con el pleito entablado, tales como los que deriven de los servicios prestados por abogados, procuradores, peritos, notarios etc., debiendo producirse en el propio litigio y no, como consecuencia de él” siempre (claro está) que se cumplan los restantes requisitos legales (Resolución del TEAC de 10 de noviembre de 2004, R.G. 128/2004, Fundamento Tercero).

24. De esta forma son deducibles los gastos ocasionados por el pago en concepto de compensación por el allanamiento de un beneficiario del testamento declarado nulo, en virtud del acuerdo transaccional judicialmente aprobado; así como la cantidad girada por la misma Administración tributaria autonómica en virtud de liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales resultante de dicho acuerdo transaccional (Vid., Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 144/2010, de 26 de enero, Fundamento Cuarto).

25. La Sentencia del TSJ de Madrid núm. 31010/2009, de 14 de diciembre, sostiene que ante una herencia yacente la actuación de uno o varios de los herederos en un litigio relativo al caudal relicto del causante, en principio, beneficia a los restantes y, por lo mismo, dicho gasto será deducible en el Impuesto de Sucesiones, puesto que “(...) es criterio comúnmente aceptado que la comunidad que existe entre los coparticipes de una herencia indivisa, también llamada comunidad hereditaria, se rige, con carácter supletorio y en lo no regulado especialmente por la Ley, por las disposiciones del Código Civil relativas a la comunidad de bienes (artículo 394 y concordantes) en cuanto lo permita su peculiar naturaleza (SSTS 21 marzo 1944, 25 noviembre 1961 y 7 mayo 1985), entre las cuales se encuentran las relativas a los derechos del coheredero sobre la herencia indivisa, como son las facultades de uso y gestión del patrimonio hereditario, siendo una de las más características la de ejercitar acciones en beneficio de la comunidad, que legitima activamente a cualquier comunero (SSTS 15 noviembre 1963, 17 noviembre 1977, 7 febrero 1981 y 14 marzo 1994, entre otras). En base a ello y teniendo en cuenta no sólo la decisión judicial antecitada sino las posteriores dictadas en ejecución de la misma o en acción ejercida por los mismos herederos en contra de acuerdos societarios y que, en ambos casos, determinaron la obligación de rendición de cuentas e incremento de la masa de la herencia como resultado de tal rendición, se puede afirmar que la resolución del TEAR no es ajustada a derecho pues la actuación de los recurrentes supone un ejercicio continuo y único de acciones a favor de la herencia yacente que judicialmente se han diferido en varios procedimientos pero todos con un objetivo único y cuyos gastos deben ser tenidos en cuenta a los

particularmente en la determinación de los supuestos en que el gasto litigioso se realiza en interés de todos los herederos²⁵.

- B. También disminuyen la base imponible los “gastos de última enfermedad”²⁶ satisfechos “por los herederos, en cuanto se justifiquen” (artículo 33.1.b RISD)²⁷.
- C. Y, finalmente, son deducibles los “gastos de entierro y funeral”²⁸ siempre que se justifiquen y “hasta donde guarden la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de cada localidad” (artículo 33.1.c) RISD). Ahora bien, dichos gastos minoran la base imponible de la totalidad del caudal relicto y no solamente la base im-

ponible del heredero que los haya abonado, habida cuenta que “(...) el hecho de que el recurrente haya pagado tales gastos en nada altera la naturaleza de las deudas, que siguen siendo de cuenta y abonables con cargo al caudal hereditario, ello sin perjuicio de hacer uso de la facultad concedida en el art. 1085.1 CC «El coheredero que hubiese pagado más de lo que corresponda a su participación en la herencia, podrá reclamar de los demás su parte proporcional»” (Sentencia del TSJ de Madrid 13/1994, de 13 de enero, Fundamento Tercero).

En ningún caso serán deducibles los gastos de administración del caudal relicto (artículos 14.a LISD y 33.2 RISD).

efectos del artículo 14 de la Ley 29/1987, al estar debidamente acreditados. En su consecuencia, procede anular las liquidaciones al no contener en la base imponible las deducciones por gastos litigiosos de la testamentaria debidamente acreditados y con ello también procede anular las sanciones impuestas al no existir infracción alguna en la autoliquidación” (Fundamento Segundo).

26. Los gastos de internamiento en un residencia con motivo de un accidente no responden al concepto de “gastos de última enfermedad”, ya que “(...) Si bien es cierto que el internamiento en la residencia se produjo tras sufrir la causante un accidente que provocó la fractura de la cadera y una luxación de hombro, no puede considerarse que los gastos de estancia puedan reputarse como gastos de última enfermedad, por cuanto ni el internamiento se produjo por esa razón de forme inevitable, sino a virtud del ejercicio legítimo de una opción por sus familiares, ni el fallecimiento posterior tuvo su causa en la fractura padecida, sino por una parada cardio respiratoria irreversible tras intervención quirúrgica practicada por un cuadro de fracaso vascular agudo, en una persona de 88 años” (Sentencia del TSJ de Cantabria de 28 de septiembre de 2001, Recurso nº 42/2001, Fundamento Cuarto).
27. Para deducir dichos gastos debe acreditarse que han sido sufragados por los propios herederos, de forma que si los mismos han sido abonados en vida del fallecido, con cargo a la sociedad ganancial, los gastos de última enfermedad no serán deducibles: “(...) el importe de los gastos cuya monto se pretenden deducir, se han satisfecho (...) con numerario ganancial, tanto del fallecido como de su cónyuge en vida de ambos, (hoy la viuda) y no es deducible ni por entero ni de modo subsidiario en su mitad, como pretende esta, ya que conforme al art. 1.362 del Código Civil los gastos que se originen para el sostenimiento de la familia corren a cargo de la sociedad de gananciales en vida del matrimonio. En conclusión, al estar formada la base imponible del Impuesto por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendido como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles lo cierto es que en el presente supuesto pagados esas cantidades antes por el causante y su mujer, presumiéndose con cargo a los gananciales, la evidencia es que se pretende deducir como gasto de última enfermedad un importe que al óbito no se encontraba en el caudal de la herencia ni se abono por los herederos y consecuentemente para hallar el valor real (de los bienes y derechos) no se puede considerar ello como deducible.” (Sentencia del TSJ de Cantabria 403/2005, de 23 de septiembre, Fundamento Sexto). En los mismos términos y a idéntica conclusión se llega en la Sentencia del TSJ de Aragón núm. 651/2007, de 21 de diciembre, respecto de los gastos de desplazamiento y restaurante, habida cuenta que “que tampoco se infiere que hayan sido abonados por los herederos, al venir justificados por simples tickets innominados, ni, no obstante su coincidencia de fechas, que tengan relación con la enfermedad de la causante, de la que no se ha acreditado sea determinante de su fallecimiento y, como tal, última de aquélla” (Fundamento Tercero).
28. En este sentido, los gastos de sepultura y lápida de la persona fallecida son deducibles (Resolución de la DGT núm. 2078/2001 de 26 noviembre)

▶ IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

▶ PERMUTA

Disolución de sociedad de gananciales por fallecimiento y compensación con un bien privativo. (Consulta nº V1645-12 de 27 de julio de 2012 de la DGT)

En el caso planteado, en la extinción de la sociedad de gananciales se adjudican bienes que no forman parte de la misma, sino que son privativos de la causante, por lo que se está produciendo una permuta.

A este respecto el artículo 23 del reglamento de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone lo siguiente:

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

Por otra parte, el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRLITP) dispone que:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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

Por lo tanto, al tratarse de una permuta cada permutante deberá tributar en el ITPAJD por el valor de los bienes adquiridos.

Venta de la concesión administrativa de explotación de una administración de lotería. (Consulta nº V1647-12 de 30 de julio de 2012 de la DGT)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

En el supuesto objeto de consulta será necesario determinar si el elemento o elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de

desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Por tanto, en el caso de que resultase aplicable lo establecido en el artículo 7, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la transmisión de la concesión administrativa de explotación de una administración de loterías estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, dicha transmisión estará sujeta a dicho Impuesto, tributando al tipo general del 18 por ciento, regulado en el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITPAJD)

Según lo dispuesto los apartados 1 y 5 del artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre:

No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, 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

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

bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. 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 Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Por lo tanto la sujeción al ITPAJD está supeditada a que la operación no quede sujeta al IVA, siendo sujeto pasivo el comprador de la concesión de la administración de lotería.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN DECLARADOS

Transmisión de cuotas entre comuneros. (S.T.S. 12 de diciembre de 2012)

Se practica liquidación por el ITP por exceso de adjudicación con aplicación del tipo impositivo del 7% en lugar del declarado del 1% por AJD, que trae causa en una escritura pública en virtud de la cual, dos hermanos adjudicaron a otro herma-

no, cada uno de ellos titulares de 1/4 parte indivisa de cuatro fincas, el pleno dominio de sus respectivas 1/4 indivisas por un precio. Para la Administración recurrente, se trata de un exceso de adjudicación por la disolución de una situación de comunidad de bienes, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.2 B) del TR del ITPAJD, que establece que los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 y 1062 del Código Civil.

La excepción prevista en el artículo 7.2 B), requiere que se produzca, en el supuesto del artículo 1062 del Código Civil, la adjudicación a “uno”. Sin embargo, por efecto de la operación descrita la comunidad no desaparece, sino que queda constituida por un hermano que ahora tiene 3/4 partes de la comunidad en todos los inmuebles, cuya contemplación unitaria no ha sido discutida, y, otro, al que corresponde 1/4 parte restante.

En la operación descrita no se produce la “adjudicación a uno” que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil y a la que se remite el citado artículo 7.2 B), puesto lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca. A entender del

Tribunal, esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto, las que lo son de toda clase de “bienes y derechos” que integren el patrimonio, motivo por el cual se estima el recurso.

EXPEDIENTES DE DOMINIO, ACTAS DE NOTORIEDAD

Acta de notoriedad. (S.T.S.J. de Andalucía, 22 de junio de 2012)

En el 2009 se autoriza en escritura pública acta de notoriedad para inmatriculación de una finca no inscrita, de la que el actor y su esposa declaran ser dueños desde hace más de cuarenta años, contrato contenido en un documento privado que se extravió. Se efectúa autoliquidación del impuesto sin ingreso, al entender que la operación no estaba sujeta a gravamen. El actor defiende que el vendedor falleció en 1968 y aportó dos testificales en apoyo de su tesis, así como fotocopia de un recibo de contribución de 1976 y otro posterior del IBI, entendiéndose que con ello acredita que la Administración tributaria pudo conocer, al menos en esas fechas, la titularidad del bien. La conclusión que defiende es que ha prescrito la facultad de comprobación de la Administración.

Para la Sala, no se ha producido la prescripción invocada pues desde la fecha del acta de notoriedad, de 2009, hasta que se notifica la liquidación, no han transcurrido cuatro años. En relación con el artículo 1227 del CC, el plazo de prescripción comienza a contarse a partir de la fecha del acta de notoriedad.

Expediente de dominio.
(S.T.S.J. de Madrid, 19 de junio de 2012)

En un auto dictado por el Juzgado de 1ª Instancia se puso fin al expediente de dominio, accediendo a la reanudación del tracto solicitado. Los solicitantes del tracto sucesivo, ahora actores, alegan con la documentación pertinente que, la compra de una finca efectuada por escritura pública de 1990, se tributó debidamente por ITP ingresado la cantidad correspondiente, siendo los adquirentes D. Francisco y D. Avelino. Asimismo, se acredita la adquisición por herencia de la mitad proindivisa de la finca por parte de Dª Rosalía, producida por el fallecimiento de su esposo D. Francisco, tributando por el Impuesto de Sucesiones que fue debidamente ingresado. Y en fin, se acredita también que la venta efectuada por Dª Rosalía, de su mitad proindivisa de la finca en cuestión a una mercantil, también ahora actora.

Para la Sala, tras la primera, y única, inscripción registral de la finca, que data de 1893, se han producido una serie de transmisiones sucesivas, algunas incluso

por documento privado, respecto de las que la actora no ha acreditado que hayan sido objeto de tributación alguna. Tan sólo se ha acreditado el abono del impuesto correspondiente a la adquisición de la propiedad por sus respectivos y sucesivos titulares, a partir de la compra de la finca, efectuada por escritura pública de 1990, pero no consta pagado impuesto alguno por las transmisiones previas que determinaron la adquisición de la finca por los causantes de éstos desde la titularidad inicial inscrita en 1893. Por tanto, desde la última titularidad registral, la indicada en la inscripción de 1893, hasta la adquisición por la actora de su mitad indivisa de la finca, no consta abonado el impuesto por la sucesiva cadena de transmisiones intermedias hasta que la finca fue adquirida por la citada escritura pública de 1990.

Por tanto, el título que trata de suplir o reemplazar en este caso el expediente de dominio no es sólo el de la última propietaria de la mitad indivisa que se la transmite a la mercantil actora (Dª Rosalía), título hereditario por el que consta efectivamente abonado el impuesto correspondiente, el de Sucesiones, sino también el de las previas transmisiones existentes y no inscritas, desde la última inscripción de dominio efectuada en 1893, transmisiones previas por las que no se tributó en su momento por todas ellas y que ahora afloran. Dado que el título suplido mediante el expediente de dominio para la reanudación

del tracto sucesivo es el relativo a la cadena de transmisiones no inscritas existente entre el último titular registral y quien vendió la finca al actual dueño del inmueble, el impuesto a que se refiere el precepto es el que se habría devengado en su momento por tales transmisiones no inscritas. No existiendo prueba alguna de que el impuesto devengado en su día por tales transmisiones previas no inscritas hubiera sido abonado por todas ellas, sino sólo por las tres últimas transmisiones, la sujeción al impuesto resulta obligada.

**CONCESIONES
ADMINISTRATIVAS**

Concesión administrativa de un parque eólico. (S.T.S. 7 de febrero de 2013)

La cuestión litigiosa es si la autorización habilitando la instalación eólica para generación de electricidad, en cuanto que la Administración otorga dicha facultad, constituye o no un servicio público y por tanto si es procedente o no la sujeción a la modalidad de TPO por concesión administrativa.

Los arts. 1, 2 y 31 de la Ley 40/1994, en relación con lo dispuesto en el art. 7 del TR del ITPAJD y de su art. 13.2, en cuanto prevé que “se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia

del otorgamiento de facultades de gestión de servicios público o de atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de particulares”, ha de convenirse que la autorización habilitando la instalación eólica para generación de electricidad, en cuanto que otorga dicha facultad, no constituyendo un mero control previo, es requisito insoslayable para el desarrollo de dicha actividad, que incorpora un valor económico que pasa al patrimonio de la entidad autorizada, constituyendo el hecho imponible gravado.

BASE IMPONIBLE EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Concesión administrativa de un parque eólico: base imponible. (S.T.S. 7 de febrero de 2013)

La cuestión versa sobre si es correcto igualar el valor de los activos con el de costes de los activos, en la determinación de la base imponible en una concesión administrativa de parque eólico.

Para el Tribunal, el art. 52 de la antigua LGT, aplicable al caso por motivos temporales, no establecía la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás. El art. 52.1.f) de la LGT, recogía entre los medios de valoración el de “cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la ley de cada tributo”, y ya el art. 13.4.b)

de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales preveía entre los posibles el que “a falta de la anterior valoración se tomará la señalada por la respectiva Administración pública”.

Siendo de observar que, al mismo se ha acogido la Administración para determinar la base imponible y estableciéndose dicho medio como supletorio, no existe duda de que estamos ante un supuesto especial, no existe una concesión, sino una autorización, resultando improcedente aplicar un método propio para las valorar las concesiones, y por el contrario adecuado el que se previene con carácter supletorio y especial en el art. 13.4.b), en tanto la base no podía fijarse ni por lo dispuesto en el número 3, ni en el 4.a). Todo lo cual demuestra lo correcto de la actuación administrativa, sin que exista base alguna para acoger la pretensión actora de que debió de abrirse un trámite de valoración con una posible tasación pericial contradictoria.

Concesión administrativa: base imponible. (S.T.S.J. de Andalucía, 14 de junio de 2012)

La discrepancia se refiere a cálculo del valor neto contable de los bienes que al término de la concesión el concesionario debe revertir, valor que junto al canon a pagar por el concesionario integra en este caso la base imponible del Impuesto, y para cuyo cálculo se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre So-

ciedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.

La Administración propuso una liquidación con base calculada sobre el valor neto contable de los bienes y aplicando las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas, que resulta ser del 1,5% anual, lo que multiplicado por los 40 años de la concesión resulta ser del 60%, que habrán de reducir el coste de las obras, obtenido del presupuesto de ejecución material.

Para la Sala, como se hace constar en el acta de disconformidad para el cálculo del valor neto contable, se tiene en cuenta la Tabla de coeficientes de amortización publicada como Anexo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 537/1997), siendo el coeficiente medio resultante de las mismas para los edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas del 1,5% anual. Sin embargo a la fecha de adjudicación de la concesión (1 de octubre de 2004) dicho Reglamento, y por tanto las tablas de amortización que contiene, había sido derogado por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004, que entró en vigor el día 7 de agosto de 2004. Es por tanto este Reglamento el que debió aplicar la Administración tributaria, de ahí la improcedencia de la valoración realizada; más cuando, si nos atenemos a los coeficientes

tenidos en consideración por esa Administración (Edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas), resulta que el coeficiente lineal máximo previsto para estos elementos en el Anexo del Reglamento de 2004 es del 2%, mientras que el aplicado por aquélla es distinto, el 1,5%, a todo lo cuál debe añadirse que tampoco se explica por la Administración cómo se obtiene este último porcentaje del 1,5% que aplica.

La Administración tributaria sólo tiene en cuenta los coeficientes correspondientes a edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas, que se incluyen en el apartado de elementos comunes, pero no los relacionados con elementos de distinta tipología a cuya ejecución se compromete el concesionario, como es la ejecución de aparcamiento bajo o sobre rasante (amortizable al 5% según tablas) y de accesos públicos rodados y peatonales (también al 5%), que no consta se hayan tenido en cuenta.

Por otra parte, al valor neto contable de los bienes objeto de reversión, se desprende que la toma en consideración como término de referencia del presupuesto de ejecución material de obras a realizar, no es adecuado teniendo en cuenta que no se corresponde con el concepto de valor contable del activo, ni aun con el de valor real del mismo, y que en el presente caso, el presupuesto de ejecución lo es a efectos de obtención de licencia municipal de obra mayor, no

correspondiéndose por tanto con un coste definitivo de obras realizadas.

DERECHOS REALES DE GARANTÍA ACOMPAÑANDO A PRÉSTAMOS

Anticresis. (S.T.S. 20 de diciembre de 2012)

El debate suscitado se circunscribe a determinar si en el presente caso se ha devengado un hecho imponible diferente de los devengados por el otorgamiento de la escritura y del acuerdo de préstamo con garantía hipotecaria, cual es la constitución de un derecho real de anticresis, tal y como sostiene la Administración tributaria.

Desarrolla su argumentación la Administración recurrente, oponiéndose todas y cada una de las conclusiones a las que llegó la Sala de instancia y que le permitió sostener que la cesión del derecho de cobro de los alquileres no puede ser calificado como una anticresis, ni siquiera como un derecho real, al considerar que no se dan en el mismo las características que definen los derechos tales, como que el acreedor no tiene la dirección económica del inmueble y no se hace cargo del pago de las cargas y gastos del mismo; el acuerdo no lleva aparejado el derecho a instar la venta del inmueble para satisfacer el crédito garantizado; se limita a las rentas del arrendamiento, pero no a otros frutos del inmueble; y el nego-

cio jurídico no es inscribible al no haber procedido el Registrador de la Propiedad a practicar la inscripción de la cláusula en cuestión.

Pero el argumento determinante de la Sala de instancia versa sobre que, en el supuesto de que se considerara que nos encontramos ante derecho real de anticresis, se excluiría la sujeción del negocio al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pues al haberse constituido en garantía y simultáneamente con un préstamo hipotecario, le estaría vedado a la Administración someterle a la tributación pretendida, de conformidad con lo previsto en el artículo 15.1 del TR del ITPAJD.

Para el Tribunal, nos encontramos ante la necesidad de aplicar lo dispuesto en el artículo 15.1 de la Ley del impuesto, que rige para la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, pues de manera simultánea la Administración pretende sujetar a tributación con ocasión de la formalización de un acuerdo de préstamo con garantía hipotecaria, en el que se refuerza dicha garantía con la cesión del derecho de cobro de los alquileres de un inmueble propiedad de la prestataria, además de la constitución del préstamo, el establecimiento de un derecho real al que califica de anticresis, lo que carece de respaldo legal al preverse, en estos casos, la tributación con carácter exclusivo por el concepto préstamo.

TRANSMISIÓN DE CRÉDITOS Y DERECHOS

Cesión de derechos sobre contrato de compraventa referida a vivienda en construcción o "pase". (S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 11 de junio de 2012)

El artículo 17.1 del TR del Real Decreto Legislativo 1/1993, disponía que en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Es decir, se establece una regla especial para la determinación de la base imponible en los supuestos de transmisión de créditos o derechos mediante los que puedan obtenerse bienes determinados, remitiéndose en su integridad a las mismas reglas que se aplican a la transmisión de bienes y derechos cuando los mismos ya están en poder del transmitente.

La Ley 4/2008, estableció una medida para mejorar la situación de los particulares en el mercado inmobiliario en la cesión de créditos o derechos de adquisición de inmuebles en construcción, conocidos vulgarmente como «pases», cuya regulación determinaba una base imponible cuantificada en función del valor total construido de los inmuebles, que se modificó por la citada Ley, para que se ajuste al valor real del inmueble en construcción

en el momento de la cesión del derecho privado de compra. Para la Sala, la reforma legislativa junto a una interpretación literal y sistemática del artículo 17,1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, permite concluir que la base imponible en la fecha en que se formaliza el contrato de cesión (antes de la entrada en vigor de la Ley 4/2008), se determina mediante el valor del inmueble que se cede y no por el precio hasta entonces pagado por el comprador.

TRANSMISIÓN DE VALORES INMOBILIARIOS

Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores: control previo de la sociedad cuyas acciones se transmiten. (S.T.S.J. de Galicia, 25 de junio de 2012)

A través del presente recurso, la entidad recurrente pretende que se anule la liquidación practicada el Servicio de Inspección tributaria, alegando que procede aplicar a la transmisión de participaciones sociales la exención prevista en el artículo 108 de la Ley de Mercados de Valores.

La sociedad de responsabilidad limitada cuyas participaciones se transmiten, tiene por objeto social el de alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana, con o sin opción de compra, destinados a vivienda así como a locales industriales y de negocios, y desempeñar servicios de restauración en cafetería y mesones y hostales, y cuyo activo en bienes inmuebles ubi-

cados en territorio español representa un porcentaje superior al 50 % de su activo social. Esta sociedad estaba compuesta de dos socios, el primero del 87,42 % de las acciones, y el segundo del 12,58 % restante. El primero de los socios transmite todas sus participaciones a una mercantil, si bien el socio único de la mercantil adquirente, es la persona física que ha transmitido tales acciones, alegando que su posición de control no ha variado respecto de la sociedad cuyas acciones se han vendido.

