

OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

OCTUBRE / DICIEMBRE 2013

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales	▶ 4
Sentencias y Consultas DGT	▶ 18
Resoluciones TEAC	▶ 48
Consultas OL	▶ 52
Cuestiones Prácticas	▶ 60
Fiscalidad Local	▶ 64

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

Belén Madrazo Meléndez

Directora del Servicio de Consumidores
y Usuarios y de Medio Ambiente

María de los Reyes Muñiz Grijalva

Coordinadora Territorial
de OO.LL. de Andalucía Occidental

Cesar Alfonso Frías Román

Coordinador Territorial
de OO.LL. de Andalucía Oriental

M^a del Carmen Lerma Rodrigo

Coordinadora Autónoma
de OO.LL. de Aragón

Ana María Fernández Álvarez

Coordinadora Autónoma
de OO.LL. de Asturias

Alicia Echevarría Pérez

Coordinadora Autónoma
de OO.LL. de Baleares

Diego Hermoso Mesa

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

Carlos Alfonso Tocino Flores

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

David Suberviola Díaz

Coordinador Autónomo
de OO.LL. de Cantabria

Manuel Montánchez Ramos

Coordinador Autónomo
de OO.LL. de Castilla La Mancha

José Miguel Tabares Cuadrado

Coordinador Autónomo
de OO.LL. de Castilla y León

Antonio J. Vilches Trassierra

Director del Servicio
de Sistemas de Información

Luis Alfredo Suárez Arias

Coordinador Autónomo
de OO.LL. de Cataluña

Cristina Martínez Ruiz

Coordinadora Autónoma de OO.LL.
de la Comunidad Valenciana

Luis José Moreno Camacho

Coordinador Autónomo
de OO.LL. de Extremadura

Cristina Rollán Salgado

Coordinadora Autónoma
de OO.LL. de Galicia

Fernando Carabaña Aguado

Coordinador Autónomo
de OO.LL. de La Rioja

María Isabel Precioso de Murga

Coordinadora Autónoma
de OO.LL. de Madrid

Eduardo Cotillas Sánchez

Coordinador Autónomo
de OO.LL. de Murcia

Antonio Luis Álvarez García

Coordinador Autónomo
de OO.LL. de Navarra

**Carlos J. de Arozarena
de la Lama**

Coordinador Autónomo
de OO.LL. del País Vasco

José Menéndez Hernández

Registrador de la Propiedad (Jubilado)

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

- EL DERECHO DE AFECCIÓN GENERAL Y LAS AFECCIONES ESPECIALES DEL ARTÍCULO 79 DE LA LGT: ALGUNAS CONSIDERACIONES [4]

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

SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Adquisiciones de objetos y joyas de oro a particulares por parte de un empresario [18]
- Disolución de un proindiviso calificada de permuta [19]
- Adjudicación en pago de asunción de deudas [19]
- Adjudicación de una finca rústica: Desmerecimiento si se divide [20]
- Acta de notoriedad para inmatricular una vivienda [20]
- Acción declarativa de dominio sobre un inmueble por usucapión [21]
- Adquisición de un bien como consecuencia del ejercicio del retracto [21]
- Subrogación de préstamo y simultánea constitución de fianza [22]
- Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores [22]
- Exención subjetiva parcial [23]
- Elevación de contrato privado de compraventa a escritura pública [24]
- Resolución de una compraventa [24]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Ampliación de capital por una sociedad [25]
- Absorción de una sociedad [25]
- Absorción de una sociedad por otra sin que la entidad absorbente lleve a cabo una ampliación de capital [25]
- Canje de valores y absorción [25]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Declaración de obra nueva: Base imponible [26]
- Base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva [26]
- Denegación de la inscripción por el Registrador de un préstamo hipotecario con condiciones suspensivas [27]
- Disolución de pro indiviso [28]
- Condición resolutoria explícita [28]
- Juntas de compensación fiduciarias [28]
- Cancelación de condición resolutoria explícita [29]
- Contrato de opción de compra sujeto a una condición suspensiva [29]

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

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

revistatributaria@corpme.es

índice

CUESTIONES COMUNES

- Alcance de la suspensión solicitada al amparo del artículo 62.9 de la LGT en el caso de tributos incompatibles, IVA-TPO [30]
- Delimitación IVA/TPO: Fecha cómputo prescripción [31]
- Valoración singularizada de bien inmueble: Requisitos [31]
- Carácter vinculante de las valoraciones previas [32]
- Devolución de ingresos indebidos derivada de una declaración judicial de nulidad [32]
- Valor de los bienes incluidos en auto judicial por el que se aprueban las operaciones particionales [32]