Para la Sala, como consecuencia de la adquisición de los valores, el adquirente persona jurídica, obtiene el control de la sociedad, por lo que, la participación que en ella pudiera tener un socio concreto de la misma no es relevante a los efectos de la exclusión de la exención.

EXENCIONES OBJETIVAS SOCIEDAD CONYUGAL

Aportación de bienes a la sociedad de gananciales. (S.T.S.J. de Asturias, 26 de junio de 2012)

Alega la recurrente que el artículo 45.I.B.3 del TR del ITPAJD somete las aportaciones a la sociedad de gananciales de bienes privativos de uno de los cónyuges al ITPAJD, pero las declara exentas; que su esposo aportó a la sociedad de gananciales un bien de su propiedad privativo en las condiciones que constan en la escritura, con carácter oneroso, constituyendo la contraprestación por parte de la

esposa el trabajo o contribución prestada al matrimonio. Para la Administración tributaria, sólo cabe calificar el negocio jurídico operado como transmisión patrimonial a título gratuito y por tanto, donación.

Para la Sala, el citado artículo 45.1.B.3 señala que están exentas las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales. Este precepto no establece distinción alguna, por ello toda aportación de bienes privativos de cualesquiera de los cónyuges a la sociedad de gananciales, ya fuere a título oneroso, es decir con contraprestación, o gratuito, está exenta del impuesto, sin que tampoco se efectúe diferencia alguna en relación a si se hace con o sin contraprestación, con derecho o no a reembolso.

Junta de Compensación. (S.T.S. 26 de diciembre de 2012)

Existen tres tipos de operaciones en la actuación urbanística derivada del sistema de compensación: la primera de aportación por los particulares a la Junta de Compensación de los terrenos de su propiedad, la segunda consistente en la agregación, segregación y agrupación de aquéllos a los efectos de determinar cuales son los terrenos de cesión obligatoria al Ayuntamiento y configurar la estructura de la

urbanización, y la tercera, una vez ejecutada la urbanización, la adjudicación a los propietarios de las parcelas resultantes. De la dicción literal del precepto que establece la exención, el artículo 45.I B 7) del TR del ITPAJD, no puede extraerse otra consecuencia que solo la primera y la tercera de esas operaciones, en cuanto entrañen transmisión de propiedad, están amparadas en la exención, quedando fuera de la misma la operación comprensiva de actos de agrupación, agregación o segregación, sin que en el ámbito tributario sea dada la utilización de la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el ámbito del hecho imponible y de las exenciones o bonificaciones.

En el presente caso la junta de compensación era “fiduciaria” y actuaba por tanto en sustitución de los propietarios, que no transmitieron la propiedad de sus terrenos, por lo que en la presente liquidación estamos ante un gravamen no por “transmisiones patrimoniales onerosas” sino exclusivamente documental, basado en el artículo 31.2 de la Ley del ITPAJD.

Por último, es cierto que el artículo 45 del TRITP y AJD, relativo a los beneficios fiscales, inicia el Título IV que tiene como epígrafe “Disposiciones Comunes”, de manera que, en principio, es de aplicación a las tres modalidades del Impuesto, salvo que del texto legal se deduzca lo contrario. Ahora bien, del propio texto del art. 45.I.B.7 resulta que el beneficio fiscal

está previsto únicamente para las “transmisiones”; y, al no tratarse de reales transmisiones, en el supuesto contemplado de compensación “fiduciaria”, los correspondientes documentos notariales no se inserta en el presupuesto que configura el ámbito de la exención prevista en dicho precepto, y, en consecuencia resulta procedente la correspondiente liquidación por actos jurídicos documentados.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

CONSTITUCIÓN Y AUMENTO DE CAPITAL

Ampliación de capital mediante aportación de inmueble hipotecado. (Consulta nº V1710-12 de 6 de septiembre de 2012 de la DGT)

La operación objeto de consulta, 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.

Por tanto, en la referida operación se produce la transmisión de unos bienes inmuebles efectuada por un particular a favor de una sociedad, transmisión que constituye el hecho

imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al tratarse de la transmisión onerosa de un bien integrado en el patrimonio de una persona física, y por otro lado, a cambio de la entrega de los bienes inmuebles en cuestión, la sociedad receptora efectúa una contraprestación mixta, ya que realiza una ampliación de su capital social y, además, asume la deuda pendiente por la adquisición de los inmueble que recibe (y que está gravado con una hipoteca en garantía de dicha deuda).

En resumen en una ampliación de capital en la 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, se producen dos hechos imposables.

El hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital, conforme al Art. 19.1 del Texto Refundido y exento en virtud del Art. 45.I.B.11 del mismo cuerpo legal. La sujeción a esta mo-

dalidad implica la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la parte de los inmuebles que se entrega como aportación. Por otro lado la sociedad asume la deuda pendiente por la adquisición de los inmueble que se le transmiten, transmisión que constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosa como adjudicación en pago de asunción de deudas prevista en el Art. 7.2.A del Texto Refundido del ITP y AJD.

Aportación de un bien inmueble situado en territorio español al capital de una sociedad limitada alemana. (Consulta nº V1756-12 de 11 de septiembre de 2012 de la DGT)

Conforme a la normativa comunitaria (Directiva 2008/07/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales), se someterán al impuesto sobre las aportaciones, (lo que en nuestro derecho se denomina la modalidad de Operaciones Societarias), las aportaciones de capital realizadas en un determinado Estado miembro, cuando la sede de dirección efectiva de la sociedad de capital esté situada en dicho Estado miembro en el momento en que se realice la aportación de capital, o encontrándose la sede de dirección efectiva de la sociedad en un tercer país, su domicilio se encuentra en un Estado miembro (Art. 10, "Operaciones sujetas al impuesto so-

bre las aportaciones y reparto de la potestad tributaria”).

Por tanto, si como resulta del escrito de consulta, el aumento de capital se va a realizar por una sociedad con sede de dirección efectiva o domicilio fiscal fuera del territorio español, en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, no procederá la exigencia del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el Estado Español, por producirse el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias fuera del ámbito de aplicación territorial del Impuesto.

Sin embargo, al tratarse de una operación que recae sobre un bien inmueble situado en España, inscribible por tanto en un registro público español y no sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias, resultará de aplicación la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, cuota variable del Documento Notarial, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 6.c) y 31.2 del Texto Refundido.

OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Reestructuración de un grupo de empresas. (Consulta nº V1543-12 de 16 de julio de 2012 de la DGT)

El objeto social consiste en la promoción, diseño, construcción, compraventa y explotación de centrales solares fotovoltaicas para la producción de la energía eléctrica

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

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

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

Por lo tanto, si las operaciones descritas en el escrito de consulta tienen la consideración de operaciones de reestructuración, en este caso, por el concepto de fusión por absorción, estarían no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exentas de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

Si, por el contrario, alguna de las operaciones a realizar no tuviera la consideración de operación de reestructuración, las operaciones de constitución de

nuevas sociedades o de aumento de capital 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.

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 de sociedades. (S.T.S.J. de Castilla y León, 21 de junio de 2012)

En escritura pública se documenta la escisión de una entidad en otras tres, presentando autoliquidación por Operaciones Societarias como exenta invocando el artículo 45.I.B.10 del TR del ITPAJD, comprensivo del beneficio fiscal para las operaciones de reestructuración empresarial. La AEAT que comprueba el Impuesto sobre Sociedades devengado, deniega la aplicación del beneficio fiscal de diferimiento del tributo, al que se refería el artículo 97 de la Ley 43/1995, entonces reguladora del Impuesto de Sociedades, por haber excedido del 10% del valor nominal de las acciones la compensación en dinero recibi-

da por un socio con ocasión de la escisión. La Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma comprueba el impuesto por Operaciones Societarias y practica liquidación al 1% sobre la base de ese mismo argumento. La actora alega en la demanda, que el acta inspectora de la AEAT por el IS, excluyó el régimen fiscal especial sólo para dos de las sociedades escindidas, pero no para la tercera, a la que no puede privarse del régimen de neutralidad fiscal para las operaciones de reorganización empresarial. Para la Sala, toda vez que el accionista recibió con ocasión de la escisión dinero en metálico que excedió del 10% del valor nominal de las acciones de las entidades adquirentes, se incumple el requisito para el disfrute de la exención de la normativa nacional, y por tanto se desestima el recurso.

Aportación no dineraria especial: subsanación de acuerdos sociales. (S.T.S.J. de Madrid, 21 de junio de 2012)

Con fecha 28 de junio de 2004 una mercantil celebró Junta General Extraordinaria mediante la cual se adoptó el acuerdo de la ampliación de capital social mediante la creación de participaciones sociales asumidas por otra sociedad a través de aportación no dineraria. Acuerdos sociales que se elevaron a público mediante escritura de 30 de junio de 2004, que se autoliquidó por ITP y AJD. Posteriormente, con fecha 1 de octubre de 2004 se formaliza escritura pública

mediante la cual se complementa y subsana la escritura anterior, incorporándose una nueva certificación de los acuerdos sociales adoptados en fecha 28 de junio de 2004, incluyéndose en esta nueva certificación el acogimiento del acuerdo de aumento de capital mediante aportación no dineraria a los beneficios fiscales de las operaciones de aportación no dineraria especial previstas en el artículo 94 del RDL 4/2004, presentando el recurrente, escrito solicitando la devolución de ingresos indebidos alegando la exención de la operación en virtud de lo establecido en el artículo 45 I B) 10 del TR del ITPAJD. Solicitud que fue denegada por la Administración puesto que la ampliación de capital realizada no cumple los requisitos exigidos para acogerse a la exención, al haberse ejercitado la opción fuera de plazo.

La Sala niega que la mercantil recurrente haya acreditado que hubiese optado por el régimen especial determinante de la exención pues tal opción no se hizo constar en la Certificación emitida por los Administradores Mancomunados de la sociedad de los acuerdos sociales de ampliación de capital adoptados en fecha 28 de junio de 2004 que se incorporaron a la escritura pública de 30 de junio de 2004 por la que se protocolizaron los citados acuerdos sociales. Escritura pública que se presentó para liquidación ante la Administración de tal modo que la citada Certificación incorporada a la

matriz de la escritura pública de 30 de junio de 2004 surte efectos ante la Administración, de tal manera que en cuanto que no contiene el ejercicio de la opción por el régimen especial impide aplicar la exención pretendida por la actora prevista en el artículo 45 I B) 12 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

Pactos de igualación, mejora o posposición de rango hipotecario. (S.T.S.J. de Castilla León, 12 de junio de 2012)

En escritura pública se formaliza una segunda hipoteca sobre una finca con cláusula de posposición de rango de la primera hipoteca que ya existe, a esta segunda hipoteca a favor del mismo acreedor y con el mismo deudor. Para la Administración actuante, la escritura contiene dos convenciones, la hipoteca y el pacto de posposición de rango de la segunda hipoteca con preferencia a la primera. El interesado sostiene que no se realiza el hecho imponible hasta que se cumpla la condición suspensiva de que el deudor provoque un cambio de acreedor en la primera hipoteca, por ausencia de cosa valuable, vista la coincidencia de acreedor, deudor y finca entre la primera y la segunda hipoteca.

Para el Tribunal, la doctrina jurisprudencial es favorable a la sujeción a AJD de los pactos

de igualación, mejora o posposición de rango hipotecario. En la escritura hay dos negocios, la constitución de hipoteca y el pacto de igualación, mejora o posposición de rango. Esta última convención tiene autonomía jurídica y contenido económico. La alteración de rango hipotecario es acto sujeto, tiene contenido y consecuencias económicas. Y ello porque la hipoteca que ha mejorado merced al pacto obtiene una preferencia para el cobro en el momento de su ejecución. Hay un hecho imponible merced a ese pacto, aunque se trate del mismo acreedor, porque la alteración del rango hipotecario altera la prioridad en el cobro llegado el momento de la ejecución, se gana una preferencia en perjuicio de otra, ventaja jurídica y económica valuable e inscribible en el registro.

EXENCIONES OBJETIVAS

Cancelación de obligaciones hipotecarias. (S.T.S.J. de Madrid 14 de junio de 2012)

Con fecha 10 de abril de 1987, se otorgó escritura de cancelación de obligaciones hipotecarias, la cual fue presentada ante la Delegación de Hacienda de Madrid acompañada de autoliquidación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados sin ingreso de cuota alguna. La Oficina Gestora, a la vista de la documentación presentada, giró a la reclamante liquidación, por la modalidad de AJD, documentos notariales, al tipo del 0,50%, resultando una deuda tributaria a ingresar. Tiempo después, con fecha de 27 de diciembre de 2003, se recibe fallo del TS relativo al presente expediente, para que sea ejecutado por la Comunidad Autónoma, dictando ésta nueva liquidación entendiéndose que no procede la aplicación de la exención del art. 48.I.B.19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 30 de diciembre de 1980 vigente al tiempo del devengo, en el ámbito de los Actos Jurídicos Documentados en el otorgamiento de una escritura de cancelación de un empréstito materializado en obligaciones.

Para la Sala, constituye doctrina sentada por el Tribunal Supremo, que en los préstamos con garantía hipotecaria instrumentados mediante obligaciones, como acontece en el caso examinado, “el reconocimiento de la exención ha sido siempre considerado insoslayable”, criterio corroborado en Sentencia

Tribunal Supremo de 03 de noviembre de 1997 que analiza la legalidad del art. 74 apartados 2 y 3 del vigente Reglamento de ITP y AJD.

Créditos hipotecarios. (S.T.S.J. de Galicia, 25 de junio de 2012)

La cuestión litigiosa estriba en determinar si a los créditos hipotecarios les es de aplicación la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la Ley 2/1994 de 30 de marzo sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, a la que remite el art. 45.I.c) del TR del ITPAJD, en relación con la novación de los préstamos hipotecarios y su tributación por el gravamen gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados. La resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, inaplica la exención con base en lo dispuesto en el art. 14 de la Ley General Tributaria que proscribía la analogía en el ámbito de los beneficios fiscales por entender que la citada exención se circunscribe a los préstamos hipotecarios y no a los créditos.

Para la Sala, el hecho de que hasta época reciente se haya seguido manteniendo en la jurisprudencia el postulado de la interpretación estricta o restrictiva de las normas que establecen exenciones o bonificaciones tributarias, es consecuencia, en la mayoría de los casos, de un mero defecto terminológico, ya que lo que en realidad se pretende evitar en la jurisprudencia es la extensión analógica de

estas normas. No cabe obviar que, desde un punto de vista del hecho imponible, ya el art. 15 del TR dispone que la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo. Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido. Del mismo modo el art. 25 del Real Decreto 828/1995 por el que se aprueba el reglamento del Impuesto dice en su número 2, que se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido. En conclusión, la Sala entiende que la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la ley 2/1994 sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios comprende los créditos hipotecarios.

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Cesación de proindiviso: base imponible. (S.T.S.J. de Madrid, 26 de junio de 2012)

Se otorga escritura de cesación de proindiviso de inmueble del que existían tres partes indivisas iguales, adjudicando dos de ellas al tercer propietario. Se presenta autoliquidación. En la resolución del TEAR, ahora impugnada por la Administración, se entiende que la base imponible se debe limitar a la parte que dos de los condómi-

nos transmiten al tercero para disolución del condominio, no computando por tanto la parte que el adquirente recibe de los demás condóminos.

Estima la Administración tributaria recurrente que el hecho imponible es la disolución de un condominio sujeta a AJD, en la que conforme al art. 30 del TR del ITPAJD, la base imponible la constituye el valor declarado del condominio.

Para la Sala, la base imponible para la modalidad de AJD la regula el art. 30 del TR del ITPAJD, señalando 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.

Así, en el presente caso, la clave para resolución de controversia radica en la correcta definición del hecho imponible por el que se liquida, que no consiste en la transmisión de una participación en un proindiviso, sino en escritura de cesación de proindiviso, en la que el valor declarado, lo integra el valor del proindiviso que cesa, esto es, el valor declarado de la cosa valuable que la escritura tenía por objeto, que adjudicado por entero a uno de los partícipes habrá de satisfacer el Impuesto de AJD por el valor total del proindiviso.

Adquisición de derechos de aprovechamiento urbanístico. (S.T.S.J. de Castilla León, 12 de junio de 2012)

El motivo de controversia se debe a la adquisición de derechos de aprovechamiento urbano en fincas concretas que se adjudican como resultado para materializar los derechos edificatorios. La actora autoliquidó la escritura como no sujeta a AJD, en el entendimiento de que se trataba de una cesión de aprovechamientos urbanísticos ya adquiridos por escritura anteriormente y ya liquidados como venta futura de derechos sobre un bien, de parcelas en curso de actuaciones urbanísticas que ya se habían sometido a tributación. Sostiene que esta segunda escritura nada nuevo aporta a la primera, careciendo de objeto valuable. La Administración entiende que el gravamen documental que es el impuesto en la modalidad AJD, sujeta también escrituras como ésta.

Para la Sala, el gravamen documental sujeta escrituras como la que nos ocupa, visto que contienen un acto inscribible en el Registro de la propiedad como derecho en folio independiente, a tenor de lo dispuesto por el artículo 43 del Reglamento Hipotecario. En esta segunda escritura se adjudican ya fincas concretas sobre las que materializar los derechos edificatorios, luego hay un nuevo acto económicamente valuable e inscribible, no sujeto al impuesto sobre sucesiones y donaciones ni a los conceptos transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias, por lo que no falta ninguno de los requisitos para la

sujeción al AJD que establece el artículo 31.2 del TR del ITPAJD. El que la primera escritura, por la que se adquirieron derechos futuros, estuviera ya liquidada no empece a la sujeción de ésta segunda escritura al gravamen documental, pues ahora el hecho imponible es distinto, y se realiza por la formalización de derechos concretos de edificación en fincas concretas que se adjudican incluidas en el P.A.U. que se aprueba.

Modificación del período de liquidación de intereses de un préstamo hipotecario. (Consulta nº V1814-12 de 18 de septiembre de 2012 de la DGT)

En cuanto a la posible exención de la cuota gradual, el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo de 1994, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, dispone que:

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

El precepto transcrito establece como requisito para la aplicación de la exención que la modificación del préstamo hipotecario en cuestión se refiera a:

- ❖ Las condiciones del tipo

de interés del préstamo inicialmente pactado o vigente.

- ❖ La alteración del plazo del préstamo.
- ❖ A ambas circunstancias conjuntamente.

Dada la escueta información facilitada por la entidad consultante, se le puede informar que, en cuanto a la novación planteada, si la modificación se debe al cambio del tipo de interés o del plazo de amortización, o a ambos, sí resulta aplicable la exención regulada en el citado artículo 9 a la escritura notarial que documente la citada operación; ahora bien, si se debe al cambio del método o sistema de amortización, no resultará aplicable la exención; por otra parte, si nos encontramos simplemente ante una modificación de las condiciones de pago de las cuotas sin que se haya modificación del interés, dicho acuerdo no tendrá ninguna repercusión, circunstancia que no se puede determinar.

ANOTACIONES PREVENTIVAS

Base imponible de las anotaciones de prohibición de disponer. (Consulta nº V1519-12 de 12 de julio de 2012 de la DGT)

El artículo 42 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que: *“Servirá de base, en las anotaciones preventivas, el*

valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya.”

Luego en el supuesto planteado la base imponible estará constituida por el valor del derecho que se publica, es decir, de la sentencia cuya ejecución se pretende.

La determinación del valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya está sujeta a una doble limitación:

- ❖ El valor del bien sobre el que recaiga la anotación, pues difícilmente un bien puede asegurar un valor superior a su propio importe.
- ❖ El valor de la pretensión jurídica que se pretende asegurar con la anotación, ya que no debe confundirse el valor del objeto de la anota-

ción, ya sea una demanda, un embargo, o una ejecución de sentencia, con el valor del bien sobre el que se practica la anotación. Aún cuando a veces puedan coincidir ambos valores, por ejemplo cuando se solicita la anotación de la demanda de propiedad de un bien inmueble y se practica anotación exclusivamente sobre el mismo, no siempre tiene porqué ser así, como sucedería en el caso de anotación de embargo en el que la cuantía de la deuda que lo origina difiera, en mas o en menos, del valor del bien o bienes sobre los que se anote.

Ambos límites, el valor del bien y el de la pretensión jurídica, actúan conjuntamente como

barrera, evitando que cuando el valor del bien sobre el que recaiga la anotación supere el valor económico de la pretensión se origine una base desconectada del hecho imponible que es la propia anotación preventiva, como ocurriría si se determinase la base imponible por referencia exclusiva a uno solo de los citados criterios.

En este sentido se manifiesta el artículo 85 del reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, según el cual “La base imponible en las anotaciones de embargo en ningún caso podrá ser superior al valor real de los bienes embargados ni al importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo.”

CUESTIONES COMUNES

RESIDENCIA HABITUAL

Indicios que determinan la residencia habitual. (S.T.S.J. de Madrid, 11 de mayo de 2012)

La cuestión que se discute es determinar la Administración que resulta competente para liquidar el Impuesto de Sucesiones, derivado del fallecimiento de la madre de la demandante acaecido en Madrid, estando la fallecida empadronada en Vitoria, si la Comu-

nidad de Madrid o la Diputación Foral de Álava.

La actora argumenta que la causante: estaba empadronada en Vitoria; que presentó en Vitoria las declaraciones tributarias por el IRPF y por el Impuesto sobre el Patrimonio; las tarjetas de crédito de la causante se utilizaron en Madrid sólo 21 días del año anterior a su fallecimiento, de los cuales sólo una utilización lo fue en un comercio de Madrid, y las

20 restantes lo fueron en cajeros automáticos de Madrid, en los que pudo ser utilizada la tarjeta por una tercera persona a la que la causante hubiera dado la clave.

Para el Tribunal, el empadronamiento se trata de un mero indicio que no puede prevalecer frente a la situación puramente fáctica en que la residencia habitual.

Por otra parte, el hecho de que la Administración estatal y de la Comunidad de Madrid consin-

tieran que a causante presentara las declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, y pagase su cuota respectiva en Vitoria, interpretándose en la demanda esta pasividad como una conformidad con la situación de residencia habitual en Vitoria, no puede ser aceptado, debiendo considerarse al circunstancia como irrelevante a efectos del Impuesto sobre Sucesiones.

Para la Sala, los indicios más relevantes de la residencia habitual de la causante en Madrid son: su cónyuge tenía la residencia habitual y el domicilio fiscal en Madrid, en una vivienda que tenía carácter ganancial, presumiéndose que los cónyuges viven juntos (art. 69 CC); dicho domicilio le fue manifestado a un Agente Tributario por una empleada que no quiso identificarse que la causante residía en el mismo los últimos quince años; la causante excluyó de tributación por el IRPF la vivienda de Madrid, al considerarla su vivienda habitual; la causante fallece en Madrid; el médico que venía atendiendo a la causante hasta su fallecimiento reside en Madrid; en el certificado de defunción de la causante figura como último domicilio de la misma el de Madrid; el testamento se otorgó ante Notario de Madrid; en Madrid se emitieron la totalidad de las tarjetas bancarias de las que fue titular la causante; los recibos de agua, luz, gas y teléfono de la vivienda de Vitoria estaban a nombre de la madre de la causante; y por último, la causante sólo era propietaria de la cuarta parte de la vivienda de Vitoria.

CADUCIDAD

Transcurso de más de 6 meses desde la notificación de una sentencia hasta su ejecución. (S.T.S.J. de Madrid, 14 de junio de 2012)

Entiende la actora que comunicada una Sentencia del TS a la Administración actuante con fecha 27-12-03 y dictándose liquidación en fecha 21-04-05 notificada el 30-05-05 se habría producido la caducidad del procedimiento tributario y en consecuencia la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Para la Sala, en el caso presente no se plantea la existencia de ningún procedimiento tributario sino simplemente la ejecución de una Sentencia del TS. Se cita la reiterada la Jurisprudencia del TS que establece, no ha lugar a plantear la prescripción sobre la base de la injustificada paralización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en relación a la adopción de los actos de ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y Órganos jurisdiccionales, ya que habría que referirse a la injustificada paralización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, a partir del momento de iniciación de su actividad de comprobación e investigación, hasta la notificación del acto resolutorio del expediente incoado, pero no al retraso en que los Órganos competentes de la Inspección de Hacienda puedan incurrir en la ejecución de las resoluciones de

los Tribunales Económico-Administrativos y Órganos Jurisdiccionales, porque cuando los Órganos competentes de la Inspección de los Tributos, ejecutan una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo, o una sentencia de un Tribunal Contencioso-Administrativo, no están propiamente ejerciendo una actividad inspectora.

COMPROBACIÓN DE VALORES

Motivación de la comprobación. (S.T.S.J. de Madrid, 19 de junio de 2012)

Se alega por el interesado la falta de motivación de la comprobación de valores efectuada por la Administración, toda vez que en el informe de valoración del arquitecto técnico, por toda motivación, indica lo siguiente: “El Valor Base de Zona del suelo es un valor medio, obtenido a partir de muestras de suelo comparables, por estar ubicadas en una zona con el mismo valor medio de los muebles edificados y por contar con parámetros urbanísticos similares, en la que el grado de ejecución del planeamiento o la inconcreción urbanística, la carencia de servicios, las condiciones geométricas y el desnivel del terreno, u otras circunstancias especiales no deprecien su valor normal de mercado. Si no es posible encontrar un número suficiente de muestras comparables, se aplicará el valor de repercusión del suelo, deducido de la Tabla de aplicación de la Metodología de valoración del Área

de Valoraciones, obtenida a partir de estudios técnicos sobre el peso del valor del suelo en el producto inmobiliario terminado, supuesta una calidad de la construcción en proyecto adecuada, y unos costes y beneficios acordes con el valor final de la promoción inmobiliaria posible. La presente valoración parte del V.B.Z. del uso residencial en la zona?

Para el Tribunal, tras esta imprecisa y genérica motivación, se fijan, a continuación, la superficie del suelo y el Valor Base de Zona del suelo, y se aplica luego un coeficiente corrector, concluyéndose en un valor del inmueble.

Se ignora cómo se ha fijado el valor del suelo, por qué se aplica ese coeficiente y de dónde se extrae. Y esta absoluta ausencia de motivación de las magnitudes que han servido para fijar el valor del inmueble, determina que la citada valoración deba ser anulada, sin perjuicio de que pueda girar la Administración nueva liquidación, motivando debidamente el informe de valoración del inmueble.

SANCIONES

Aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Procedencia de la sanción. (S.T.S.J. de Galicia 25 de junio de 2012)

A través del presente recurso, la entidad recurrente pretende que se anule la sanción impuesta por el Servicio de Inspección tributaria, alegando que procede aplicar a la transmisión de participaciones sociales la exención prevista en el artículo 108 de la Ley de Mercados de Valores, y aun para el caso de que no se estimase la petición de anulación de la liquidación, entiende la entidad recurrente que procede anular la sanción impuesta, sin que se pueda mantener siquiera en su calificación de leve, pues la conducta del recurrente se halla amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales.

Para la Sala, existe obligación de declaración por el ITPAJD por el sujeto pasivo y la con-

ducta de éste ha sido al menos negligente, que por una parte, ha omitido la obligación de presentar el documento de adquisición mediante la oportuna declaración, determinando la falta de ingreso de la totalidad de la deuda tributaria, y por otra, sin que sea asumible la alegada razonable interpretación de la norma de aplicación, por cuanto, incluso partiendo de la interpretación que la misma invoca, en relación al cómputo del inmovilizado, se darían los requisitos del art. 108 de la Ley del Mercado de valores respecto del porcentaje de bienes inmuebles que constituía el patrimonio de la entidad adquirida, teniendo además pleno conocimiento de la asunción, mediante la adquisición de participaciones del control de la misma, por lo que, concurriendo todos los requisitos, tanto objetivos como subjetivos del tipo infractor, procede la desestimación del motivo de impugnación.

DESLINDE IVA-TPO

CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

Concepto de empresario: urbanizador de finca. (S.T.S. 20 de diciembre de 2012)

El debate suscitado se circunscribe a determinar si los transmitentes

de una finca objeto de compraventa tienen o no la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, toda vez que la Administración tributaria niega tal condición, sujetándose la compraventa al ITP. En la fecha en que se formaliza la transmisión de la finca, entiende el Tribunal que se habían

llevado a cabo en ella operación material de preparación del suelo encaminada para la edificación, toda vez que obra en las actuaciones informe del Ayuntamiento de Madrid en el que se dice que el Proyecto de urbanización de la Unidad de Ejecución denominada xxx, en cuyo seno se ubica la fin-

ca transmitida, fue aprobado con carácter definitivo, comenzando las obras a partir de la firma del Acta de replanteo, de tal manera que, el estado de las obras de urbanización cuando se trasmite el inmueble, estaban prácticamente terminadas a excepción de pequeños remates. La participación en el proceso de urbanización de los transmitentes se verificó sustituyendo el pago en dinero de los costes de urbanización que les correspondían por la cesión gratuita de superficie ocupada por unos viales, soportando, por tanto, un gravamen que le hace susceptible de ser incluido en dicho proceso urbanizadorio de los terrenos, a los efectos contemplados en los artículos 5.Uno, letra d) y 20.1.20º de la Ley del IVA

Concesión de un préstamo por un sujeto pasivo del IVA.
(Consulta nº V1757-12 de 11 de septiembre de 2012 de la DGT)

La concesión de un préstamo por un sujeto pasivo del IVA no constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. La falta de inscribibilidad del préstamo supone la no concurrencia conjunta de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, por lo que no procede la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. El consultante no tiene obligación de presentar el modelo 600 al no producirse ningún hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Aportación no dineraria de los bienes afectos a dos comunidades de bienes a favor de una mercantil. (Consulta nº V1838-12 de 20 de septiembre de 2012 de la DGT)

Aunque los comuneros tienen la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido derivada de la actividad de arrendamiento de inmuebles, los bienes y derechos que se encuentran afectos a las comunidades de bienes objeto de consulta, dedicadas a la actividad de promoción inmobiliaria, no se encuentran directamente afectos a la actividad de arrendamiento de inmueble que desarrollan. En estas condiciones, las transmisiones de inmuebles afectos a las comunidades de bienes dedicadas a la promoción inmobiliaria que efectúen los comuneros se realizarán al margen de su actividad profesional o empresarial de arrendamiento sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, las entregas de bienes y derechos que pudieran efectuar los comuneros con ocasión de las aportaciones no dinerarias objeto de consulta no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio, en su caso, de su sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SEGUNDA ENTREGA

Ejercicio anticipado de la opción de compra en un contrato de arrendamiento por leasing.
(Consulta nº V1726-12 de 7 de septiembre de 2012 de la DGT)

El ejercicio anticipado de la opción de compra, no ha de considerarse inherente al contrato de arrendamiento por leasing según la entienden sus propias normas de regulación, sino una transmisión más dentro del tráfico mercantil, que requiere necesariamente la previa resolución del contrato de arrendamiento.

Por otro lado, ha de considerarse que la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero.

En el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término previsto, e incluso cuando ya no existe un plazo mínimo para dichos contratos en su normativa sustantiva, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no será aplicable.

Por todo ello, el ejercicio anticipado de la opción de compra por parte de los clientes de la entidad consultante constituirá una entrega de bienes sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de que el adquirente solicite al transmitente (entidad arrendadora hasta ese momento) la renuncia a la exención con arreglo a los requisitos establecidos por el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

ÁMBITO TERRITORIAL

Adquisición hereditaria por residente de causante no residente. (Consulta nº V1691-12 de 6 de agosto de 2012 de la DGT)

El artículo 32 de la Ley 29/2009, de 28 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 la cesión a las Comunidades Autónomas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio, entendiendo que ese punto de conexión territorial concurre, respecto de los sujetos pasivos residentes en España y para el caso de adquisiciones “mortis causa”, cuando el causante tenga su residencia habitual en el mismo a la fecha del devengo.

Como puede advertirse, es condición previa y necesaria a la atribución del rendimiento a una determinada Comunidad Autónoma y al eventual ejercicio por esta de las facultades

normativas que le confiere la Ley 29/2009, la condición de residente del causante en las adquisiciones “mortis causa”.

La cesión del tributo no opera tratándose de sujetos pasivos no residentes, por lo que en tal caso no procede punto de conexión ni competencia normativa autonómica ni, lógicamente, aplicación de la misma a la heredera, que será sujeto pasivo por obligación personal y que habrá de cumplir con sus obligaciones por el Impuesto sobre Sucesiones ante los órganos de la Administración Central del Estado y con aplicación de la normativa tributaria estatal.

Residencia habitual: legislación competente. (S.T.S.J. de Cantabria, 11 de junio de 2012)

Ley 21/2001, aplicable al momento de los hechos, en su art. 20.6 señala que las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no sepa-

rado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas. Para la Sala, esta presunción no es de aplicación pues la misma exige que el cónyuge no esté separado legalmente y en este caso existe claramente una sentencia de divorcio dictada en el año 2008 que atribuye el domicilio conyugal de Suances (Cantabria) a la madre con las hijas.

El art. 24.5 de la Ley 21/2001, dispone que se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores. Cuando no sea posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado. En el presente caso el fallecimiento se produjo en Valladolid, localidad en que se suscriben las declaraciones tributarias del IRPF e IVA e ingresadas en entidad financiera de esa localidad, sin que se aporte justificante del pago de la renta posterior a septiembre de 2008 en Suances.

Por otra parte, las declaraciones que se vertieran al Notario son claramente insuficientes, como lo son padrón y certificado incorporados, como los movimientos de las cuentas en dicha localidad sin identificar la persona que realiza las disposiciones en efectivo. Así las cosas, existe duda sobre el periodo de residencia habitual en el último periodo, ya producido el divorcio de la esposa. Y de ahí la aplicación de la legislación estatal.

ADQUISICIÓN POR HERENCIA, LEGADO O TÍTULO SUCESORIO

Donación “mortis causa”.
(Consulta nº V1456-12 de 4 de julio de 2012 de la DGT)

La donación “mortis causa”, si bien tiene la naturaleza jurídica de la donación, constituye una donación de características especiales a la que, en cuanto título sucesorio, se le aplicarán siempre las normas relativas a las adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a adquisiciones a título gratuito e “inter vivos”.

En este supuesto resultará de aplicación lo dispuesto en la letra b) del artículo 33.3 de la LIRPF.

Con independencia de lo anterior, si como consecuencia del negocio jurídico se produjera una transmisión inmediata de derechos sobre bienes de forma y manera que no quedara sujeta a condición alguna suspensiva o resolutoria, esa concreta transmisión tendría efectos “inter vivos”, sin perjuicio de los efectos sucesorios que la regulación normativa especial catalana le reconoce.

CONTRATOS DE SEGUROS DE VIDA

Contrato de seguro de vida en caso de fallecimiento del asegurado. (Consulta nº V1862-12 de 21 de septiembre de 2012 de la DGT)

Según se desprende de la documentación remitida, se equi-

paran las figuras del tomador y contratante, que coinciden con el asegurado.

Por lo que se refiere a las cantidades a percibir de este contrato de seguro de vida en caso de fallecimiento del asegurado, la percepción de la prestación por el beneficiario está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, acumulándose 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, de acuerdo con el artículo 9.c) de la misma Ley.

Asimismo debe señalarse que, de conformidad con lo previsto en el artículo 39.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 noviembre, cuando el seguro se hubiere contratado por cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales y el beneficiario fuese el cónyuge sobreviviente, la base imponible de este Impuesto estará constituida por la mitad de la cantidad percibida.

BASE IMPONIBLE EN LAS TRANSMISIONES MORTIS CAUSA

Devolución del IRPF correspondiente a persona fallecida. (Consulta nº V1735-12 de 7 de septiembre de 2012 de la DGT)

La devolución del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas responde al exceso de pagos a cuenta realizados por los sujetos pasivos, retenciones e ingresos a cuenta o pagos fraccionados, sobre la cuota líquida de dicho impuesto.

Devengado el IRPF con el fallecimiento del causante, el importe de la devolución constituía un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública que formaba parte del caudal relicto y que se transmite a los herederos de aquel.

Consecuentemente y de conformidad con lo previsto en el artículo 122.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 119 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, los herederos deberán practicar autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, haciéndolo constar así ante la Oficina Gestora en la que hubieran presentado la autoliquidación por el impuesto.

AJUAR DOMÉSTICO

Ajuar doméstico. Acreditación de su inexistencia. (S.T.S.J. de Galicia, 4 de junio de 2012)

El motivo de discusión versa sobre el ajuar doméstico, cuan-

do el causante había residido los últimos ocho años de su vida en un Hotel y los últimos meses en una residencia, sin que estuviese acreditada la titularidad de ningún inmueble, al margen de un local de negocio legado a uno de sus hijos y el saldo de cuentas bancarias; apreciando que no se podía exigir a los herederos la prueba de que su padre no poseía enseres que pudieran conceptuarse como ajuar doméstico, al margen de ropas y enseres de uso personal, de un valor meramente residual.

El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante. Se trata de una presunción “*iuris tantum*” que se ejerce sobre un valor-tipo, el tres por cien, en relación con el caudal relicto y que viene a valorar los elementos que componen aquél, en cuanto conjunto de muebles enseres y ropas de uso común en la casa, sin que en el presente caso siquiera sea preciso extenderlo a otros conceptos, habida cuenta de que se reconoce por la Administración que el causante vivía en un Hotel los ocho años anteriores a su fallecimiento y en una residencia los últimos meses.

Para la Sala, lo que no forma parte del criterio legal es que la mera precisión de la existencia de algún enser arrastra inmediatamente la aplicación del tres por cien del caudal relicto en concepto de ajuar doméstico, al ser evidente que, aún

viviendo en un Hotel o residencia, la persona dispone de algunos elementos propios para su vida, como la ropa de uso común o elementos de aseo, pero tales bienes disponen de un valor económico residual.

Ajuar doméstico. Acreditación de su inexistencia. (S.T.S.J. de Galicia, 14 de mayo de 2012)

El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento 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.

En el presente caso, el causante estuvo ingresado en un centro psiquiátrico en los cuatro años anteriores a su fallecimiento. En consecuencia, entendiendo por ajuar doméstico aquellos elementos como ropa, enseres y utensilios inherentes a la vida elemental en el hogar, no parece que tal concepto pueda extenderse a los elementos de que se dispone en un centro sanitario, que claramente no son titularidad del paciente, siendo así entonces que la presunción es justamente la que no existe ajuar propiedad del mismo, salvo que se acredite lo contrario. Además, por la aprobación judicial de la cuenta general de la administración de la tutela del causante, por auto del Juzgado de Primera Instancia, en la relación de bienes pertenecientes

al causante, encontramos un inmueble, valores mobiliarios y cuentas a la vista. Si bien en dicho inmueble residió el causante hasta su internamiento en un centro psiquiátrico, no parece que el tiempo transcurrido entre esta circunstancia y su fallecimiento, permita sostener la permanencia y afectación al uso doméstico del causante cualesquiera enseres existentes en dicho inmueble.

REDUCCIONES POR PARENTESCO Y MINUSVALÍA

Reconocimiento de la minusvalía con posterioridad al fallecimiento. (S.T.S.J. de Asturias, 14 de mayo de 2012)

La fecha de reconocimiento de la minusvalía en el grado del 55 % es de 29 de mayo de 2007 con efectos retroactivos a la fecha de su solicitud, 21 de marzo del mismo año, habiendo sido el fallecimiento el 21 de noviembre de 2005. En el momento del devengo del impuesto el recurrente no tenía reconocida la minusvalía en el grado exigido en la legislación.

Para la Sala, el recurrente ha articulado una prueba pericial a través de un médico traumatólogo que ha ratificado el informe que acompañó a su escrito de demanda y que en las conclusiones señala que, las enfermedades y secuelas que sufre el recurrente y que motivaron el reconocimiento de su minusvalía ya las padecía a la fecha del fallecimiento de su

esposa. Sin embargo, cuando se presentó la declaración a efectos de liquidación del impuesto, nada se dijo al respecto y sólo cuando se hicieron alegaciones en el año 2008 se presentó la resolución de la minusvalía obtenida casi de forma coetánea. Desde la fecha del fallecimiento en la que se dice que ya concurrían los padecimientos y la fecha de su solicitud para su reconocimiento oficial, transcurrieron casi dos años, por lo que todas estas circunstancias, unidas a la obligación de una interpretación restrictiva de las normas jurídicas que regulan los beneficios fiscales, lleva a la desestimación del recurso del interesado.

Aplicación de reducciones por parentesco en el caso de convivencia homosexual. (S.T.S.J. de Asturias, 14 de mayo de 2012)

La cuestión controvertida versa sobre la negativa de la Administración actuante a aplicar las reducciones de la base imponible y coeficientes multiplicadores de la cuota tributaria, correspondiente al grupo de parentesco ante una convivencia de carácter homosexual “*more uxorio*”, que según el recurrente constituye una lesión de derecho fundamental a la igualdad y a la no discriminación, protegido por el artículo 14 de la Constitución, tratándose de dilucidar, como plantea la recurrente, si es conforme a la Constitución el fundamento de la no retroactividad de las leyes (Ley

15/2002, de 27 de diciembre, del Principado de Asturias) a aplicar en que se basa la decisión recurrida.

Para la Sala, no puede compartirse la tesis del recurrente, pues la exigencia de vínculo matrimonial ha sido abordado por el propio TC en sentencia 384/1990 y 66/1994, que aunque contemplando confrontaciones entre unión matrimonial y la pura fáctica de heterosexuales, puede extenderse también a la unión de homosexuales que conviven maritalmente, pero no es una institución jurídicamente regulada, al momento de referencia, ni existe un derecho constitucional a su establecimiento, como sucede con el matrimonio entre hombre y mujer (artículo 32.1 de la CE), y con ello no es posible concluir que el trato más favorable a la unión familiar pueda considerarse sin más discriminatorio o arbitrario con el artículo 14 de la CE.

En cuanto a la retroactividad que se propugna de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, del Principado de Asturias, tampoco puede compartirse pues el artículo 24 de la Ley del Impuesto dispone que en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros de vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, por lo que se ha de estar a la Ley aplicable a la fecha del fallecimiento, y es claro que en el caso no estaba contemplada a

aquella fecha la situación de la pareja de hecho, ni su equiparación con las personas que contrajeron matrimonio, por lo que tal circunstancia no puede tenerse en cuenta a los efectos de acceder a las reducciones solicitadas.

Aplicación de reducciones en la consolidación del dominio por extinción del usufructo. (Consulta nº VI454-12 de 3 de julio de 2012 de la DGT)

A la extinción del usufructo revierten al nudo propietario las facultades propias de disfrute de la cosa sin que ello comporte adquisición de derecho alguno sino la recuperación de facultades desmembradas.

Por ello, en el momento de consolidación del dominio en el nudo propietario procederá no solo el traslado de la reducción no imputada, sino también la reducción correspondiente al valor del usufructo si, en el momento del fallecimiento no del usufructuario sino del primer causante, se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, en el caso planteado en el escrito de consulta no procede la previsión del artículo 51.2 del Reglamento del impuesto, habida cuenta que los titulares del derecho de nuda propiedad agotaron en el momento de la adquisición de tal derecho el total susceptible de reducción aplicable por sujeto pasivo.

En consecuencia, en el momento de consolidación del dominio por extinción del usufructo habrán de tributar por el importe adquirido por cada uno, con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen.

Por lo que se refiere al importe de la reducción, cabe señalar que para el ejercicio 2006 y en el ámbito territorial de la Comunidad de Madrid, esta tenía establecida una cuantía de 122.000 euros, de acuerdo con sus competencias normativas, por lo que es correcta la reducción aplicada.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Mantenimiento de la adquisición en la reducción mortis causa por adquisición de participaciones de entidades.

(Consulta nº V1758-12 de 11 de septiembre de 2012 de la DGT)

Conforme a la doctrina de esta Dirección General, la transmisión de las participaciones en una entidad mercantil por las que en su día se practicó la reducción por adquisición "mortis causa" no afectará al requisito del mantenimiento de la adquisición en el plazo establecido legalmente siempre que, manteniéndose al menos el valor de adquisición, se haga entre los que hubieren sido llamados a la herencia.

Siendo este el caso planteado en el escrito de consulta –transmisión onerosa de par-

ticipaciones entre tres hermanas, herederas del causante-, la operación proyectada no afectará al derecho a la reducción practicada.

Reducción por transmisión de empresa familiar: percepción de pensión por jubilación.

(S.T.S. 3 de diciembre de 2012)

La controversia giraba en torno a la aplicación de la exención contemplada en el artículo 20.2.c) de la Ley del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que, entre otros supuestos, concede a la transmisión mortis causa de una empresa familiar a la que a su vez sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.8.Uno de la Ley del impuesto sobre el Patrimonio. La Administración actuante, negó que pueda aplicarse la exención debatida cuando la administración y la gestión de la empresa familiar beneficiaria sea llevada a cabo por quien tiene la condición de jubilado, percibiendo en tal condición una pensión.