DESLINDE IVA - TPO

- Condición de sujeto pasivo del IVA cuando se actúa en la urbanización de terrenos [33]
- Terrenos en curso de urbanización [34]
- Promoción de Terrenos [34]
- Adquisición de edificación para proceder a su rehabilitación [34]
- Adquisición por una entidad del conjunto de derechos y obligaciones sobre una promoción en curso [35]
- Resolución anticipada del contrato de concesión administrativa [35]
- Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial [36]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Donación universal, a tenor de lo dispuesto en la Compilación del Derecho Civil de Baleares [37]
- Pacto sucesorio aragonés con transmisión "de presente" de inmuebles [38]
- Adición de bienes [39]
- Deuda no deducible derivada de una pensión compensatoria [39]
- Justiprecio por expropiación que se va a abonar a los herederos del expropiado [40]
- Reducción por adquisición de vivienda habitual: Traslado del causante al domicilio de su hijo para recibir cuidados [40]
- Acreditación de titularidad de una explotación agraria prioritaria [41]
- Reducción por adquisición de explotación agraria [41]
- Prescripción de la consolidación de dominio [41]
- Determinación de la residencia habitual del causante [42]

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- Donación encubierta de una oficina de farmacia..... [42]
- Acumulación de donaciones [43]
- Revocación por circunstancias sobrevenidas..... [43]
- Efectos fiscales de la revocación de una donación [44]
- Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD en la donación de un camping y activos afectos [44]

- Donación de participaciones en una mercantil, cuyo activo está constituido mayoritariamente por inmuebles ubicados en Andalucía y residiendo los donatarios en la Comunidad Autónoma de Madrid [45]

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

- Extinción de una comunidad de bienes con adjudicaciones a cada uno de los comuneros [46]
- Iglesia Católica..... [47]

RESOLUCIONES TEAC

- Efectos de la presentación de escritos ante la administración general del estado en servicios de correos extranjeros [48]
- Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Saldo en cuenta vivienda [49]
- Derechos de superficie. Derecho de tracto sucesivo [49]
- Impuesto sobre Sociedades. Forma de calcular la cifra de negocios para aplicar los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión [50]

CONSULTAS OL

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

- Determinación de la base imponible de una concesión administrativa [52]
- Grupo de parentesco al que ha de adscribirse al cónyuge separado legalmente a los efectos previstos en el artículo 20 de la LISD [55]
- Base imponible en el ITPAJD de la disolución y liquidación de una sociedad [56]
- Entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos [58]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- Adjudicación de bienes inmuebles en pago de pensión compensatoria [60]
Pedro Irigoyen Barja. *Inspector de Tributos de la Comunidad de Madrid*
Elena Alberdi Alonso. *Técnica Fiscal del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España*

FISCALIDAD LOCAL

- Normativa hipotecaria y fiscal sobre el cierre registral [64]
María Eulalia Hernando Rivera. *Escala Técnica de Gestión de Organismos Autónomos*
Marta Zurdo Verdugo. *Directora Adjunta del Departamento Fiscal del Colegio de Registradores*

Temas fiscales

4

EL DERECHO DE AFECCIÓN GENERAL Y LAS AFECCIONES ESPECIALES DEL ARTÍCULO 79 DE LA LGT: ALGUNAS CONSIDERACIONES

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

Como seguramente se recordará los artículos 41 y 74.1 y .2 de la antigua Ley General Tributaria (LGT) de 1963 se encargaban de regular, respectivamente, la llamada afección general de bienes al pago de tributos y sendas afecciones específicas provenientes de la normativa reguladora de antiguo Impuesto de Derechos Reales, posteriormente incorporadas a las leyes reguladoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO)¹. Pues bien, actualmente dicha regulación se encuentra recogida en los tres apartados que integran el art. 79 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Con carácter general el derecho de afección representa una garantía real al amparo de la cual un determinado bien responde del pago de un tributo. Dicho de otro modo, a través del citado derecho de afección un concreto bien queda sujeto *erga omnes* al pago del tributo, garantizando así el crédito tributario del acreedor. Declara concretamente el art. 79 de la LGT 2003 en su apartado primero

que “Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga”. Ciertamente se trata de una redacción muy similar a la contenida en el art. 41 de la antigua Ley, con la importante salvedad relativa a la introducción de la expresión “subsidiariamente”, a través de la cual se pone de manifiesto que, a la hora de perseguir bienes afectos, ha de agotarse previamente el procedimiento de apremio con el deudor principal y, en su caso, con el responsable solidario, hasta obtener la correspondiente declaración de fallido. Resulta pues exigible para poder cobrar la deuda con cargo al elemento patrimonial afecto la declaración de fallido del obligado tributario principal y, en su caso, de los responsables solidarios².