Para el Tribunal, de la lectura de la sentencia recurrida se pone de manifiesto que la base de la decisión ha sido una cuestión meramente probatoria, puesto que la Sala de instancia ha entendido suficientemente acreditado que el causante no sólo era titular de una actividad empresarial agrícola, sino que al mismo tiempo la ejercía de modo habitual, personal y directo. Así pues, no puede compartirse la alegación de la parte recurrente, sobre que el Tribunal

de instancia ha hecho prevalecer una visión formal sobre la meramente material de los requisitos de la exención, sino que más bien sucede justamente lo contrario, porque la Sala ha considerado suficientemente acreditada la concurrencia de los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, entendiéndose que los mismos deben prevalecer sobre otras consideraciones formales no previstas en la norma, como la alegada ilegitimidad de compatibilizar tal actividad con el disfrute de una pensión de jubilación. Ello comportará las consecuencias jurídicas que correspondan pero no puede servir para desvirtuar el hecho cierto de que el causante, al mismo tiempo que disfrutaba de tal pensión, ejercía la actividad empresarial agrícola de modo habitual, personal y directo, por lo que cumplía las exigencias materiales previstas para el disfrute de la bonificación fiscal.

Reducción por transmisión de empresa familiar: requisito de remuneración.

(S.T.S.J. de Asturias, 14 de mayo de 2012)

La cuestión a dilucidar se contrae a declarar si el recurrente estaba en posesión de los requisitos legales para que procediera a aplicar la reducción del 95% del valor de las participaciones sociales de una mercantil, en aplicación de lo dispuesto en el art. 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las retribuciones obtenidas por el causante, no cumplen el requisito del art. 20, ya que en los Estatutos de la mercantil no se establece el sistema de retribución de los administradores, por los que conforme se establece en el art. 66.1 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, hay que entender que dicho cargo era gratuito, máxime si se tiene en cuenta que no se acredita en razón de qué concepto se ha recibido de la entidad mercantil por parte de la recurrente una determinada suma.

Las remuneraciones satisfechas por una mercantil a los miembros de su órgano de administración, constituían un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades sin que sea preciso que estuvieran recogidas en los estatutos, sino que basta con que hubieran sido aprobadas por la Junta General. Para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que los estatutos de la sociedad deben haber establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable.

Reducción por transmisión de empresa familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles.
(S.T.S.J. de Andalucía, 28 de mayo de 2012)

La cuestión objeto de litispendencia trata sobre la procedencia de la aplicación de la reducción del 95 por 100 por adquisición de empresa familiar, donde la Administración sostiene, que no ha quedado probado el requisito establecido en el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sobre la ordenación de forma habitual, personal y directa los medios de producción de la actividad económica consistente en el alquiler de inmuebles, por el causante.

Para la Sala no existe duda de que el causante, al momento de su fallecimiento, era titular de una actividad económica consistente en el arrendamiento del inmueble, como lo demuestra la existencia de un contrato laboral a jornada completa siendo el causante quien suscribió con su empleado el contrato, y además, existe un local de negocio dedicado a la gestión del arrendamiento de inmuebles.

Sobre el ejercicio de la actividad, el causante, de manera personal, habitual y directa, gestionó el desarrollo la actividad mercantil, teniendo en cuenta además, que el hecho de la percepción de la jubilación no es un óbice para el ejercicio de esa actividad empresarial.

No obstante, además de este requisito, la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio exige que los rendimientos provenientes de la actividad empresarial cuya transmisión se lleva a cabo por causa de muerte, hubieran

constituido, al menos, el 50 por 100 de las fuentes de rentas de las que fuera titular su perceptor, y es en este particular, en el que la parte actora, no ha llegado a demostrar que el causante fuera perceptor de rentas empresarial derivadas del alquiler del inmuebles iguales o superiores en un cincuenta por ciento al total de las rentas percibidas al momento de su fallecimiento.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA VIVIENDA HABITUAL

Reducción del 95% por transmisión de vivienda habitual.
(S.T.S.J. de Andalucía, 4 de junio de 2012)

La demanda se muestra en desacuerdo con la regularización tributaria practicada por la Administración, toda vez que no se ha tenido en cuenta la reducción del 95 por 100 del valor total de la vivienda habitual transmitida en la herencia del causante, del que solamente se ha considerado a efectos de la citada reducción, la mitad de su valor por tratarse de un bien ganancial, siendo así que, con carácter previo a la adjudicación de los bienes integrantes del caudal relicto, se procedió a liquidar la sociedad de gananciales, adjudicándose la viuda del causante, en pago de su haber en la herencia, el pleno dominio de la vivienda habitual adquirida en gananciales con su cónyuge.

El causante, instituyó como herederos de sus bienes a sus hijos y como legataria al cónyuge superviviente, y al momento de presentar las autoliquidaciones, se adjuntó un documento privado suscrito por todos los interesados comprensivo del inventario de bienes de la herencia, de la liquidación de la sociedad de gananciales y de las adjudicaciones entre los interesados en la partición, documento que fue incorporado al expediente.

Para el Tribunal queda acreditado que la viuda del causante, se adjudica la totalidad de la vivienda habitual que compartía con el causante en régimen de gananciales, haciéndolo en pago de su haber en la herencia y una vez que, con carácter previo, se había procedido a la disolución de la sociedad de gananciales, resulta que la adjudicación del referido inmueble lo ha sido en pleno dominio de la totalidad del mismo, por lo que la reducción equivalente al 95 por 100 del valor de dicha vivienda le resulta de plena aplicación.

**PAGO DE LA LEGÍTIMA
VIUDAL CON ENTREGA
DE BIENES EN PLENO
DOMINIO**

Adjudicación a la viuda en pago de su usufructo universal de bienes en pleno dominio. (Consulta nº V1545-12 de 18 de julio de 2012 de la DGT)

En el caso de que el cónyuge viudo reciba la parte que le

corresponde legítimamente por herencia en forma o concepto distinto del usufructo, no resultan aplicables las reglas generales aplicables a la desmembración y consolidación del dominio recogidas en los artículos 49 y siguiente del RISD, precisamente porque no se produce desmembración del dominio alguna por este concepto, ya que el cónyuge sobreviviente recibe bienes en pleno dominio en lugar del usufructo sobre determinados bienes.

Por eso, en lugar de las reglas del artículo 51 del RISD, se aplica la del artículo 57, según la cual se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, y no ha de practicarse liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo.

Lo cual resulta absolutamente lógico pues al no haber desmembración del dominio, ni se adquiere nuda propiedad de bienes ni se extinguirá usufructo alguno por este concepto.

Ahora bien, esta regla es aplicable solamente cuando el valor de lo adquirido en pleno dominio por el cónyuge viudo coincide con el correspondiente al usufructo vitalicio, al que tiene derecho porque así se ha establecido en testamento (no solo tiene derecho al usufructo

del tercio de mejora, que sería su legítima).

Por eso, si el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo resulta ser menor o mayor de lo que le correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.

En cuanto al tipo de gravamen, lógicamente se aplicará la tarifa general conforme a las reglas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no el tipo medio efectivo de gravamen a que hace referencia el artículo 51.2 del RISD, pues no resulta aplicable tal precepto, sino el artículo 57 del RISD, que remite a las normas generales y exime expresamente a los herederos de practicar tanto la liquidación por la nuda propiedad como, en su día, por extinción del usufructo.

Adjudicación a la viuda de bienes en pleno dominio en pago de su usufructo universal. (Consulta nº V1462-12 de 4 de julio de 2012 de la DGT)

En el caso de que el cónyuge viudo reciba su haber legítimo, es decir, su parte de la legítima, en forma o concepto distinto del usufructo, no resultan aplicables las reglas generales aplicables a la desmembración y consolidación del dominio recogidas en los artículos 49 y siguiente del RISD, precisa-

mente porque no se produce desmembración del dominio alguna por este concepto, ya que el cónyuge sobreviviente recibe bienes en pleno dominio en lugar del usufructo sobre determinados bienes.

Por eso, en lugar de las reglas del artículo 51 del RISD, se aplica la del artículo 57, según la cual se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, y no ha de practicarse liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo.

Lo cual resulta absolutamente lógico pues al no haber desmembración del dominio, ni se adquiere nuda propiedad de bienes ni se extingue el usufructo alguno por este concepto.

Ahora bien, esta regla es aplicable solamente cuando el valor de lo adquirido en pleno dominio por el cónyuge viudo coincide con el correspondiente al usufructo vitalicio al que tiene derecho.

Por eso, si el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo resulta ser menor o mayor de lo que le correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.

En cuanto al tipo de gravamen, lógicamente se aplicará la tarifa general conforme a las reglas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y no el tipo medio efectivo de gravamen a que hace referencia el artículo 51.2 del RISD, pues no resulta aplicable tal precepto, sino el artículo 57 del RISD, que remite a las normas generales y exime expresamente a los herederos de practicar tanto la liquidación por la nuda propiedad como, en su día, por extinción del usufructo.

SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESENTACIÓN

Suspensión de la liquidación en el caso de un proceso sucesorio. (S.T.S.J. de Asturias, 14 de mayo de 2012)

El demandante argumenta que la resolución impugnada es contraria a derecho toda vez que se practicó una liquidación a la recurrente en la que se incluían las cuantías percibidas como consecuencia de la ejecución provisional de la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Oviedo, sin esperar a que el Tribunal Supremo dictara resolución definitiva en el recurso de casación interpuesto, relativo a una indemnización a percibir de una mercantil y cuando el procedimiento fue iniciado con anterioridad al fallecimiento de la causante. Así como la no

inclusión de los gastos relativos a litigios consecuencia del proceso sucesorio.

El tribunal estima la pretensión de la recurrente, en el sentido de que la misma actuó conforme a la normativa de aplicación sin que le fuese exigible en aquel momento practicar liquidación por el derecho litigioso, cuya liquidación, y según el resultado del litigio, se realizará atendiendo a la firmeza de la resolución judicial, y con el devengo de los intereses respecto de ella teniendo en cuenta la fecha de la firmeza de dicha resolución, y desde los seis meses de la misma, y que no concurre actuación, ni siquiera a título de mera negligencia, para mantener la sanción tributaria impuesta.

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

CALIFICACIÓN DE LAS DONACIONES

Préstamo entre familiares mediante escritura notarial con devolución prevista durante 20 años a tipo de interés cero.

(Consulta nº V1705-12 de 5 de septiembre de 2012 de la DGT)

Aunque se hubiera previsto la ausencia total de intereses, el mero hecho de la existencia de un vínculo familiar entre las partes no implica sin más la existencia de una donación encubierta cuando se presenta ante la Oficina Gestora, y se acredita la devolución, en los términos que prevea la escritura pública, del importe prestado.

REDUCCIONES EN ADQUISICIONES INTER VIVOS

Transmisión lucrativa de acciones por los socios. *(Consulta nº V1468-12 de 9 de julio de 2012 de la DGT)*

En los términos descritos en el escrito de consulta, se cumplirían los requisitos establecidos

en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio para la exención en dicho Impuesto de las acciones correspondientes a los socios, por lo que la transmisión “mortis causa” e “inter vivos” de dichas acciones podría gozar de las reducciones establecidas en los apartados 2.c) y 6, respectivamente, del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o, en caso de residencia en Cataluña del causante o donatarios, de las que las sustituyeran en ese ámbito territorial y en la medida en que, como es obvio, se cumplieran los requisitos establecidos en cada una de las normas.

Donación de la empresa individual a sus tres hijos que continuarían con el negocio familiar. *(Consulta nº V1472-12 de 9 de julio de 2012 de la DGT)*

El artículo 132.1 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia

de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, establece una reducción que mejora y sustituye en el territorio de Aragón a la establecida en la legislación estatal por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Al tratarse de una norma dictada por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias normativas que le corresponden, la contestación de consultas al respecto corresponde a dicha Comunidad Autónoma, conforme a lo previsto en el artículo 55.2.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.

No obstante, respecto de la necesidad de una donación conjunta a los donatarios, cabe señalar que el criterio de este Centro Directivo es que no afectaría al derecho a la reducción la formalización de una donación parcial a cada donatario si bien, en el marco de la Ley 29/1987, con los requisitos de plazo de mantenimiento de diez años y exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para cada uno de ellos.

Aportación de participaciones recibidas en donación a una sociedad íntegramente participada por el donatario.

(Consulta nº V1544-12 de 16 de julio de 2012 de la DGT).

La Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar estableció en su epígrafe 1.3.f) un criterio interpretativo, seguido en diversas contestaciones a consultas, conforme al cual y respecto de las actuaciones a que se refiere la Ley se establece lo siguiente:

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

Por tanto, si las participaciones adquiridas por donación se aportan a una Sociedad de titularidad del donatario y se mantiene el valor de adquisición por el que se

practicó en su momento la reducción, la operación societaria no afectará al mantenimiento de su derecho a la misma, por lo que, subsistente tal derecho a la aplicación del artículo 20.6, tampoco tendrá consecuencia alguna sobre la procedencia de lo previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

COMPETENCIA TERRITORIAL

Punto de conexión de la donación de padre a hijos de una entidad de arrendamiento de inmuebles. *(Consulta nº V1520-12 de 12 de julio de 2012 de la DGT)*

Respecto a la consideración de los donatarios como residentes en Aragón, habida cuenta que viven en la actualidad fuera de la Comunidad Autónoma pero han residido en ella durante la práctica totalidad de los cinco años anteriores a la donación, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, ley que ha sustituido a la precitada 21/2001, establece en su artículo 32 que el punto de conexión en la donación de inmuebles será el del lugar de situación de los mismos (le-

tra b), mientras que para la donación de los demás bienes será de aplicación la normativa de la Comunidad Autónoma de la residencia habitual del donatario.

Por aplicación del artículo 28.1.1º habrá que tomar en consideración los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En consecuencia y en los términos que indica el escrito de consulta, los donatarios serían residentes en Aragón.

Donación de la nuda propiedad de participaciones en una mercantil titular en más del 50% de su activo en inmuebles. *(Consulta nº V1690-12 de 6 de agosto de 2012 de la DGT)*

En el supuesto objeto de consulta, se trata de una transmisión lucrativa “inter vivos” de participaciones en una sociedad, las cuales son bienes muebles.

Por tanto, en principio sería aplicable la regla prevista en la letra c) del artículo 32.2 transcrito, es decir, que podría resultar aplicable la normativa de la Comunidad Autónoma donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, dando por supuesto que se cumple, asimismo, el requisito establecido en el apartado 5 del artículo 32, conforme al cual el donatario ha tenido su residencia habitual

en esa Comunidad Autónoma durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo. En caso contrario, se aplicaría exclusivamente la normativa del Estado.

Sin embargo, en el supuesto consultado, también será necesario tener en cuenta lo dispuesto en el párrafo segundo de la letra b) del transcrito artículo 32.2, de acuerdo con la cual:

“...tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a

título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores”.

En el caso objeto de consulta, dado que la donación de participaciones que se pretende realizar ni se lleva a efecto en los mercados secundario ni primario en los términos previstos en el precepto y apartado reproducido ni alcanza el porcentaje exigido del capital social, no resultará aplicable la regla prevista en el artículo 24.2.b), de la Ley 21/2001, referida a bienes inmuebles,

sino, tal y como antes se apuntaba, la de la letra c) de dicho artículo y apartado, relativa a bienes muebles.

Debido a esto, en consecuencia y en la hipótesis de que se cumpla el requisito de permanencia en la residencia habitual por parte del donatario a que se hizo antes referencia (artículo 35.5 de la Ley 22/2009) la donación de las participaciones sociales se registrará por la normativa aprobada al respecto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

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

▶ SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

Naturaleza rústica del inmueble según la normativa de Castilla y León. (S.T.S.J. de Castilla y León, 5 de octubre de 2012)

La controversia se centra en la determinación de si el inmueble cuya propiedad se transmitió no era de naturaleza urba-

na, sino rústica y por ello no susceptible de responder por el impuesto.

El cambio de naturaleza de rústica a urbana de la finca vendida se vincula a la entrada en vigor del planeamiento urbanístico y éste, de conformidad con la Ley 5/2008, de Urbanismo de Castilla y León, requería entonces de la doble pu-

blicación en sendos Boletines y, cuando se produjo la venta, falta aún el del Boletín Oficial de la Provincia, la transformación antedicha no había tenido lugar y la finca era legalmente rústica, por lo que el impuesto no era aplicable, según la regla general del artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A lo dicho no se opone que en la escritura pública se refleje la aprobación del Plan General de Ordenación Urbana y su publicación en el Boletín Oficial de Castilla y León, pues ello, que indica que las partes conocían el hecho, no supone nacimiento de la obligación de tributar por una finca que se califica en el mismo instrumento como “rústica”, ni supone fraude alguno, sino mera previsión, que no puede determinar la eficacia de la obligación de pago, porque para ello era necesario que se produjese la publicación en el Boletín Oficial de la Provincia, que no se había producido.

Pago de la mitad de gananciales mediante adjudicación de un porcentaje de la vivienda habitual privativa de la causante. (Consulta nº V1645-12 de 27 de julio de 2012 de la DGT)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL dispone que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de

la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Los apartados 2 y 3 del artículo 104 del TRLRHL regulan los supuestos de no sujeción al IIVTNU, estableciendo que:

“2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de

bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”

De acuerdo con lo anterior y atendiendo a la información procedente del escrito, en el presente caso, al fallecer uno de los cónyuges, se disuelve la sociedad conyugal de gananciales y se adjudica un porcentaje del inmueble descrito anteriormente al cónyuge superviviente como pago de su mitad de gananciales. Esta adjudicación no está sujeta al IIVTNU, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones del inmueble, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU.

Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que la esposa fallecida adquirió el citado inmueble.

Aportación de rama de actividad. (S.T.S.J. de Madrid, 3 de septiembre de 2012)

El motivo de controversia se debe a la transmisión de un inmueble que tuvo lugar con ocasión de la escisión parcial de la mercantil recurrente, con creación de una nueva sociedad. Se rechaza por el Ayuntamiento que la aportación del inmueble a la nueva sociedad constituida en unión de otros activos en escritura pública de escisión parcial (derechos de traspaso de un local y participaciones en otra sociedad limitada), no puede ser considerada “rama de actividad” a los efectos, pretendidos por la recurrente, de no sujeción al IIVTNU. La mercantil recurrente alega que la escisión no tuvo como único objeto la transmisión del inmueble, sino que incluyó, además, el inmovilizado inmaterial consistente en unos derechos de traspaso existentes en el activo de la recurrente y el inmovilizado financiero, consistente en la participación en el capital de una sociedad predominantemente inmobiliaria.

Para la Sala, en el caso presente sólo ha quedado acreditado la transmisión de una serie de activos, entre los que se encontraba el inmueble, en unión de un derecho de traspaso de un local y unas participaciones en el capital social de otra mercantil. Dada la heterogeneidad de los expresados activos se advierte la imposibilidad material de que los mismos pudiesen haber constituido una especie de rama de actividad en la mercantil

escindida. Ello se ve corroborado por el hecho de que del material probatoria aportado por la recurrente no existe ni el más mínimo rastro de que dichos elementos hubiesen constituido una rama de actividad autónoma en la recurrente.

Liquidación de una sociedad patrimonial: inicio del cómputo del plazo de 6 meses. (S.T.S.J. de Cataluña, 28 de junio de 2012)

La cuestión objeto de litispendencia versa sobre la denegación del Ayuntamiento actuante de la solicitud de no sujeción al Impuesto derivado de las adjudicaciones de diferentes pisos y locales en favor de dos hermanos con ocasión de la liquidación de una mercantil, basado en la Disposición Transitoria vigesimocuarta del TRLIS en redacción dada por la Ley 35/2006.

El Ayuntamiento apelante, considera que lo que debe producirse en el plazo de los seis meses posteriores al acuerdo de disolución, no es la cancelación en sí misma ni la inscripción de la escritura de extinción sino todos los actos y negocios antecedentes y necesarios para que dicha cancelación pueda tener lugar, según la normativa mercantil. En este sentido, entiende que en el momento en que se practicó el asiento de presentación no se habían satisfecho todos los actos necesarios, a tenor del artículo 121 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, al no constar la ma-

nifestación de los liquidadores de que se había procedido al pago de los acreedores o la consignación de sus créditos, requisito que se cumplió una vez transcurrido el plazo de los seis meses siguientes a la adopción del acuerdo de disolución.

La Sala disiente de la postura del Ayuntamiento, aludiendo a la Sentencia del 21 mayo 2012, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que ha analizado la proyección de principios hipotecarios en el ámbito tributario, a propósito de determinar si los efectos de la inscripción en el Registro Mercantil de una escritura de escisión deben retrotraerse a la fecha del asiento de presentación. El artículo 55.1 del Reglamento Mercantil establece que se considera como fecha de inscripción la del asiento de presentación, mientras que la Ley Hipotecaria, subraya que se considera como fecha de la inscripción, para todos los efectos que esta deba producir, la fecha del asiento de presentación, que deberá constar en la misma. La claridad con la que se expresa el texto legal y la coordinación con la llamada al Reglamento ofrecen pocas dudas respecto de cuándo tiene que atribuirse eficacia a la inscripción a todos los efectos: desde la práctica del asiento de presentación. Esta conclusión no implica ninguna retroacción en el tiempo, simplemente que, por decisión del legislador, se ha de tomar como fecha de inscripción del documento la de

su presentación, es decir la de su primer acceso al Registro, siempre que el correspondiente asiento no hubiera caducado.

VALOR CATASTRAL

Inexistencia de valores catastrales tras una actuación de planeamiento urbanístico. (S.T.S.J. de Madrid, 20 de septiembre de 2012)

La controversia trata sobre la pretensión de la actora de que se declare la nulidad de las liquidaciones practicadas por haberlo sido de acuerdo con el valor catastral determinado en el año 2008, en lugar de las vigentes en el año 2005, fecha en que fueron transmitidos unos derechos urbanísticos.

Para la Sala, la base imponible se determina a través de los valores catastrales a efectos del IBI. Si a la fecha del devengo no existiese ponencia de valores que refleje las modificaciones de planeamiento urbanístico producidas con posterioridad a su aprobación, se posibilita efectuar una liquidación provisional con arreglo a los valores determinados en dicha ponencia de valores. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor obtenido conforme a los procedimientos de valoración que se instruyan al efecto, siempre referidos a la fecha del devengo. Si dichos valores no coincidiesen con esta fecha se corregirán aplicando los coeficientes de valoración corres-

pondientes de acuerdo con la Ley de Presupuestos Generales del Estado. También puede la Administración practicar liquidación cuando el referido valor catastral sea el determinado refiriendo dicho valor al momento del devengo.

La pretensión de la recurrente resulta inviable, por cuanto que los valores no reflejaban, por razones obvias, las modificaciones o transformaciones del planeamiento habidas con posterioridad a la correspondiente aprobación de la ponencia de valores. A lo sumo, tales valores catastrales podrían ser tomados en consideración a efectos de una eventual liquidación provisional.

Ponencia de valores: modificación del PGOU. (S.T.S.J. de Madrid, 20 de septiembre 2012)

En el presente caso, se produjo una modificación del PGOU con fecha 7 de mayo de 2003 publicada en el BOCAM de 3 de julio de 2003. Por tanto, para hallar la base imponible del IIVTNU es preciso aplicar la regla a) del párrafo 2 del art. 107 TRLHL, ya que habiéndose producido la transmisión en el año 2006 cuando se hallaba vigente la ponencia de valores aprobada en el año 1998, y habiéndose producido una posterior modificación del Planeamiento, imposible de estar reflejada en dicha ponencia por razones cronológicas, la liquidación provisional del impuesto pudo hacerse conforme a la ponencia de valores de 1998,

pero en la liquidación definitiva, hay que aplicar el valor de los terrenos que se haya obtenido en una valoración colectiva, aunque sea de fecha posterior al devengo, pero referida a dicha fecha, conforme a la dicción literal del precepto.

Notificación de los valores catastrales. (S.T.S.J. de Madrid, 20 de septiembre 2012)

Resulta trascendental la notificación al obligado tributario de los valores catastrales con anterioridad a practicarle la correspondiente liquidación. La notificación del nuevo valor catastral que se pretende aplicar, constituye presupuesto inexcusable de eficacia de las liquidaciones tributarias, ya que siendo el valor catastral dictado por Administración diferente de la municipal y con arreglo a criterios, amparo normativo y régimen impugnatorio diferente, no cabe que el contribuyente que recibe la liquidación del IIVTNU pueda impugnar de forma indirecta el valor catastral que fundamenta la misma.

La carga de la prueba de la notificación del nuevo valor catastral corre de cargo de la Administración tributaria local, ya que, en primer lugar, la falta de notificación es una actuación negativa y por tanto la prueba ha de correr por cuenta de quien esgrime el hecho positivo de la efectiva notificación o equivalente; en segundo lugar, el dictado de un acto administrativo tributario

comporta la obligación de incorporar al expediente cuantos actos constituyen su antecedente y motivación; y en tercer lugar, con arreglo al principio de facilidad probatoria unido al deber de la lealtad y cooperación interadministrativa, fácilmente puede la Administración municipal, en fase de instrucción o tramitación del procedimiento de gestión del tributo recabar de la Administración gestora del valor catastral la acreditación de la notificación del nuevo valor.

En el presente supuesto, el nuevo valor catastral establecido en la Ponencia de Valores se notificó al titular catastral, una sociedad mercantil. Sin embargo, dicha empresa era la adquirente de inmueble y por tanto no es el sujeto pasivo tributario, que es quien transmite el inmueble. En consecuencia, no habiéndose acreditado la notificación del nuevo valor catastral al obligado tributario que es el transmitente del inmueble gravado, la liquidación adolece de un grave defecto que provoca indefensión y que por tanto ha de ser declarada nula.

▶ DEVENGO

Cesión de derechos a una Junta de Compensación: devengo del impuesto. (S.T.S.J. de Madrid, 20 de septiembre de 2012)
Se transmiten unos derechos urbanísticos siendo la tesis sustentada por la mercantil recurrente, consiste en entender que la transmisión de

la propiedad del inmueble se produjo en la fecha en que se formalizó la escritura pública de cesión del aprovechamiento de determinados derechos urbanísticos en abril de 2005.

La Sala considera que la gestión urbanística se articula en torno a varios sistemas, siendo uno de ellos el de la reparcelación o compensación, que aparece definida con dos ideas básicas: la agrupación o integración de las fincas comprendidas en un polígono para su nueva división ajustada al plan; y la adjudicación de las nuevas fincas resultantes de la división a los propietarios afectados. La Junta de Compensación fiduciaria aparece dotada de pleno poder dispositivo sobre el bien incorporado, con la finalidad de realizar funciones urbanísticas y adjudicándoselas posteriormente a sus propietarios en función de los derechos aportados.

La fecha en la que se efectúa la cesión de derechos urbanísticos, la mercantil cedente no tenía capacidad alguna de disposición de la propiedad de los inmuebles. Dicha disposición la tenía la Junta de Compensación. Por tanto, mediante el documento público suscrito en abril de 2005, no se produjo traslación dominical alguna sino tan sólo la cesión y transmisión de determinados derechos urbanísticos que se materializarían con posterioridad, cuando se efectuase la aprobación del correspondiente Proyecto de Compensación

y Reparcelación. Por tanto, el hecho imponible del impuesto no se produce en la fecha de formalización de la escritura pública sino, en su caso, en un momento posterior: cuando la Junta de Compensación proceda a adjudicar a los miembros de la misma las correspondientes parcelas.

Resoluciones TEAC

56

Resoluciones recopiladas por la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central

▶ **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: MANTENIMIENTO DE LA ADQUISICIÓN. PARA APLICAR LA REDUCCIÓN POR LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA INDIVIDUAL DEL CAUSANTE NO SE EXIGE QUE SE PROSIGA EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA, NI TAN SIQUIERA QUE SE MANTENGA LA PROPIEDAD DE LOS BIENES CONCRETOS.**

Aplicación del beneficio fiscal previsto en el artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD).

Resolución del TEAC de 16 de mayo de 2013 (Sala 1ª, Vocalía 9ª) (RG 00/5874/2011).

En el supuesto examinado en la Resolución de referencia, la parte reclamante pretende aplicar la reducción del 95% sobre el valor de un inmueble que se incluye en la masa hereditaria y que, por tanto, se transmitió a los herederos del causante, si bien ellos mismos reconocen que dicho local fue transmitido a quien era su arrendatario, aunque entienden cumplida la condición de permanencia con el mantenimiento del importe obtenido con dicha enajenación.

El Tribunal Central analiza si es conforme a Derecho la regularización efectuada por la Inspección Tributaria, que excluye la aplicación de la reducción por la transmisión de la empresa individual del causante sobre una parte del inmueble declarado como afecto a la misma, al no haberse producido la transmisión hereditaria de la actividad empresarial junto con dicho inmueble, el cual fue adquirido por quien era su arrendatario que disfrutaba de una opción de compra.

El artículo 20.2.c) LISD establece “*En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o*

adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.”.

La parte reclamante entiende que este artículo únicamente exige que se mantenga, durante el plazo previsto (10 años) el valor de adquisición de los elementos sobre los que se pretende la reducción, ni siquiera es preceptivo que se continúe en el ejercicio de la actividad.

Por su parte, el Tribunal Central, compartiendo criterio con la Dirección General de Tributos, considera que la condición de permanencia que se recoge en el citado artículo 20.2.c) LISD (que los elementos heredados por los que se pretende la reducción se mantengan, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo) no exige que se prosiga, en su caso, en el ejercicio de la actividad económica correspondiente por parte de los herederos, ni

tan siquiera el mantenimiento, en sí, de la propiedad de los bienes concretos, sino que hace referencia a que se conserve, dentro de la esfera patrimonial del heredero que goza de la reducción, el valor de adquisición del elemento o elementos por el que se disfruta aquélla.

EQUIPARACIÓN PRÉSTAMOS-CRÉDITOS. LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS RESULTA APLICABLE EN UNA ESCRITURA DE NOVACIÓN MODIFICATIVA DE CRÉDITO HIPOTECARIO.

En el ámbito del ITP y AJD existe un tratamiento unitario para las figuras de préstamo y crédito.

Resolución del TEAC de 16 de mayo de 2013 (Sala 4ª, Vocalía 9ª) (RG 00/2180/201).

Dos entidades suscriben una novación de contrato de financiación y acuerdan modificar, entre otras cuestiones, el tipo de interés de un crédito hipotecario, por lo que es otorgada ante notario escritura de novación modificativa de la anterior escritura de préstamo hipotecario. Alegando exención, con fundamento en la exención prevista en la Ley 2/1994 de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Créditos Hipotecarios, presentan autoliquidación sin ingreso de cuota, al estimar que la novación modificativa relativa al tipo de interés está exenta.

La Oficina Liquidadora, por el contrario, consideró que la citada operación estaba sujeta y no exenta al Impuesto sobre AJD, con el argumento de que el ámbito de aplicación de la Ley 2/1994 se extiende sólo a los préstamos hipotecarios concedidos por las entidades financieras que cumplan los requisitos legales, pero no a los créditos hipotecarios, ya que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, no parece razonable considerar que cuando la Ley habla de préstamos hipotecarios debe entenderse, por analogía, que también están comprendidos los créditos hipotecarios. Por tanto, la citada operación de novación modificativa cumple con los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados, ya que resulta indiscutible su carácter de acto inscribible, y por otro lado, su contenido valuable, que se deriva de la propia naturaleza de la novación al afectar a un negocio jurídico de indudable contenido económico como es el préstamo.

La Dirección General de Tributos (DGT) ha negado de forma reiterada la equiparación de los préstamos, a efectos de la aplicación de la exención prevista en la Ley 2/1994, a los créditos hipotecarios. La DGT parte de la diferencia conceptual que en nuestro Derecho existe entre el contrato de préstamo y la cuenta de crédito, y realiza así una interpretación sistemática de la Ley 2/1994, para acabar concluyendo que “El ámbito de aplicación de la Ley 2/1994 de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, se extiende a la subrogación de préstamos hipotecarios en los términos y con las condiciones en ella regulados, pero no a la subrogación de créditos hipotecarios”. (Consulta Vinculante V1291-08 de 19 de Junio de 2008).

Sin negar la corrección de la delimitación jurídica entre ambas figuras que realiza la DGT, el Tribunal Central considera, sin embargo, que la exención contenida en el artículo 9 de la citada Ley 2/1994, resulta aplicable a la financiación hipotecaria en general, cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado. El Tribunal estima conveniente puntualizar que en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados existe un tratamiento unitario para las figuras de préstamo y crédito; así, el art 15 del Texto Refundido del Impuesto (RDLeg 1/1993) aclara que: “Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido”, equiparación que se reitera en los artículos 25 y 26 del Reglamento del Impuesto (RD 828/1995). En la práctica liquidatoria de este impuesto ha habido tradicionalmente una total equiparación entre ambas figuras jurídicas, tanto en cuanto a la definición de hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo, tipo, así como a la aplicación genérica de exención contenida en el art 45, I, B 15 relativo a la constitución de préstamos, precepto que si bien no menciona literalmente a los créditos, —y sin necesidad de la aclaración reglamentaria (art 25,3)— no ha planteado duda de su aplicación directa a los instrumentados mediante créditos bancarios.

Por otro lado, la distinción entre ambas figuras jurídicas (el préstamo con origen en la figura del mutuo o préstamo civil y la cuenta de crédito como figura mercantil típicamente bancaria) no se mantiene nítidamente en parte de los productos crediticios modernamente ofertados por la banca a particulares y empresas.

Dado que las circunstancias en que se desarrolla la disponibilidad o la devolución del capital es el criterio distintivo más determinante entre una y otra figura, poniendo en relación dichas circunstancias con la finalidad socio-económica de la normativa dictada, no puede extraerse mínima razón alguna que induzca a considerar que la exención no deba aplicarse a los denominados créditos hipotecarios, máxime cuando en las figuras ofertadas por las entidades financieras se dan con frecuencia características de una y otra figura crediticia.

En conclusión, partiendo de la equiparación tradicional que en el impuesto existe entre préstamos y créditos, y habida cuenta de la necesidad de interpretar la ley de acuerdo con la finalidad de la norma, y, finalmente, a la vista de la legislación posterior a dicha Ley 2/1994 ya mencionada anteriormente, el Tribunal Central considera que la exención contenida en el art 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse –en los casos a que dicho precepto se refiere- a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

▶ **RECARGOS POR PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO DE AUTOLIQUIDACIONES. ESPECIALIDAD DEL IVA.**

En el IVA se recoge expresamente una especialidad de recargos por presentación extemporánea de declaraciones que sólo es aplicable en los casos tasados: modificación de la base imponible en los supuestos del artículo 80 de la Ley y en los de error fundado de Derecho.

Resolución del TEAC de 18 de abril de 2013 (Sala 2ª, Vocalía 5ª) (RG 00/4900/2010).

En la Resolución de referencia, el TEAC resuelve en sentido desestimatorio la reclamación interpuesta contra **un acuerdo de liquidación de recargo por presentación fuera de plazo de la autoliquidación modelo 353 IVA GRUPO DE ENTIDADES MODELO AGREGADO.**

El interesado hace referencia en su escrito de alegaciones a diversas sentencias de la Audiencia Nacional, que señalan que atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea (conllevar una

penalización y tener como finalidad clara servir de estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias), la exigencia del mismo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente o, dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario pueden y deben ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo. Explica los errores causantes de la demora como de tipo informático resultando un descuadre entre la información del Sistema de Contabilidad del Grupo y sus Sistemas Comerciales.

En este sentido, señala el TEAC que el devengo del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo no está condicionado a que se demuestre la culpabilidad o negligencia del obligado tributario, pues no lo prevé la ley ni es una norma de carácter sancionador. En su caso sólo podría evitar el nacimiento de esta obligación accesoria la concurrencia de caso fortuito o causa de fuerza mayor que no se dan en el presente caso y, por lo tanto, rechaza lo alegado por el interesado en este punto.

Por otra parte, el Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge expresamente una especialidad frente al régimen general de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley 58/2003 General Tributaria. En concreto, el artículo 89. Cinco de LIVA regula las relaciones del sujeto pasivo con el Tesoro Público en los casos de rectificación de las cuotas repercutidas:

“Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación. (...)”

En consecuencia, **en estos casos** (modificación de la base imponible en los supuestos del artículo 80 y en los de error fundado de Derecho) el artículo 89. cinco **excluye**

la aplicación del régimen de recargos previsto en el actual artículo 27 de la LGT; en ambos casos, porque aunque rechazado el carácter sancionador o represivo de estos recargos, su carácter al menos disuasorio del incumplimiento de la obligación de efectuar en tiempo el ingreso, no justifica su exigencia **cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo** que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de Derecho en la repercusión del impuesto. Debe advertirse, que esta regla especial tiene carácter prioritario sobre la prevista en la LGT.

En este mismo sentido se ha pronunciado el TEAC en resolución de 14 de marzo de 2013, RG 4545/2010, en un asunto análogo al que se examina en esta resolución.

En el presente supuesto, el reclamante presentó la autoliquidación complementaria al constatar la existencia de errores consistentes en mayores importes en las bases y en las cuotas de IVA repercutido que no fueron debidamente contabilizados, alegando que el retraso se produjo como consecuencia de un error informático. No se dan, por lo tanto, ninguna de las causas para excluir la aplicación del régimen general de recargos previsto en el artículo 27, al no resultar un supuesto de modificación de bases imposables del artículo 80 de la Ley, ni apreciarse razones para poder calificar el error del reclamante, como error fundado de Derecho.

COMPENSACIÓN DEL CRÉDITO PROCEDENTE DE UNA CERTIFICACIÓN FINAL DE OBRAS CON LAS DEUDAS TRIBUTARIAS.

El crédito que se ofrece reúne los requisitos exigidos para ser objeto de compensación por cuanto el reconocimiento del crédito contra la Administración está comprendido en el acto administrativo que autoriza o acuerda la expedición de la certificación de obra.

Resolución del TEAC de 2 de abril de 2013 (Sala 3ª, Vocalía 12ª) (RG 00/4031/2012) CAMBIO DE CRITERIO

La cuestión que se plantea consiste en determinar la procedencia o no de la compensación de una deuda tributaria con un crédito consistente en una certificación de obra.

En el caso planteado, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuer-

do por el que denegaba la solicitud de compensación que había planteado la entidad interesada de la deuda tributaria correspondiente al tercer periodo de 2009 del Impuesto sobre el Valor Añadido, con el crédito procedente de la certificación final de las obras del tramo de un Túnel de Carretera Nacional, debido a que *“El crédito ofrecido en su solicitud de compensación no ha sido reconocido por el órgano competente al tiempo de dictarse el presente acuerdo”*.

Interpuesta reclamación económico-administrativa contra el anterior acuerdo denegatorio de compensación, la resolución referenciada señala que, a este respecto el Tribunal Económico-Administrativo Central había venido declarando que es requisito indispensable para que la compensación pueda operarse, el que exista un acto administrativo de reconocimiento del crédito, entendiendo que no existe crédito firme hasta que el mismo haya sido reconocido por el organismo gestor del gasto.

Sin embargo, una reconsideración de la cuestión lleva al Tribunal Central, a cambiar su criterio, dejando constancia de que, en el caso de las certificaciones de obra, es criterio reiterado del Tribunal Supremo que el reconocimiento de la obligación que prevé la normativa presupuestaria no es otra cosa que un acto interno de Tesorería en el que se refleja la anotación en cuenta de los créditos exigibles contra el Estado y, por lo tanto, no puede confundirse con un acto administrativo firme de reconocimiento de un crédito a favor del sujeto pasivo, por cuanto la regla presupuestaria del reconocimiento no puede ser potenciada hasta el extremo de que, con ella, la anotación en cuenta se convierta en un nuevo requisito a añadir a los que ya prevé el Reglamento General de Recaudación y debe ser reducida a la significación de una norma cuyo cumplimiento por la Administración le es imprescindible para ésta, pero que no puede bloquear los efectos extintivos de una compensación solicitada en tiempo. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de enero de 2008, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina, número 68/2003, que reproduce.

Por tanto, en el caso planteado, debe concluirse que el crédito que se ofrece reúne los requisitos exigidos para ser compensable por cuanto se trata de **un crédito vencido, líquido y exigible** y que dada su condición – la de certificación de obra- **el reconocimiento del crédito contra la Administración está comprendido en el acto administrativo que autoriza o acuerda su expedición.**

Consultas OJ

60

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

Acreditación de la condición de minusválido

(Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos; Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía)

RESUMEN: Aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal deberá no sólo “hacer valer” su presunto derecho, sino “probar”, también, la procedencia del beneficio que se pretende.

Concretamente, la concurrencia de una minusvalía, a los efectos de aplicar la correspondiente reducción en el ISD, se podrá acreditar mediante la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo en una fecha igual o anterior a la fecha de devengo del ISD, constituyendo este uno de los medios de acreditación pero no el único.

CONSULTA PLANTEADA

Nos han presentado en nuestra oficina una autoliquidación del ISD correspondiente a una herencia de dos cónyuges, una de ellas está prescrita y otra en la que sólo hay un heredero con un grado de minusvalía del 68% con cuota cero.

Concretamente, el citado heredero tiene concedida una minusvalía del

68% según certificado del año 2007, además aporta una sentencia de incapacidad del año 1994 y según nos han indicado nació con dicha minusvalía.

Al liquidar la consolidación del dominio se nos plantea la duda de cómo deben acreditar la citada minusvalía a los efectos de aplicar la reducción en el ISD por minusvalía.

RESPUESTA

Una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que puede ser ejemplo la Sentencia de la Sala de lo social de 19 de octubre de 2007, en la que el Tribunal se hace eco de otros pronunciamientos similares, se remite en este punto al marco normativo de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos (BOE del 30 de abril), en la que se encuentra el procedimiento de determinación de la condición de minusválido, incluido el diagnóstico y la valoración de las minusvalías.

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

La disposición reglamentaria que desarrolla esta competencia es el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía (BOE del 26 de enero de 2000).

Asimismo, la cuestión planteada por la oficina ha sido resuelta por la Dirección General de Tributos en

su contestación vinculante a la consulta número V0100-11, planteada ante dicho centro directivo, en la que analiza una adquisición “mortis causa” en la que la heredera obtiene el reconocimiento de su minusvalía con posterioridad al fallecimiento de la causante y del consiguiente devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concluyéndose lo siguiente:

“Se plantea, entonces, la cuestión de la aplicación retroactiva del grado de minusvalía reconocido a dicho momento, a efectos de aplicar la reducción establecida en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para personas con minusvalía igual o superior al 65%. Tal y como supone el escrito de consulta, es aplicable al caso el criterio sostenido en contestación a consulta vinculante nº 1564/08, fechada el 10 de septiembre de 2008, en la cual se afirmaba lo siguiente:

“Con fecha 8 de julio de 1999, esta Dirección General presentó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.) recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio a propósito de una cuestión que, si bien suscitada en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, era análoga a la que se aquí plantea y que se considera aplicable en este supuesto. El Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución del

Tribunal, de fecha 5 de diciembre de 2002, sostiene lo siguiente:

“De los preceptos transcritos se desprende el principio general de que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá no sólo “hacer valer” su presunto derecho, sino “probar”, también, la procedencia del beneficio que se pretende (S.:T.S. de 30-9-1988.RJ 7371); aplicado dicho beneficio al supuesto que nos ocupa, resulta que el sujeto pasivo que pretenda aplicar, en determinado ejercicio, la deducción por minusvalía contemplada en el art. 78.1.d) de la Ley 18/1991, deberá acreditar, en los términos y por los medios establecidos en los preceptos más arriba transcritos, la concurrencia en tal ejercicio de la minusvalía origen de la deducción, y los términos establecidos por la normativa vigente, siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea ésta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, ex-

presamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente”.

De acuerdo con dicho criterio y habida cuenta que la Resolución de la Consejería de Bienestar Social de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha que se adjunta al expediente, establece de forma expresa que el reconocimiento de la minusvalía surte efectos desde el 26 de noviembre de 2007, nueve días después del fallecimiento del causante y momento de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dicha Resolución no sería fundamento para la aplicación de la reducción establecida en la legislación autonómica.

Ahora bien, tal y como también advierte el T.E.A.C, cabe admitir otros medios de acreditación de la preexistencia de los supuestos de hecho a la fecha del fallecimiento del causante –como podrían ser los informes médicos que se acompañan al escrito-, cuestión fáctica que debe ser objeto de valoración por parte de la Administración autonómica a los efectos pretendidos. Se sugiere, en consecuencia, dar traslado de la solicitud a la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.”

En definitiva, el interesado podrá acreditar la citada minusvalía mediante resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo en una fecha igual o anterior a la fecha de devengo del ISD o a través de cualquier otro medio de prueba válidamente admitido en derecho que acredite fehacientemente dicha condición de minusválido.

Condonación de deuda

(Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y Ley 6/2012, de 9 de marzo de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos)

RESUMEN: La ganancia patrimonial que pudiera obtenerse en una dación en pago quedará sujeta en su totalidad al IRPF y no al ISD, sin perjuicio de su exención en el IRPF en los supuestos previstos específicamente por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

CONSULTA PLANTEADA

Se formaliza en una escritura pública la dación de una fincas en pago parcial de la deuda con condonación de la deuda restante, ya que la dación no cubre completamente la deuda.

¿La condonación de la deuda restante está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la modalidad de Donaciones?

RESPUESTA

La condonación expresa por un banco de parte de la deuda que mantenía con él una persona, correspondiente a un préstamo con garantía hipotecaria, sin contraprestación, formalizada en escritura pública, constituye un negocio jurídico gratuito e inter vivos y, como tal, está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de “adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e in-

ter vivos”, y ello con independencia de que forme parte de una operación mediante la que el banco cancela el resto de la deuda pendiente al recibir un inmueble como dación en pago de aquella.