Ahora bien, ¿hasta qué punto resulta justificada la introducción de esta subsidiariedad? ¿Queda suficientemente fundamentada la misma en la propia naturaleza real de la garantía y en los intereses públicos y privados convergentes? Téngase presente que, como bien ha señalado LAGO

1. Véase a este respecto AROZARENA Y POVES, R., “La afección registral en los impuestos de sucesiones y de transmisiones patrimoniales”, en la obra colectiva Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977, págs. 48 y 49.
2. Recuérdese que el art. 41 de la antigua LGT de 1963, a pesar de hallarse ubicado dentro del ámbito de la responsabilidad, disponía que los bienes afectos al pago de tributos lo están aun cuando pasen a manos de otro poseedor. Acerca de lo declarado en el art. 41 de la antigua LGT de 1963 y de su naturaleza jurídica véase la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 29 de noviembre de 2000, en la que se afirma lo siguiente: “(...) La responsabilidad por la adquisición de bienes afectados por la Ley al pago de las deudas tributarias es subsidiaria, aunque se diferencia del régimen general de este tipo de responsabilidad por su carácter real, es decir, porque el responsable subsidiario, el adquirente del bien, sólo responde, en tal caso, con los bienes adquiridos afectos por la Ley al pago del tributo y sólo con ello (...)”

Esta sección incluye artículos doctrinales sobre los tributos autonómicos, incorporando opiniones de responsables de la Hacienda estatal autonómica, así como estudiosos de dichos tributos.

MONTERO³, el adquirente de bienes afectos sabe perfectamente que adquiere el bien con la carga real del pago del tributo. Este conocimiento procede de circunstancias tales como la publicidad de la ley, la información notarial o la nota marginal de afección existente en el Registro que, tal y como establece el art. 67.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, ha de solicitarse expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación de que se trate resulte consignada en el documento que haya de acceder al Registro, en cuyo caso la nota de afección se extendería directamente por este último sin necesidad de llevar a cabo solicitud alguna.⁴

Así las cosas, el mantenimiento de medidas tales como agotar el procedimiento de apremio o proteger al adquirente a través de su consideración como responsable subsidiario constituyendo una garantía de carácter personal ajena a su naturaleza podría llegar a dificultar la aplicación de este mecanismo de garantía real, perjudicando

notablemente a la Administración tributaria en beneficio de las entidades financieras adjudicatarias de inmuebles hipotecados y subastados.⁵ Con carácter general la presente figura implica la afección de un determinado bien para el aseguramiento de una obligación, concediéndose al acreedor un derecho de realización del valor de la cosa para la satisfacción de su crédito, en el caso de que el deudor no cumpla voluntariamente su obligación. Y ello con independencia de que el elemento patrimonial sobre el cual recae la citada garantía haya resultado transmitido a una tercera persona. A este respecto cabe estimar que nos hallamos en presencia de un privilegio operativo cuando un determinado bien ha sido objeto de una transmisión.

En relación con la naturaleza jurídica del derecho de afección *a priori* son varias las líneas interpretativas que podrían llegar a plantearse. De una parte, aquella en virtud de la cual el tercer adquirente constituye un sujeto obligado de manera personal frente a la Administración. Y, de otra, la línea interpretativa en virtud de la cual se estima

La precisa denominación del conjunto de facultades que en favor de la Hacienda proceden del artículo 41 de la LGT, sea una hipoteca legal, bajo cuya rúbrica se encuadra el artículo 194 de la Ley Hipotecaria, o una hipoteca legal tácita, como expresamente lo califica el artículo 37 del RGR de 1990 (...) o una afección real de los bienes a unas obligaciones preexistentes a su transmisión, resulta intrascendente en la práctica, ya que lo esencial es que, para que la Hacienda pueda hacer efectivo su derecho al cobro sobre los bienes afectos, es preciso que haya agotado sin éxito la acción recaudatoria contra los sujetos pasivos, sean sustitutos o contribuyentes, declarándolos fallidos, con la consecuente derivación tributaria de la responsabilidad". Recuérdese además que el art. 37.2 del antiguo Reglamento General de Recaudación (RGR) disponía a este respecto que la Administración tributaria podría dirigirse al adquirente del bien afecto sin esperar a que concluyese el procedimiento ejecutivo desarrollado frente al deudor primigenio. .