No obstante, al respecto debe tenerse en cuenta la reciente incorporación en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, de una nueva disposición adicional trigésima sexta, “dación en pago de la vivienda”, que ha sido introducida por el artículo 10 del Real Decreto Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos.

En consecuencia, de acuerdo con esta regulación, la ganancia patrimonial que pudiera obtenerse en la citada dación en pago quedará sujeta en su totalidad al IRPF y no al ISD, sin perjuicio de su exención en el IRPF en los supuestos previstos específicamente por dicha norma.

Presentación a liquidación por uno de los herederos

(Art. 46.6 Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria)

RESUMEN: Es válida la presentación a liquidación del ISD realizada, únicamente, por uno de los herederos en el régimen de presentación a liquidación pero no lo sería en el de autoliquidación en el que se exige que todos los sujetos pasivos autoliquiden el impuesto, salvo que se haya establecido este régimen, con carácter obligatorio, por la respectiva CCAA.

No obstante lo anterior, es válida dicha presentación, únicamente, para el heredero que efectúa la presentación a liquidación.

Por tanto, la oficina sólo podrá girar la liquidación por el ISD al heredero presentador por su porción hereditaria.

CONSULTA PLANTEADA

Siendo varios los herederos, sólo uno de ellos presenta a liquidar el impuesto sobre sucesiones. En el escrito presentado solamente figuran sus datos personales, no recogiendo un domicilio a efecto de notificaciones para el resto de herederos.

Tras el requerimiento efectuado, manifiesta que desconoce el domicilio de sus hermanos y que él hace la presentación a los solos efectos de pagar lo que a él le corresponda por el ISD.

Nos planteamos lo siguiente:

¿Es válida la presentación a liquidación del ISD efectuada, únicamente, por uno de los herederos?

¿Se le puede girar la liquidación correspondiente por el ISD al heredero presentador?

RESPUESTA

En general, la presentación a liquidación del ISD se realiza en los siguientes casos:

- ❖ Cuando los sujetos pasivos no opten por el sistema de autoliquidación.
- ❖ Cuando no exista acuerdo entre todos los herederos para presentar autoliquidaciones.
- ❖ Si el sucesor es desconocido.

Respecto de las cuestiones planteadas por la Oficina señalamos que:

Es válida la presentación a liquidación realizada, únicamente, por uno de los herederos en el régimen de presentación a liquidación pero no lo sería en el de autoliquidación en el que se exige que todos los sujetos pasivos autoliquiden el impuesto, salvo que se haya establecido este régimen,

con carácter obligatorio, por la respectiva CCAA.

No obstante lo anterior, es válida dicha presentación, únicamente, para el heredero que efectúa la presentación a liquidación.

En este sentido, se puede consultar la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2010, en la que se concluye que no puede requerirse al contribuyente, ni siquiera al que presentó el título sucesorio que afectaba a todos los herederos convirtiéndolo en mandatario de hecho de todos los demás, pues la exigencia de asegurar el conocimiento del destinatario impide presumir la condición de mandatario en quien aporta documentos ajenos, ya que no se puede constatar si realmente ejecuta el mandato, o si, por el contrario, se trata de un acto espontáneo.

Asimismo, la LGT delimita, en su artículo 46.6, los supuestos en los que puede presumirse concedida la representación, circunscribiéndose a actos de mero trámite.

Por último señalar que no hay coincidencia de varios titulares en las deudas tributarias devengadas por el ISD, sino que cada causahabiente es titular de su propia deuda. Así lo indica el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 17 de marzo de 2010 al señalar que:

“El hecho imponible no es referido por la Ley a la adquisición hereditaria en su conjunto, sino de forma individual para cada uno de los herederos”.

Por tanto, de acuerdo con todo lo anterior, la oficina sólo podrá girar la liquidación por el ISD al heredero presentador por su porción hereditaria.

Novación de crédito

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

RESUMEN: La operación descrita, documentada en escritura pública, constituye una novación modificativa del contrato de crédito, consistente en la ampliación del plazo de duración y, simultáneamente, en una modificación del tipo de interés, que se encontrará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales del ITPAJD, al concurrir los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por otro lado, debemos destacar que, de acuerdo con la doctrina de la DGT, no resultan de aplicación a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, relativos a la exención de las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios cuando la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas, salvo en los casos en que se trate de un contrato de naturaleza mixta en el que, en el momento de producirse la novación, se hubiera producido con anterioridad su transformación en un préstamo. No obstante, se trata, a la vista de los pronunciamientos más recientes, de una cuestión discutible, aunque por razón de lo establecido en la LGT, se deberá aplicar la doctrina vinculante de la DGT, que niega la exención a las novaciones de cuentas de crédito, hasta que exista jurisprudencia o doctrina del TEAC al respecto.

CONSULTA PLANTEADA

Existe concedido un crédito con garantía hipotecaria. Posteriormente, dentro de una operación de refinanciación, se amplía el plazo inicialmente pactado y se modifica el tipo de interés aplicable.

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

RESPUESTA

La cuenta de crédito constituye un contrato en cuya virtud una parte permite disponer a la otra de la cantidad de dinero que precise o vaya precisando, hasta un límite determinado, con la obligación de reintegrar, al término del plazo convenido, el saldo resultante a su favor.

En el supuesto planteado, entendemos que se produce una novación modificativa del contrato de crédito, consistente en la ampliación del plazo de duración y, simultáneamente, en una modificación del tipo de interés.

Nos encontramos ante la primera copia de escritura notarial que documenta la novación de un crédito hipotecario, que se encontrará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales del ITPAJD, al concurrir los siguientes requisitos, exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

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

Resulta discutible, por el contrario, el alcance que debe darse a los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, relativos a la exención de las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios, cuando la mo-

dificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas.

En contra de la asimilación, entre préstamos y créditos, a efectos de la aplicación de la exención, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en múltiples consultas, entre otras la V1739-09 y la V1987-09, sobre la base de los razonamientos que recogemos a continuación.

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

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

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

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

El artículo anterior no ha sido modificado por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del

sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria. En base a lo anterior, la Dirección General de Tributos afirma -consulta de V1291-08- que el ámbito de aplicación de la referida Ley 2/1994 se ha mantenido inalterado tras la entrada en vigor de la Ley 41/2007.

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

*“En cuanto a la posible extensión de estos beneficios a las escrituras públicas que documentan cuentas de crédito con garantía hipotecaria, hay que tener en cuenta que la Ley General Tributaria según redacción dada a la misma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en el artículo 23.3 prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. De acuerdo con las disposiciones anteriores **no resultan de aplicación los beneficios de la Ley 2/1994 a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria**”.*

En atención a lo expuesto, debe entenderse que los créditos hipotecarios no resultan comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prohíbe la aplicación de la analogía tanto para extender más allá de sus términos estrictos tanto el ámbito

del hecho imponible como el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, pues el artículo en cuestión se refiere únicamente a los préstamos.

No obstante, la propia DGT ha admitido esta asimilación cuando nos encontremos ante créditos hipotecarios que hubieran perdido esta condición y se hubieran transformado en préstamos, como negocio unilateral que obliga a la devolución de una cantidad de dinero sin que se puedan hacerse nuevas disposiciones contra la cuenta de crédito. Sobre este particular se pronuncia la DGT en la consulta V2316-12 que transcribimos a continuación:

“..

Segundo: Naturaleza jurídica del producto de activo con garantía hipotecaria de la consultante, denominado comercialmente “crédito hipotecario multiopción –crédito solución”

Conforme a lo expuesto en el epígrafe anterior, resulta relevante determinar la verdadera naturaleza jurídica de las operaciones objeto de consulta, pues de su calificación como préstamo o como crédito dependerá la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales regulaos en la Ley 2/1994.

*Indica la consultante que las principales características de las operaciones formalizadas por ella bajo la denominación de “**crédito hipotecario multiopción – crédito solución**” son las siguientes.*

El periodo de disposición del capital concedido es corto (aproximadamente 2 años en relación a toda la duración de la operación (de 15 a 30 años).

No hay posibilidad del llamado "revolving", consistente en efectuar nuevas disposiciones de las cantidades amortizadas, ni durante el periodo de disposición ni una vez agotado éste.

Las disposiciones se pactan por un periodo máximo y para una finalidad concreta que es la de atender las cuotas de otras deudas que tenga contraídas el deudor con la consultante, y por lo tanto no se puede decir que el acreditado tenga en sí un crédito disponible a su voluntad sino que las disposiciones a realizar están predeterminadas. Tanto es así que se faculta a la propia caja a realizar las disposiciones en este sentido desde el primer momento.

Pasado el periodo de carencia inicialmente pactado, el retorno de las cantidades dispuestas se hace a través el pago de cuotas periódicas constantes de capital, junto con el pago de los intereses.

Al igual que sucede en los préstamos, la deuda se reduce en el momento de las amortizaciones a través la devolución parcial de la cantidad prestada. La devolución total de ésta supondrá la cancelación de la operación.

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

en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo.

El comodato es esencialmente gratuito. El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés». En lo que aquí interesa, el préstamo es de dinero, con pacto de pagar interés, el prestamista es una entidad financiera y el prestatario puede ser una persona física o una persona jurídica. En cuanto al crédito (o cuenta de crédito) es una operación financiera en la que una parte –acreditante: generalmente una entidad financiera– pone a disposición de la otra –acreditado– una cantidad de dinero hasta un límite especificado y durante un periodo de tiempo determinado.

En el contrato de crédito, el deudor acreditado administra dicho dinero mediante disposiciones o retiradas y devoluciones o ingresos, atendiendo a sus necesidades de cada momento. De esta manera puede cancelar una parte o la totalidad de la deuda cuando crea conveniente. Por la disponibilidad del dinero, el acreditado debe pagar a la entidad financiera unas comisiones y unos intereses conforme a lo pactado, si bien los intereses se pagan sólo sobre el capital utilizado; el resto del dinero está a su disposición pero no devenga intereses. Al vencimiento del crédito, se puede volver a negociar su renovación o ampliación.

Por sus características, préstamo y crédito responden a diferentes finalidades: El crédito se utiliza más en el ámbito empresarial, conlleva normalmente la apertura de una cuenta corriente y tiene por finalidad cubrir los gastos, corrientes o extraordinarios, en momentos

puntuales de falta de liquidez. Por el contrario, el préstamo, generalmente, es personal y se concede a particulares para un uso privado, por lo tanto, se suelen requerir garantías personales (fianzas, avales) o reales (prendas o hipotecas). En síntesis, cabe señalar las siguientes diferencias entre préstamos y créditos:

En el préstamo, la entidad financiera pone a disposición del cliente una cantidad fija y el cliente adquiere la obligación de devolver esa cantidad más unas comisiones e intereses pactados en el plazo acordado. En el crédito, la entidad financiera pone a disposición del cliente, en una cuenta de crédito, una cantidad máxima de dinero de la que el cliente puede hacer disposiciones y reposiciones parciales o totales.

En el préstamo, la cantidad concedida se ingresa en la cuenta del cliente y este deberá pagar intereses sobre la cantidad total concedida. En el crédito, sólo se pagan intereses sobre el capital utilizado; el resto del dinero está a disposición del cliente, pero sin devengo de intereses.

El préstamo suele tener menores comisiones y tipos de interés más bajos que el crédito, si bien los intereses se deben pagar por la totalidad del importe concedido. También suele ser diferente el plazo de amortización de uno y otro, más largo en el préstamo que en el crédito.

Generalmente los préstamos son personales y se conceden a particulares para uso privado; en general, para adquirir bienes de larga duración y de precio cono-

cido (viviendas, vehículos). Los créditos suelen ser utilizados por profesionales y empresarios, que necesitan liquidez en determinados momentos de sus actividades empresariales y profesionales pero que, a priori, no saben exactamente ni cuándo ni cuánto van a necesitar.

Originalmente, salvo los supuestos de novación, el préstamo no admitía renovación, por lo que al vencimiento del plazo habría que efectuar un nuevo contrato de préstamo. Sin embargo, al término del plazo, el crédito admite la posibilidad de renovación y ampliación del máximo disponible, cuantas veces se necesite.

De lo anterior, cabe señalar como características esenciales del préstamo su naturaleza real y unilateral. Contrato de naturaleza real en el sentido de que se perfecciona con la entrega de la cantidad prestada, y de carácter unilateral, por cuanto de él sólo resultan obligaciones para el prestatario (devolución de la cantidad de dinero prestada la fecha y plazos pactados, junto con –en su caso– el pago de los intereses también pactados). Por el contrario, en el contrato de crédito bancario, la entidad financiera se obliga a poner a disposición del acreditado y a su voluntad cantidades de dinero, dentro de un límite y un tiempo pactado; a cambio, el acreditado asume la obligación de devolver las cantidades de dinero dispuestas en una fecha máxima pactada, así como a satisfacer unos intereses y comisiones convenidos. Por lo tanto, en el crédito la relación ju-

ridica es de carácter bilateral: el acreditante (concedente) tiene la obligación de mantener el límite del crédito disponible en los términos convenidos y el acreditado tiene la obligación de reintegrar el crédito dispuesto, junto con los intereses y comisiones que procedan.

También la Dirección General de los Registros y del Notariado –en adelante, DGRN– se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica de préstamos y créditos, subrayando la diferente naturaleza jurídica de ambas instituciones. En este sentido, puede citarse, entre otras, la Resolución de 18 de junio de 2001, de la Dirección General de los Registros y del Notariado (BOE de 24 de julio de 2001), en la que el referido Centro Directivo analiza ambas figuras. Así en el apartado 3 de sus fundamentos de derecho dice lo siguiente:

«3. El ámbito de aplicación de la nueva Ley aparece determinado en su artículo 1, desde un punto de vista subjetivo para cuando la subrogación tenga lugar a iniciativa del deudor entre las entidades financieras a que se refiere la norma, y desde el punto de vista objetivo cuando el crédito objeto de subrogación sea un «préstamo hipotecario». Esta expresión, interpretada literalmente, habría de conducir a limitar la aplicación de la Ley a los préstamos garantizados con hipoteca, entendiéndose por tales aquellos que se adecuen al régimen que para el contrato de préstamo regulan los artículos

1.753 a 1.757 del Código Civil y 311 y ss. del Código de Comercio, de naturaleza real en cuanto se perfeccionan con la entrega de la suma prestada y unilaterales por cuanto de ellos tan sólo surgen obligaciones para el prestatario.

Frente al préstamo, la apertura de crédito es una operación, ordinariamente bancaria y esencialmente crediticia, por la que el Banco se obliga, dentro del límite y por el tiempo pactado, a poner a disposición del cliente –acreditado– y a medida de sus requerimientos, sumas de dinero o realizar otras prestaciones que le permitan obtenerlo, a cambio de la obligación de éste de reintegrarlas en la fecha pactada, satisfaciendo los intereses y, en su caso, comisiones convenidas. Se configure la apertura del crédito de forma simple o se le añada el convenio expreso de instrumentalizarla en cuenta corriente, no cabe hablar en ella de una relación jurídica unilateral en la que se contrapongan la posición acreedora de una de las partes frente a la deudora de la otra, sino que en ella existen derechos y obligaciones por parte de ambas: el concedente, por cuanto si bien tendrá derecho a los reintegros, intereses y comisiones que procedan o al saldo de liquidación en su día, tiene la obligación de mantener la disponibilidad en los términos convenidos, disponibilidad de que seguirá gozando el acreditado como un derecho pese a que surjan a su costa

las obligaciones correlativas a los derechos del concedente.

En tales casos, aunque ese crédito esté garantizado con hipoteca, que en razón del carácter futuro e indeterminado de aquél habrá de ser una hipoteca de seguridad en su modalidad de máximo, difícilmente cabrá admitir una subrogación por el procedimiento previsto en la Ley 2/1994 por más que la misma en ocasiones —artículo 5— hable de crédito, sino una cesión de la posición contractual, el conjunto de derecho y obligaciones, de cada parte pero con los requisitos que esa cesión exige.»

Ahora bien, tras la descripción básica de las figuras de préstamo y de crédito, la DGRN, en su apartado 4 se refiere a otras figuras, que denomina préstamos consensuales o mixtos, cuyas características parecen participar, en principio, de la naturaleza de ambas figuras —y que, por ello, resultan más difíciles de calificar—, en los siguientes términos:

«4. Frente a estas figuras, tipificadas por el legislador y los usos bancarios, las técnicas financieras han alumbrado, al amparo del principio de autonomía de la voluntad, otras modalidades de contrato de préstamo que partiendo de cada una de aquellas confluyen en la práctica en situaciones similares. Y así nos encontramos con préstamos consensuales o mixtos, en que la cantidad prestada es objeto de entrega ficticia, a través del recurso de imponer el depósito de la suma

prestada en una cuenta temporalmente indisponible o de disponibilidad condicionada, o simplemente se aplaza la entrega de la totalidad o parte de la cantidad objeto de préstamo a un momento o en contemplación a un evento posterior. En estos casos las posiciones de las partes varían, pues inicialmente puede existir tan sólo la obligación del prestamista de hacer las entregas a que se ha comprometido para, posteriormente, surgir obligaciones a cargo de ambas partes, una vez la entrega se ha realizado parcialmente, y limitarse a obligaciones tan sólo a cargo del prestatario cuando la entrega ha culminado. Y junto a ellas, está la modalidad de la apertura de crédito en que se condiciona la disponibilidad no sólo para ciertos fines y en porcentajes determinados sobre el total crédito concedido, sino que se fija un plazo transcurrido el cual desaparece aquella, concretándose el importe debido en las sumas de que se haya dispuesto hasta entonces que se ha de devolver a partir de ese momento siguiendo un régimen de amortización periódico y con devengo de intereses en términos coincidentes con los préstamos sujetos a amortización por cuotas. La proximidad de ambas figuras es evidente en cuanto participan de la misma causa negocial y sus efectos, una vez que se ha recibido el préstamo o ha dispuesto del crédito, son perfectamente asimilables.

Si en un momento inicial, en tanto la entrega no ha tenido lugar o está abierta la disponibilidad, existe una relación jurídica compleja, una vez culmina aquella o se cierra la facultad de disponer se transforma en una relación idéntica a la del préstamo ordinario, con un acreedor exento ya de obligaciones que a partir de entonces tan sólo recaen sobre el deudor. Y si la relación jurídica entre las partes sufre esa transformación, necesariamente ha de repercutir en la hipoteca que garantiza el crédito, que de ser una hipoteca de seguridad en garantía de una obligación futura o condicional y hasta un máximo de responsabilidad, pasará a ser una hipoteca ordinaria o de tráfico en garantía de una obligación ya existente y de cuantía determinada, conversión de la hipoteca que puede tener su reflejo registral conforme a los artículos 143 y 144 de la Ley Hipotecaria. Llegado ese momento, una interpretación de la Ley 2/1994 que, aunque sea estricta, ha de hacerse atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad, tal como impone el artículo 3 del Código Civil, ha de llevar a la conclusión de que cabe su aplicación a esas situaciones que han devenido perfectamente equiparables a un préstamo hipotecario.»

Es esta última figura, que la DGRN denomina modalidad de apertura de crédito con disponibilidad condicionada, la que ofrece más dificultad de califi-

cación, pues realmente tiene una naturaleza mixta, que cabría calificar de convertible e irreversible, pues **nace con naturaleza jurídica de crédito pero, transcurrido un tiempo y cumplidas las condiciones pactadas, pasa a tener la naturaleza jurídica de préstamo**, conversión que se produce con carácter definitivo e irreversible. De lo cual, parece razonable considerar que en tanto en cuanto el negocio jurídico mantenga su carácter original – naturaleza de crédito – por existir todavía obligaciones recíprocas de las partes, deberá calificarse como crédito y no tendrá derecho a la aplicación de los beneficios fiscales regulados en la Ley 2/1994 para los préstamos. Ahora bien, de igual manera y por idéntico motivo, **a partir del momento en que el contrato pase a tener las características del préstamo (conversión de crédito en préstamo), parece lógico que ya sí tenga derecho a la aplicación de los beneficios fiscales que la litada Ley 2/1994 reserva para los préstamos, es decir, los referentes a la exención de las operaciones de subrogación y de novación modificativa regulados en la norma y siempre que cumplan los requisitos en ella exigidos.**”

Se ha pronunciado a favor de la asimilación entre préstamos y créditos a efectos de la exención el TSJ de Galicia, en la Sentencia de veinticinco de junio de dos mil doce, bajo los siguientes razonamientos:

“En efecto, como ya pusiera de relieve la mejor doctrina en los pri-

meros años de la década de los 70, tal planteamiento (el de la interpretación restrictiva de las exenciones) encierra una lamentable confusión acerca del verdadero significado del art. 14 de la Ley General Tributaria, pues una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas.

Así, mientras que la primera es una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos.

Lo prohibido por el art. 23.3 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias.

Dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios

que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1º del citado precepto dispone que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», lo que conlleva una remisión al art. 3.1 del Código Civil.

De aquí se extrae que el art. 14 de la Ley General Tributaria en modo alguno afecta a la interpretación de las exenciones o, dicho con otras palabras, que las normas sobre exenciones y bonificaciones no presentan, desde el punto de vista interpretativo, especialidad alguna en relación con el resto de las normas tributarias, por lo que la interdicción de la analogía no exige o comporta la necesidad de adoptar «a priori» ningún criterio de interpretación que conduzca a un resultado restrictivo -8 estricto.

Con palabras del Tribunal Supremo, no procede acudir a la interpretación de las normas tributarias (de ninguna norma tributaria, y por tanto tampoco de las que conceden beneficios fiscales) con criterios preconcebidos, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue.

El hecho de que hasta época reciente se haya seguido manteniendo en la jurisprudencia el postulado de la interpretación estricta o restrictiva de las normas que establecen exenciones o bonificaciones tributarias es consecuencia, en la mayoría de los casos, de un mero defecto terminológico, ya que lo que en realidad se pretende evitar en la jurisprudencia es la extensión analógica de estas normas.

Así, no cabe obviar que, desde un punto de vista del hecho imponible, ya el art. 15 del texto refundido que regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que “1.- la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.

2.- Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido”.

Del mismo modo el art. 25 del Real Decreto 828/1995 por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dice en su número 2 :” se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito , el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido, con aplicación, en su caso , de lo dispuesto en el apartado anterior”.

En conclusión, entendemos que la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la ley 2/1994 sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios comprende los créditos hipotecarios.”

También ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente el TEAC, en resolución de 16 de mayo de 2013, estimando que deben asimilarse los créditos y préstamos a los efectos de la exención establecida a su novación contractual en los términos establecidos por el artículo 9 de la precitada Ley 2/1994. En particular, sostiene el TEAC lo siguiente:

“Habida cuenta la tradicional asimilación entre préstamos y cré-

ditos en el ámbito de este Impuesto, y de la finalidad perseguida por la Ley, el distinto tratamiento a efectos de la exención debería encontrarse racionalmente en algún motivo (de cualquier tipo: social, económico...) que explicase la no procedencia de la exención a la financiación por medio de una cuenta de crédito -aparte de los razonamientos basados en el distinto origen jurídico de ambas figuras-. Conviene señalar que la finalidad perseguida y los problemas que intenta resolver la Ley, -no sólo la Ley 2/1994 sino las sucesivas reformas legislativas posteriores- relativas a la financiación de particulares y empresas son de tal magnitud y generalidad que ha supuesto la modificación de principios tradicionales en nuestro Derecho como la posibilidad de modificar la hipoteca existente en elementos que anteriormente exigiría la cancelación y nueva constitución afectando asimismo al principio de prioridad de rango.

Por otro lado, resulta evidente que la citada legislación que surge a partir de la Ley 2/94 persigue dinamizar, agilizar y hacer competitivo el mercado financiero en su conjunto, reduciendo los costes indirectos que el cambio a otra entidad financiera pudiera conllevar o, en su caso, inducir a la actual entidad acreedora a adaptar las condiciones económicas de la financiación a las de mercado.

Partiendo de esa idea directriz, este Tribunal, aun coincidiendo en las diferencias existentes entre ambas figuras y que en la redacción original de la Ley 2/1994 no existía referencia explícita a los créditos hipotecarios, no detecta razón alguna

que justifique a la hora de interpretar la norma, la discriminación de éstos por el simple hecho de que el prestatario hubiera podido disponer al tiempo de concertarse el contrato de todo o parte del capital o que la flexibilidad del contrato permita disponer nuevamente de financiación.

Podría argumentarse, no obstante, que la razón que avalara el distinto tratamiento a unos y a otros estribaría en entender que el legislador perseguía exclusivamente favorecer las condiciones de los particulares respecto a la adquisición de la vivienda y no al sector empresarial, el cual preferentemente hace uso de sistemas de cuentas de crédito. No obstante, conviene señalar que no es infrecuente que los particulares acudan a sistemas de cuentas de crédito para financiar la adquisición de vivienda, como asimismo empresas que para la financiación de un activo inmobiliario acuda a un préstamo hipotecario de amortización periódica. En cualquier caso, para admitir dicha interpretación sería necesario que el legislador hubiera señalado esta finalidad en cuyo caso el criterio distintivo no descansaría necesariamente en la naturaleza de préstamos y créditos, sino en el objeto de financiación (viviendas), o en los sujetos deudores (particulares o empresas), distinción que la Ley en ningún lugar realiza.

Puede concluirse que dado que las circunstancias en que se desarrolla la disponibilidad o la devolución del capital es el criterio distintivo más determinante entre una y otra figura, poniendo en relación dichas circunstancias con la finali-

dad socio-económica de la normativa dictada, no puede extraerse mínima razón alguna que induzca a considerar que la exención no deba aplicarse a los denominados créditos hipotecarios, máxime cuando en las figuras ofertadas por las entidades financieras se dan con frecuencia características de una y otra figura crediticia.

Por ello, partiendo de la equiparación tradicional que en el impuesto existe entre préstamos y créditos, y habida cuenta de la necesidad de interpretar la ley de acuerdo con la finalidad de la norma, y, finalmente, a la vista de la legislación posterior a dicha Ley 2/1994 ya mencionada anteriormente, este Tribunal Central considera que la exención contenida en el art 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse –en los casos a que dicho precepto se refiere– a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

La conclusión anterior es coincidente con la jurisprudencia de diversos Tribunales Superiores de Justicia, como es el de Galicia, en cuya sentencia de fecha 25 de Junio de 2012, tras exponer los hitos legislativos que afectan a la normativa expuesta y tras señalar la finalidad perseguida por la norma, concluye que el art 9 de la Ley 2/1994 se está refiriendo a ambos contratos.

El criterio expuesto contenido en la referida Sentencia, si bien no es compartido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencias de 8 de junio de 2011 y de 10 de mayo de 2012), ha sido recogido por otros Tribunales Superiores de Justicia como el de Andalucía (Sen-

tencia de 4 de Octubre de 2012) y Castilla y León (Sentencia 9 de Noviembre de 2012).”

A la vista de los pronunciamientos anteriores, debe recordarse que la Ley General Tributaria establece determinada vinculación de los órganos de la Administración tributaria a la doctrina de la DGT y a las resoluciones del TEAC.

Por un lado, con respecto a las resoluciones de la DGT, el artículo 89.1 in fine de la LGT que: “Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

Por otra parte, con respecto a las resoluciones del TEAC, el artículo 239.7 de la LGT dispone que: “La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (...)”

En conclusión, se deberá aplicar la doctrina vinculante de la DGT hasta que esta última cambie de criterio, exista jurisprudencia al respecto o doctrina del TEAC (lo que exige una reiteración del criterio manifestado en la resolución de 16/05/2013), debiendo, por tan-

to, considerar la operación como sujeta y no exenta, salvo en los casos en que se trate de un contrato de naturaleza mixta en el que, en el momento de producirse la novación, se hubiera producido con anterioridad su transformación en un préstamo.

Cuestiones prácticas

72

Hipoteca inmobiliaria a favor de la Administración

Pedro Irigoyen Barja

Inspector de Tributos de la Comunidad de Madrid.

INTRODUCCIÓN

Con fecha de 5 de enero de 2012, fallece D. Fernando, soltero y que como único heredero figura su sobrino, D. Pedro.

El resultado de la liquidación sucesoria de D. Fernando, implica que D. Pedro tiene que hacer frente a una cuota tributaria de 150.000 €. Como D. Pedro, carece de liquidez suficiente para hacer frente a la citada cuota, procede a solicitar un aplazamiento/fraccionamiento el 15 de mayo de 2012.

Con fecha 1 de junio de 2012, la Administración tributaria le remite un requerimiento del siguiente tenor:

“En relación con la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, se le comunica que la oficina gestora podrá apreciar la posibilidad de admitir como garantía de la deuda hipotecada unilateral a favor de esta Administración, sobre inmueble/s, libres de cargas y gravámenes, cuyo titular en pleno dominio sea el sujeto pasivo. Para ello deberá presentar en el plazo de 5 días hábiles, a contar desde el siguiente a la recepción de ésta notificación, a los efectos de valorar la idoneidad y suficiencia jurídica y económica de la garantía, la siguiente documentación, referida al inmueble/s que se ofrezcan como garantía:

- ❖ *Último recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*
- ❖ *Certificado original de dominio y cargas expedido por el Registro de la Propiedad.*
- ❖ *Valoración previa vinculante de ésta Administración o informe de tasación original completo, realizado por alguna de las empresas especializadas en tasación de inmuebles inscrita en el registro de empresas tasadoras del Banco de España.*

- ❖ *Declaración responsable donde conste que el inmueble ofrecido en garantía se encuentra libre de ocupantes y arrendatarios, el uso a que se destina el inmueble, así como que se encuentra al corriente de cualquier obligación de pago y justificación documental.*
- ❖ *En caso de que los inmuebles se hallen arrendados, copia de los contratos de arrendamiento.*
- ❖ *Certificado expedido por la entidad financiera con el importe pendiente de amortizar, así como el tiempo que falta para la amortización total del préstamo y los 3 últimos recibos de pago, en caso de que existan créditos hipotecarios.*
- ❖ *Cualquier otra documentación que afecte al inmueble y pueda resultar relevante.*

La garantía cubrirá el importe del principal de la deuda y el interés de demora que genere el aplazamiento/fraccionamiento, más el 25% de la suma de ambas partidas.

Se le comunica además que, en caso de la aceptación como garantía de hipoteca inmobiliaria unilateral a favor de ésta Administración, todos los gastos que origine la constitución, aceptación y cancelación de la/s hipoteca/s (notario, Registro, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, etc.) serán abonados por el obligado tributario.

El artículo 83 del Reglamento de impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el fraccionamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones mortis causa, en cinco anualidades como máximo. Por tanto, deberá

realizar el ingreso de una quinta parte de la deuda correspondiente a la primera anualidad, por importe de 30.000 € que se imputará a la cancelación principal de la deuda, sin perjuicio de la posterior liquidación de los intereses de demora que correspondan.”

El 5 de junio, D. Pedro solicita al Servicio de Valoraciones de la Administración en cuestión una valoración previa de un inmueble, que se fija en 237.500 €.

Además, se sabe que el importe del principal de la deuda y el interés de demora que genere el aplazamiento/fraccionamiento, más el 25% de la suma de ambas partidas, asciende a la cifra de 225.000 €.

D. Pedro, aporta con fecha 8 de junio la documentación requerida, así como escritura pública, de fecha 7 de junio de formalización de hipoteca sobre el inmueble por el que se solicitó valoración previa, a favor de la Administración.

Con fecha 20 de junio se produce la aceptación y otorgamiento aplazamiento/fraccionamiento por parte de la Administración.

Se pide:

Determinese los aspectos fiscales en relación con la hipoteca unilateral a favor de la Administración.

Solución:

El art. 65.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el art. 44.1 del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio) establecen que la Administración podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, siempre que la situación económico-financiera del deudor le impida transitoriamente, efectuar el pago de sus débitos.

El artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, regula las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, estableciendo que “la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente”.

Los arts. 46 y 48 del Reglamento General de Recaudación, regulan tanto los requisitos de solicitud, como las garantías, que en su caso deben formalizarse para la concesión de los aplazamientos/fraccionamientos.

En el supuesto que se plantea, como consecuencia de la falta de liquidez del sujeto pasivo solicita un aplazamiento/fraccionamiento de la deuda, de 150.000 €. Una vez efectuada la solicitud, la Administración actuante le remite requerimiento para completar una serie de datos a la vez que le solicitada la formalización de la llamada hipoteca unilateral a favor de la Administración.

La hipoteca unilateral es una modalidad de la hipoteca caracterizada por quedar su constitución pendiente de la aceptación de aquél a cuyo favor se constituye. Esta figura está regulada en el artículo 141 de la Ley Hipotecaria.

“En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de constitución de la misma.

Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad de la persona a cuyo favor se constituyó.”

La posibilidad de constitución de una hipoteca unilateral, en garantía de cualquier tipo de obligación, presenta determinadas dificultades en cuanto a su tributación.

Dicha dificultad se produce sobre todo en relación a dos cuestiones:

- ❖ La existencia o no de varias convenciones sujetas a gravamen, como son la propia constitución de la hipoteca y su ulterior aceptación.
- ❖ La determinación de quién tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto.

No se trata de una cuestión menor si se piensa que en el ofrecimiento de hipoteca unilateral suele ser frecuente que el acreedor sea una Administración Pública, que gozaría de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

De acuerdo con el artículo 7.1.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, la

constitución del derecho real de hipoteca está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto. Sin embargo, el apartado 5 del citado artículo 7 dispone que:

“No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, 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 Impuesto sobre el Valor Añadido. 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 Impuesto sobre el Valor Añadido. 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 concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

En el presente caso, nos encontramos ante la constitución de un derecho real de hipoteca por un **particular** y por tanto sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Si por el contrario, en lugar de tratarse de una deuda derivada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tuviese origen en una deuda, por ejemplo, del Impuesto sobre Sociedades, no concurriría ninguno de los supuestos de excepción contemplados en los párrafos segundo y tercero del número 5 del artículo 7 anteriormente transcrito. Nos encontraríamos ante la constitución de un derecho real de hipoteca por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Volviendo al supuesto planteado, como el que constituye la hipoteca unilateral es un particular que no es sujeto pasivo del IVA, la operación estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. El artículo 8.c) del TRLITP establece que será sujeto pasivo del impuesto *“aquél a cuyo favor se realice este acto”*.

En el supuesto de hipoteca unilateral el sujeto pasivo resulta temporalmente indeterminado hasta su posterior aceptación, y por tanto según la doctrina de la Dirección General de Tributos (V2304-10): Si la aceptación llega a

tener lugar, será sujeto pasivo el acreedor hipotecario, que al ser la Administración resultará exenta del impuesto en función del artículo 45.I.A) del TRLITP.

Si no se llegara a aceptar la hipoteca unilateral, la escritura, al no tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, tributaría por el concepto de actos jurídicos documentados siendo sujeto pasivo del Impuesto la persona que inste el documento, no el acreedor hipotecario que nunca ha llegado a aceptar la hipoteca, sin que pueda aplicarse la exención que establece el artículo 45.I.A) al ser el sujeto pasivo del impuesto un particular y no la Administración. La base imponible, será la garantía que se tiene que cubrir con la bien hipotecado, es decir el principal de la deuda, más los intereses que generen el aplazamiento/fraccionamiento, más el 25% de ambas partidas, en el presente caso 225.000 €.

A la vista de lo expuesto, en el presente caso y suponiendo que la Administración acepta la hipoteca unilateral, se propone la siguiente liquidación:

Hecho imponible	Constitución de hipoteca unilateral a favor de la Administración. Sujeta a TPO.
Base imponible	El principal de la deuda, más los intereses que generen el aplazamiento/fraccionamiento, más el 25% de ambas partidas: 225.000 €
Sujeto pasivo	La Administración
Devengo	20 de junio de 2012
Operación exenta por el art. 45.I.A) del TR del ITPAJD	

Por otra parte, como aludimos con anterioridad, supongamos que el solicitante de un aplazamiento/fraccionamiento, fuese **sujeto pasivo del IVA** en el momento de constituir la hipoteca unilateral. En tal caso, la no sujeción de la constitución de la hipoteca a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría sujetar la operación a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, a la escritura pública en la que se formalice dicha constitución de hipoteca, al cumplirse todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del citado Texto Refundido, que dispone 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. 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.”

En caso de encontrarnos ante un supuesto de **hipoteca ordinaria**, en la que concurren simultáneamente el acuerdo de voluntades del acreedor y deudor hipotecario, el sujeto pasivo se determinaría conforme a lo dispuesto en el artículo 29 del Texto Refundido que establece que “será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”.

Por tanto, la condición de sujeto pasivo recaería sobre la Administración Tributaria a cuyo favor se constituye la garantía hipotecaria, si bien sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 45. I. A) del Texto Refundido que declara exentos del impuesto:

“a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos”.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que lo anteriormente expuesto, tal y como se ha señalado al inicio de la presente explicación, no resulta de aplicación en el caso de la hipoteca unilateral, en la que no tiene lugar la referida simultaneidad en la concurrencia del acuerdo de voluntades entre acreedor y deudor hipotecario. Es unilateral la hipoteca que se constituye por la voluntad exclusiva del dueño de la finca hipotecada, sin constar con la correspondiente aceptación del acreedor.

La **hipoteca unilateral**, al estar pendiente de aceptación por el acreedor, no es posible aplicar el primero de los criterios establecidos en el artículo 29 del Texto Refundido, siendo necesario acudir, tal y como señala la doctrina de la Dirección General de Tributos (V1351-12), a la regla alternativa que establece dicho precepto, a la persona que haya instado la expedición del documento, es decir, el deudor hipotecario, por lo que, tratándose de hipoteca unilateral resulta irrelevante a favor de quien se constituya, ya sea una Administración pública o un particular, pues en nada afecta a su tributación.

A la vista de lo expuesto, en este segundo supuesto planteado, se propone la siguiente liquidación:

Hecho imponible	Constitución de hipoteca unilateral a favor de la Administración. Sujeta a AJD.
Base imponible	El principal de la deuda, más los intereses que generen el aplazamiento/fraccionamiento, más el 25% de ambas partidas
Sujeto pasivo	La entidad o sujeto pasivo de IVA, es decir, la persona que ha instado la expedición del documento
Operación sujeta a AJD por el art. 31.2 del TR del ITPAJD	

Cabe destacar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 31 de enero de 2012, en donde se señala que el sujeto pasivo de la hipoteca unilateral a favor de la AEAT es el constituyente. La Sala manifiesta que, con arreglo a las prescripciones de la Ley Hipotecaria aplicadas al supuesto de hecho, estamos ante la constitución voluntaria de una hipoteca como un acto unilateral del dueño de la finca hipotecada y que produce efectos a su favor desde su inscripción, aún antes de la aceptación por la persona a cuyo favor se constituye. Por lo tanto, será este el sujeto pasivo del impuesto, lo que excluye la aplicación de la exención si se considerase a la Administración Tributaria como titular de la garantía hipotecaria, teniendo en cuenta que el hecho imponible recae sobre el documento y no sobre el acto contenido en el mismo.

Por lo que se refiere a la posterior **aceptación de la hipoteca unilateral** que corresponde hacer a la persona a cuyo favor se haya constituido la hipoteca, según la meritada Dirección General, no puede afirmarse que concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido para configurar el hecho imponible de la cuota gradual, pues no parece que tenga por objeto cantidad o cosa valuable. En este sentido cabe destacar que lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, esto es, la obligación que se garantiza con la hipoteca (por eso, en los préstamos con garantía, según el artículo 30.1 del TRLITP, la base imponible está constituida por el importe de la obligación o capital garantizado), y dicha garantía ya se gravó en la constitución.

Es decir, no cabe considerar al acto de aceptación de la hipoteca unilateral como un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino como un acto accesorio o complementario de ésta, ya que la aceptación de la hipoteca unilateral no tiene un contenido valuable diferente del que representa la garantía que se constituyó previamente.

Fiscalidad

Local

76

Algunas reflexiones sobre la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Javier Martín Fernández

Socio Director de F&J Martín Abogados.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense (Catedrático Acreditado).

1. PLANTEAMIENTO

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) es un tributo directo, real y objetivo, que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos –en definitiva una manifestación de la renta, por lo que es un tributo sobre la renta- y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad, por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre los mismos [art. 104.1 del Real Decreto Legisla-

tivo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TR-LRHL)].

Pese a esta definición, lo cierto es que no estamos ante un tributo que, realmente, someta a gravamen su objeto imponible: es decir, las verdaderas plusvalías derivadas de las transmisiones de terrenos. De aquí que sea necesaria, en un futuro, una reforma en profundidad de su régimen jurídico. Puede replicarse, de contrario, que una propuesta como la presente puede suponer una sobreimposición, por su confluencia

con los Impuestos sobre la Renta y Sociedades. A nuestro juicio, dicha crítica puede superarse si tenemos en cuenta que, en el primero de estos tributos, las ganancias, cuando su período de generación es superior al año, están sujetas a un tipo proporcional al integrar la base imponible del ahorro.

Así las cosas, entendemos que debe buscarse una fórmula que consiga dos objetivos. El primero ya lo hemos señalado, que es el de gravar las plusvalías reales. El segundo pasa por compatibilizar el objetivo anterior con una gestión eficaz del IIVTNU. Para ello, ha de acudir a los impuestos que ya gravan estas plusvalías –Impuestos sobre la Renta y Sociedades-, partiendo de la misma base imponible.

No obstante, es preciso tener en cuenta que, en la mayor parte de las ocasiones, el objeto transmitido es una edificación, lo que obliga a separar los valores del suelo y la construcción. Para ello, debe acudir a la norma que ya existe a efectos de amortizaciones, consistente en aplicar a la plusvalía la misma proporción que se desprende del valor catastral.

Como es lógico todas estas reflexiones son de *lege ferenda*. Sin embargo, tanto la Sentencia núm. 366/2010, de 21 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cuenca, como la del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha de 17 de abril de 2012, han planteado una fórmula distinta para el cálculo de la base

imponible, similar a la que nosotros proponemos. Ello resulta contrario a las previsiones del art. 107 del TR-LRHL, tal y como ha puesto de manifiesto el Informe de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) de 18 de diciembre de 2012 a solicitud del Ayuntamiento de Cuenca.

2. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de su determinación ha de tenerse en cuenta tanto el valor del terreno en el momento del devengo como el porcentaje en función del número de años transcurridos, tal y como veremos a continuación (art. 107.1).

El valor del terreno en el momento del devengo resulta de lo establecido en las siguientes reglas (art. 107.2):

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el determinado en dicha fecha a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI).

No obstante, cuando este valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con

posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente el IIVTNU con arreglo a aquél.

En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, no tenga determinado aún su valor catastral en el momento del devengo del impuesto, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando lo tenga, refiriendo dicho valor al del devengo.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales y que analizaremos a continuación se aplicarán sobre la parte del valor definido en la letra anterior que represente, respecto de aquél, el de los referidos derechos, calculado mediante la aplicación de las normas

fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales se aplicarán sobre la parte del valor definido en la letra a) que represente, respecto de aquél, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en la letra a) fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

Cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se permite a los Ayuntamientos establecer una reducción con determinadas limitaciones. Para calcular la misma tomarán como valor del terreno, o de la

parte de éste que corresponda según las reglas anteriores, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores dicha reducción durante un período máximo de cinco años y con un porcentaje, también máximo, del 60 por 100. Ahora bien, se podrá fijar un tipo de reducción distinto para cada año.

De un lado, esta reducción no es predicable cuando los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva sean inferiores a los hasta entonces vigentes. De otro, el valor catastral reducido, en ningún caso, puede ser inferior al del terreno antes del citado procedimiento (art. 107.3).

Sobre el valor del terreno en el momento del devengo debe aplicarse un porcentaje anual determinado por cada Ayuntamiento, sin que pueda exceder de los límites siguientes, que pueden ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado (art. 107.4):

- ❖ Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- ❖ Período de hasta 10 años: 3,5.
- ❖ Período de hasta 15 años: 3,2.
- ❖ Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje se aplican las reglas siguientes:

- a) El incremento de valor de cada operación gravada se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.
- b) El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de

multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento.

- c) Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla de la letra a) y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla de la letra b), sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que, a tales efectos, puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

3. EL INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

De lo expuesto en el epígrafe anterior resulta evidente que la determinación de la base imponible en el IIVTNU tiene naturaleza objetiva y ajena al beneficio real obtenido con la operación.

Tal y como afirma el Informe de la DGT, ya citado, no “*hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación*”, a diferencia de lo que ocurre en la imposición personal sobre la renta (Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades).

La cuestión planteada, y sobre la que se ha producido el litigio judicial al que responde el Informe, es el significado del término “*se aplicará el porcentaje anual*” contenido en el primer párrafo del art. 107.4 del

TR-LRHL. Tal y como recuerda el Centro Directivo, el recurrente alegó que “*aplicar*” no es sinónimo de “*multiplicar*”. Sin embargo y como es lógico, lo primero implica no una, sino dos operaciones aritméticas. De un lado, multiplicar la cantidad tomada como base por una cifra. De otro, el resultado dividirlo por 100. “*Así, aplicar el porcentaje del 20% a la cantidad de 1.000 euros implica multiplicar 1.000 por 20 y el resultado (20.000) dividirlo por 100, dando como resultado final 200 euros*”.

Conclusión que deriva del art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), a cuyo tenor:

- “1. *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.*
2. *En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”.

Por su parte, el art. 3.1 del Código Civil establece que:

“*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*”.

Pues bien, si ponemos en relación estos preceptos con los que regulan las normas tributarias en nuestro país observamos que sólo del modo analizado pueden interpretarse los términos “*aplicar un porcentaje*”.

En este sentido el art. 55 de la LGT

define el tipo de gravamen como “la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra” y el 56 que la cuota íntegra se puede determinar aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable, mientras que la líquida es el resultado de aplicar, sobre la íntegra, las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la Ley de cada tributo.

Ejemplo de lo anterior los encontramos en el propio TR-LRHL, al utilizar el término “*aplicar*” un porcentaje a una determinada cantidad en el sentido de multiplicar la cantidad por una cifra y el resultado dividirlo por 100. La DGT cita los siguientes:

- ❖ El art. 71, que define la cuota íntegra del IBI como “*el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen a que se refiere el artículo siguiente*”.
- ❖ El art. 88, que, al regular las bonificaciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas, señala que sobre la cuota del tributo se aplicarán las diferentes bonificaciones enumeradas en el mismo.
- ❖ El art. 102.2 define la cuota del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, como “*el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen*”.
- ❖ El art. 108.2 define, para el mismo IIVTNU, su cuota íntegra como el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. Y el apartado 3, que “*la cuota líquida del impuesto será el resultado*

de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, la bonificación a que se refiere el apartado siguiente”.

Por tanto, si en todos los ejemplos anteriores “*aplicar*” el porcentaje de que se trate sobre una cantidad tomada como base, implica multiplicar esta última por una cifra y el resultado dividirlo por 100, no puede entenderse que el mismo término del art. 107.4 del TR-LRHL pueda tener una interpretación distinta.

El impuesto sobre el Valor Añadido y las concesiones y autorizaciones administrativas locales

Javier Martín Fernández

Socio Director de F&J Martín Abogados.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense (Catedrático Acreditado).

1. LA REGLA GENERAL DE NO SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LAS CONCESIONES Y AUTORIZACIONES

Según el art. 7.9º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante LIVA) las concesiones y autorizaciones administrativas en general, y por tanto, las locales, están no sujetas al tributo con carácter general. Este precepto ha de ponerse en relación con otros de nuestro ordenamiento. Así, la no sujeción anterior abre el camino a su sometimiento a la mo-

dalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que éste y el IVA son, habitualmente, incompatibles. En este sentido, el art. 7.1.B) del Texto refundido de este último tributo, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, considera como transmisiones sujetas las constituciones de concesiones administrativas, salvo las que se encuentran sujetas a IVA.

Para la doctrina, caracteriza a la concesión la transferencia o atribución a un particular de una esfera

de actuación originariamente administrativa. Sin embargo, este es el mínimo común denominador en todas las concesiones, pero sus modalidades son muchas. Así, esa esfera de acción puede referirse a bienes demaniales –concesión demanial-, a la realización de una actividad como tal –concesión de servicios- o, finalmente, a una combinación de ambos elementos. Por lo que se refiere a la autorización, consiste en la remoción de límites al ejercicio de una actividad privada para la que existe un derecho subjetivo [STS de 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1694)].

Las concesiones y autorizaciones dan lugar, en el IVA, a una prestación de servicios, ya que nos encontramos ante derechos. No estando asimilados, en la LIVA, a bienes corporales, ni siquiera en el caso de que recaigan sobre inmuebles, entra en juego la categoría residual de la prestación de servicios. Ahora bien, es preciso resaltar, desde este momento, que la sujeción de la operación –aunque luego entre en juego la norma del art. 7.9º de la LIVA- exige que exista una verdadera prestación de servicios. En definitiva, que la actuación administrativa no se limite, como sucede en ocasiones y tal y como veremos más adelante, a la selección del concesionario y al ejercicio de facultades de control.

También a la hora de calificar estas operaciones debe tenerse en cuenta la normativa jurídico-administrativa aplicable en cada

caso. A título de ejemplo, nos referimos aquí a preceptos como el art. 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. Así, la calificación de gestión directa que realiza de la actuación a través de sociedades íntegramente municipales impide que se pueda afirmar la existencia de una concesión de servicios, modalidad de gestión indirecta. Por ello, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en contestación a consulta de 27 de mayo de 2003 (*JT* 2003, 877), considera que no hay concesión en un supuesto en que un Ayuntamiento, tras construir un aparcamiento subterráneo, lo cede a una sociedad municipal para su explotación a cambio de un canon periódico. Al no existir concesión, la operación queda sujeta al impuesto, debiendo repercutir IVA el Ayuntamiento por el cobro del citado canon.

Es preciso tener en cuenta la necesidad de diferenciar las concesiones y autorizaciones de otra clase de contratos administrativos, no afectados por la no sujeción. Es el caso de los denominados contratos de prestación de servicios de cafetería y comedor, que son calificados como contratos administrativos especiales. Así, la DGT, en contestación a consulta de 20 de abril de 1999 (*JUR* 2001, 216661), considera sujeto al impuesto un contrato de esta clase concertado para determinados hospitales [en el mismo sentido, aunque referido a servicios instalados en centros docentes universitarios, puede consultarse la contestación a consulta de 10 de enero de 2002 (*JUR*

2002, 90324)]. La misma consideración de contrato administrativo especial tiene aquél en cuya virtud un Ayuntamiento adjudica un inmueble para la prestación del servicio de hotel o alojamiento turístico -contestación a consulta de 15 de abril de 2003 (*JUR* 2003, 111927) -, así como el que tiene por objeto la explotación de un servicio de reprografía en una Universidad [contestación a consulta de 14 de julio de 2003 (*JUR* 2003, 205889)].

De igual modo ha de dejarse claro que cuando la atribución de determinadas facultades sobre bienes afecta a los que tienen la condición de patrimoniales no cabe hablar de concesión. Esta última, cuando se refiere a bienes, exige que tengan la consideración de demaniales. Este razonamiento es el que lleva a la DGT, en contestación a consulta de 11 de enero de 2006 (*JT* 2006, 361), a considerar sujeta la cesión de un aprovechamiento cinegético sobre determinados montes de utilidad pública a cambio de un precio. Así, tiene en cuenta que la contraprestación pactada era un precio y no una tasa, lo que resulta indicativo de que el Ayuntamiento cedente entiende que se trata de bienes patrimoniales. No obstante, reconoce la posibilidad de que estos mismos bienes tuvieran la condición de demaniales, en cuyo caso sí existe una concesión y, por tanto, resultaría de aplicación el art. 7.º de la LIVA.

Por último, debe resaltarse la conexión entre este supuesto de no sujeción y el relativo a los Entes públicos del art. 7.8 de la LIVA. A título de ejemplo, uno de los servi-

cios sujetos en todo caso, de conformidad con este último precepto, son las concesiones exceptuadas de la no sujeción de conformidad con el art. 7.º. Tan grande es la conexión que, en muchas ocasiones, no es fácil dilucidar cuál de los dos supuestos resulta aplicable.

Un ejemplo de lo anterior es el examinado por la contestación a consulta de 28 de mayo de 1999 (*JUR* 2001, 217654), donde un Ayuntamiento se compromete a facilitar a Red Eléctrica de España, S.A., mediante las necesarias actuaciones municipales, la ejecución de determinados trazados e interconexión eléctrica en el término municipal. Lo relevante, más allá de la aplicación de uno u otro supuesto, es la actuación de un Ente público en ejercicio de sus funciones públicas.

2. ÁMBITO DE LA NO SUJECCIÓN

El art. 7.º de la LIVA declara la no sujeción de concesiones y autorizaciones porque se entiende que su otorgamiento no supone el desarrollo de una actividad empresarial por parte del Ente público. Si ello es así, debemos plantearnos qué sucede en caso de que, vigente la concesión, se transmitan los derechos inherentes a la misma entre dos particulares. La redacción literal del precepto no nos ofrece ninguna aclaración, ya que se limita a declarar la no sujeción de concesiones y autorizaciones, sin explicitar si se limita al acto originario de su constitución o a otros posteriores por los que se transmiten los derechos derivados de

la misma. Así las cosas, un criterio finalista de interpretación nos debe llevar a considerar sujetas las transmisiones de tales derechos. Así, frente a lo que sucede en su constitución, aquí puede identificarse la actuación de un empresario o profesional, el concesionario, que transmite un bien afecto a su actividad, como son los derechos citados.

A esta conclusión llega la DGT en su contestación a consulta de 10 de septiembre de 1998 (*JUR* 2001, 202417). A su tenor, *“el referido supuesto de no sujeción resulta aplicable al otorgamiento de concesiones o autorizaciones administrativas por los entes públicos que las efectúen, por no considerarse realizadas en el desarrollo por parte del ente público de una actividad empresarial o profesional, pero no resulta aplicable a las ulteriores transmisiones de dichas concesiones que los primeros adjudicatarios de las mismas realicen”*.

Por esta misma razón, también queda sujeta al impuesto -siempre que el aportante actúe como empresario o profesional- la aportación de una concesión al capital de una sociedad de nueva creación. En este sentido, puede consultarse la contestación a consulta de 23 de mayo de 2000 (*JUR* 2001, 232408). Sin embargo, no coincidimos con esta resolución al afirmar que la operación se califica como de entrega de bienes.

A pesar de que tal calificación es la que se desprende del art. 8.Dos.2º de la LIVA, ello se debe a que dicho precepto está pensando en los supuestos más comunes, en los que la aportación no dineraria

se instrumenta mediante bienes corporales. Pero no debe aplicarse en casos, como el presente, donde la aportación se concreta en un derecho. Siendo así, creemos que nos encontramos ante una prestación de servicios.

Un caso particular es el examinado por la contestación a consulta de 26 de diciembre de 2002 (*JUR* 2003, 24384), en el que se otorgó primero una opción de compra sobre la concesión administrativa, transmitiéndose los derechos inherentes a la misma posteriormente y en ejercicio de dicha opción. En esta situación, la DGT entiende, con buen criterio, que existen dos prestaciones de servicios diferentes, una por la concesión de la opción y otra por la transmisión de la concesión.

No obstante, debe indicarse que la transmisión de los derechos derivados de la concesión dará lugar, en la mayor parte de los casos, a la aplicación del supuesto de no sujeción regulado en el art. 7.1º.a) de la LIVA. Así, en muchas ocasiones el objeto de la transmisión podrá calificarse como una rama de actividad y el adquirente continuará con el ejercicio de una actividad empresarial, además, de la misma que venía desarrollando el anterior concesionario.

Problema diferente, aunque también vinculado como el anterior al ámbito de la no sujeción, es el de las prestaciones accesorias.

Nos estamos refiriendo a aquellos casos en que el concesionario no sólo paga un canon al Ente público, sino que éste también le repercute los gastos por suministros -eléctricos, agua, gas, etc.- de-

rivados de la concesión y que tiene contratados con las compañías suministradoras.

Dicho con otras palabras, aludimos ahora a la repercusión de los gastos por suministros ocasionados por el concesionario con su actividad. Para la DGT, estas denominadas prestaciones accesorias, en la medida en que son inherentes a la concesión, entran también dentro del ámbito de la no sujeción [contestación a consulta de 8 de mayo de 2006 (*JUR* 2006, 176869)].

Por tanto, el Ente público no deberá repercutir el impuesto, aunque, de forma simultánea, tampoco podrá deducir el soportado por repercusión de las compañías suministradoras.

3. CONCESIONES SIEMPRE SUJETAS AL IVA

De conformidad con el art. 7.9º de la LIVA, existen diferentes excepciones a la regla de no sujeción del otorgamiento de concesiones y autorizaciones. En concreto, están sujetas al impuesto las que tengan por objeto:

- ❖ La cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- ❖ La cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- ❖ La cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- ❖ Por último, las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

En ocasiones la aplicación de estas excepciones ha suscitado algún problema interpretativo. Es el caso de una concesión para la explotación de embarcaciones de recreo y de instalaciones deportivas y recreativas situadas a orillas de un río.

La respuesta debe ser, sin lugar a dudas, negativa a su sujeción al IVA, en la medida en que los ríos no forman parte del dominio público portuario [contestación a consulta de 18 de enero de 2000 (JUR 2001, 192683)].

4. LAS CONCESIONES DE OBRA PÚBLICA

Por último, debemos realizar alguna observación en torno a una modalidad de contrato de concesión, de perfiles muy difusos y que se ha generalizado en la práctica como medio de financiación de infraestructuras públicas. Nos referimos al contrato de concesión de obra pública. El art. 7 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (en adelante, TR-LCSP) lo define como aquél en cuya virtud la Administración encomienda la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones a que se refiere el art.6 -que regula el contrato de obras-, incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a

explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio.

Se plantea pues la posible sujeción al IVA de esta concesión de concesión, la cual incluye una fase de construcción de infraestructuras públicas que indisolublemente se sigue de otra en la que se acomete su explotación.

Sobre ello se ha pronunciado la DGT, en la respuesta a consulta vinculante de 5 de noviembre de 2007 (V2339-07), marcando una doctrina que, posteriormente, sería seguida por las resoluciones de 1 de diciembre de 2008 y 28 de septiembre de 2009 (V2289-08 V2159-09).

Pues bien, el Centro Directivo no contempla el gravamen de la concesión de obra pública como tal concesión y opta, sin plantearlo expresamente, por una naturaleza propia a la de un contrato público complejo.

La primera cuestión a dilucidar es su calificación.

En la medida en que existe una explotación de infraestructuras que podía calificarse como prestación de servicios y una ulterior entrega de la obra, que podría ser una entrega de bienes, se interroga si tal calificación debe llevarse a cabo a través de una desagregación del contenido del contrato, o bien si cabe una calificación unitaria del mismo.

En lo referente a la calificación del contrato como una única operación o como una operación mixta, en la que concurren tanto una entrega de bienes como una prestación de servicios, acude a la doctrina plasmada en la STJCE de 29 de

marzo de 2007 (Aktiebolaget NN. Asunto C-111-/05), relativa a la calificación y localización de una operación consistente en la entrega con instalación de un cable de fibra óptica que comunicaba varios Estados.

El Tribunal recuerda que, como ya había afirmado con anterioridad (SSTJCE Levob Verzekeringen y OV Bank), “*existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial*”, aunque entiende que hay que hacer una valoración caso a caso.

Proyectando esta doctrina general al contrato de concesión de obra pública, el Centro Directivo entiende que:

“en los casos en que efectivamente hay construcción de obra pública... la misma se encuentra indisolublemente ligada a su explotación, de manera tal que en caso de que se acuda a este contrato, no cabe, para el ente concedente, la concepción de la construcción si no se encuentra ligada a la explotación de la misma durante el tiempo establecido”. Además, “desde un punto de vista económico, y sin negar sustantividad a los costes de construcción de la obra, es igualmente innegable que los costes de mantenimiento de la misma pueden llegar a alcanzar un importe muy considerable, especialmente en los últimos años de explotación, en los que la reposición de los desperfectos puede acarrear unos coste más que considerables para el concesionario”.

Relacionado con lo anterior, el riesgo de la explotación de la obra se asume por el concesionario. Por lo que ha de concluirse que, en la ejecución de los contratos de concesión de obra pública, hay que considerar la existencia de una única operación y no de dos.

Y, además de tratarse de una operación única, estaríamos ante una prestación de servicios y no ante una entrega de bienes, ya que ésta presupondría *“un poder de disposición que es análogo al del propietario jurídico formal”*.

Estamos ante la controvertida cuestión del significado comunitario del concepto de entrega de bienes, respecto a la cual se ha venido afirmando que no puede basarse en las concepciones nacionales de Derecho Privado, pues el IVA requiere una definición uniforme de las operaciones imponibles.

Para la STJCE de 8 de febrero de 1990 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Asunto C-320/88):

“El concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien”.

En suma, la jurisprudencia del TJCE ha consolidado la idea de que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un

bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer, de hecho, como si fuera la propietaria del bien [SSTJCE de 8 de febrero de 1990, ya citada; 4 de octubre de 1995 (Armbrecht. Asunto C-291/92); 6 de febrero de 2003 (Auto Lease Holland. Asunto C-185/01) y 21 de abril de 2005 (HE. Asunto C-25/03)].

A ello hay que añadir otro dato adicional, que puede resultar decisivo a la hora de implementar una calificación de la concesión de obra como entrega de bienes o como prestación de servicios: la importancia económica que, en el conjunto, tiene la retribución del bien o la del servicio. Este es un criterio aceptado por la mencionada STJCE de 8 de febrero de 1990, a cuyo tenor, *“aunque la relación entre el precio del bien y el de los servicios es un dato objetivo que constituye un indicio que puede tenerse en cuenta para calificar la operación a que se refiere el procedimiento principal, no es menos cierto, como afirma la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones, que el coste del material y de las obras no debe revestir por sí solo una importancia determinante”*. Por consiguiente, para calificar la operación de que se trata, también ha de examinarse la importancia de la prestación de servicios en relación con la entrega del cable.

Tradicionalmente, el TJCE viene entendiendo que, si el contrato se refiere a un bien corporal (ejemplo: una infraestructura), resulta irrelevante que pueda ser objeto de instalación o montaje, ya que este sólo dato no hace perder a la operación la condición de entrega de

bienes, si el precio del bien constituye una parte preponderante de la retribución final.

Trasladando estas afirmaciones al contrato de concesión de obra, resulta que, en el mismo, la recepción de las obras y su incorporación al patrimonio del Ente concedente tiene lugar al término de su duración prevista, que es cuando se formaliza el acta de recepción, con los efectos generales previstos para este tipo de documento en el art. 244 del TR-LCAP. En ese momento se produce la entrega de la obra al concedente y no antes, ya que, con anterioridad, existe una ejecución por cuenta y riesgo del concesionario y una explotación de la misma.

Y para la DGT esta ejecución y explotación es lo que prevalece a la hora de calificar la operación a efectos de IVA: Se trataría de una prestación de servicios gravada al tipo general del impuesto. El concesionario presta un servicio a la Administración Pública que se configura como destinataria del mismo.

El servicio consiste en construir y explotar la infraestructura y la retribución pagada por la Administración será un precio sujeto a IVA, especialmente cuando se trate de transferencias calculadas bajo reglas de frecuentación, que tienen la finalidad de resarcir al concesionario.

Así lo afirma la DGT, en la respuesta a consulta de 5 de noviembre de 2007, ya que, *“en consecuencia, hay que concluir que en el desarrollo de los citados contratos de concesión de obra pública, las únicas operaciones relevantes exis-*

tentes a los efectos del IVA son las prestaciones de servicios a que dé lugar la ejecución de los mismos”, y que “la entrega material de las obras que se ejecutaron que tiene lugar a la finalización de dichos contratos ha de considerarse como una mera operación instrumental, carente de efectos desde el punto de vista de la existencia de hechos im-ponibles en el IVA”.

Por tanto, el Ente público deberá repercutir el IVA en las cuantías con las que retribuye al concesionario, en especial, en los importes que constituyen peajes en la sombra, entendiéndose, además, que, según lo dispuesto en el art. 88.1 de la LIVA, el contratista, al hacer su propuesta, ha incluido el IVA, lo que no le eximirá de soportar su repercusión de modo independiente. Además, se entiende que estaríamos ante un prestación de servicios de tracto sucesivo, por lo que, de acuerdo con el art. 75, apartado uno, número 7º de la LIVA, el impuesto se devengará *“en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción”.*

En la línea de la citada respuesta a consulta de la DGT de 5 de noviembre de 2007, las consideraciones efectuadas han de entenderse limitadas a contratos de concesión de obra pública que cumplan las especificaciones necesarias para ser considerados como tales, sin que, por lo tanto, quepa su extrapolación a otras figuras contractuales y sin perjuicio de la determinación del régimen tributario que a estas últimas les correspon-da.

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*

Antonio Cayón Galiardo

*Presidente del Consejo para la
Defensa del Contribuyente*

Belén Navarro Heras

Directora General del Catastro

Diego Martín-Abril Calvo

Director General de Tributos

Juan Ignacio Romero Sánchez

*Director General de Coordinación de Competencias
con las Comunidades Autónomas
y con las Entidades Locales*

Emilio Pujalte Méndez-Leitez

*Presidente 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

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

Ulpiano Villanueva Rodríguez

Director de la Agencia Tributaria de Galicia

Resurrección Sáez Cabello

Directora General de Tributos de la Rioja

Fernando Prats Máñez

Director General de Tributos de Madrid

Isaac Sanz Brocal

*Director de la Agencia Tributaria de la Región
de Murcia*

Idoia Nieves Nuim

*Directora Gerente del Organismo Autónomo
Hacienda Tributaria de Navarra*

Vicente Peiró Ibañez

*Director General de Tributos y Juego
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*

Suscripciones OL

PROMOCIÓN
ESPECIAL PARA
NO COLEGIADOS

100€

IVA no incluido (4%)

La **REVISTA TRIBUTARIA OL** constituye un servicio de apoyo a la gestión tributaria desarrollada por las Oficinas Liquidadoras a cargo de los registradores de la propiedad y mercantiles, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La suscripción a la revista comprende un boletín quincenal (23 al año) y una revista trimestral (4 al año). Ahora puede suscribirse por tan sólo **100€ + 4%** de IVA, recibiendo en su domicilio los ejemplares de la **REVISTA OL**, y nuestro boletín quincenal **BIT** en su correo electrónico.

SÍ deseo suscribirme a OL,
REVISTA TRIBUTARIA DE OFICINAS LIQUIDADORAS

FORMA DE PAGO MEDIANTE INGRESO EN CUENTA

NOMBRE Y APELLIDOS

ACTIVIDAD **DNI/NIF**

DOMICILIO

C. POSTAL [][][][][][] **LOCALIDAD**

PROVINCIA

TELÉFONO [][][][][][][][][][][][][][][][][] **FAX** [][][][][][][][][][][][][][][][][]

CORREO ELECTRÓNICO

Concepto: SUSCRIPCIÓN REVISTA OL

Entidad bancaria: BANESTO

Cuenta: [0][0][3][0] - [1][0][3][1] - [5][0] - [0][0][1][2][0][2][2][7][1]

FIRMA TITULAR

FIRMA TITULAR:

Cumplimente con MAYÚSCULAS todos los datos de este boletín.

Envíe los datos que se solicitan en este boletín mediante correo postal a REVISTA OL, Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.

También puede enviar sus datos mediante correo electrónico a revistatributaria@corpme.es o al fax 91 562 67 37.

Deberá adjuntar una copia del justificante de ingreso.

Los datos que nos facilite se incluirán en un fichero responsabilidad del Colegio de Registradores de acuerdo con la vigente normativa sobre protección de datos personales. Usted tiene derecho a acceder a esta información y cancelarla o modificarla en caso de ser errónea, dirigiéndose a REVISTA OL; Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.