3. MONTERO, J. M., "La eficacia de las garantías reales tras la LGT 2003 y el RGR 2005. Coordinación en la ejecución (y II)", Nueva Fiscalidad, núm. 3, 2008, pág. 23.
4. Establece concretamente el citado precepto en su párrafo segundo que "La nota marginal de afección será solicitada expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación se consigne en el documento que haya de acceder al Registro; en tal caso, la nota de afección se extenderá directamente por este último sin necesidad de solicitud al efecto". Ahora bien dicha anotación no presentará un carácter constitutivo, dado que la referida garantía surge por imperio de la ley en el instante en el que lo hace el crédito tributario objeto de protección. De este modo la afección queda plasmada en el Registro, posibilitando un general conocimiento por parte de los posteriores adquirentes, que no podrán alegar el desconocimiento de la situación tributaria del bien. Téngase presente que el art. 67.1 del RGR de 2005 ordena practicar nota marginal de la totalidad de las afecciones tributarias que pesen sobre los bienes que accedan al Registro. En todo caso el derecho de afección que acceda al Registro de la Propiedad gozará de preferencia respecto de los titulares de derechos reales inscritos con posterioridad. La citada anotación presenta una eficacia negativa, en tanto en cuanto excluye el juego de la fe pública registral, pero también positiva, ya que su vigencia hace posible la derivación de responsabilidad a terceros titulares por parte de la Administración tributaria. En consecuencia la nota marginal de afección no implica el surgimiento de una prioridad registral determinada que atribuya al apremio administrativo seguido contra el deudor principal efectos de purga respecto de los asientos posteriores a la fecha de la nota. Dichos efectos únicamente podrían alcanzar a los titulares de derechos inscritos con posterioridad a la fecha de la anotación preventiva de embargo. Por otro lado la caducidad de la referida nota marginal (la cual, de acuerdo con lo señalado por el art. 86 de la LH, se producirá por el transcurso de cuatro años a contar desde la fecha de su extensión) no implicará la extinción del derecho de afección.
5. Adviértase además que la regulación de dicho procedimiento no tiene presente, por ejemplo, la circunstancia de que la ejecución pueda llevarse a cabo igualmente cuando el bien de que se trate esté en poder del deudor tributario, debiendo seguirse en dicho supuesto el cauce que para la ejecución de las garantías establece el art. 74 del RGR y no, en cambio, el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria.

que aquél está vinculado a la Hacienda Pública en virtud de una relación de carácter real. Desde nuestro punto de vista parece claro que la afección de bienes constituye un supuesto de garantía real, en tanto en cuanto confiere a la Hacienda Pública la facultad de perseguir un determinado elemento patrimonial, con independencia de quien sea su poseedor. Ahora bien, debido a las peculiaridades que presenta la citada figura es objeto de configuración en la Ley 58/2003 un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria limitada por el valor de los bienes afectos.⁶

En todo caso esta afección genérica contenida en el art. 79.1 de la LGT 2003 demanda la existencia de una legislación específica que las concrete o, en su caso, de la anotación en el Registro que, de acuerdo con lo previsto en la legislación hipotecaria, las haga operativas. En otras

palabras, a pesar de que existe una afección genérica, no queda sujeto ningún bien al pago de ningún tributo concreto. Es el embargo ejecutivo el que determina la existencia de la afección, a través de la traba de bienes que quedan así sujetos al cumplimiento de la obligación, anunciándose en el Registro. Y ello con independencia de que, en determinados supuestos, la afección se encuentre impuesta por una ley singular reguladora de una afección especial, tal y como sucede con las hipotecas legales tácitas, con las afecciones de bienes al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)⁷ o con las que aseguran el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En todas ellas se plantea la cuestión relativa a su operatividad frente a terceros.⁸

6. Véase en este sentido GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, "Las garantías del crédito tributario", en la obra colectiva (Dir.: Martínez Lafuente, A.) Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 461, para quien "El caso de afección de bienes regulado en la LGT puede interpretarse como un supuesto de responsabilidad subsidiaria de carácter real o un derecho real administrativo de persecución y de realización de valor que recae sobre los bienes que hayan sido objeto de una transmisión, adquisición hereditaria o importación para garantizar el pago de las deudas tributarias devengadas por estos negocios transmisivos".
7. Señala concretamente el art. 64 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), que En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria". Con carácter general la naturaleza jurídica de este derecho de afección es la de una garantía real caracterizada por afectar un bien o derecho al cobro de una deuda determinada. Concretamente la afección prevista respecto del IBI se extiende a cualquier cambio de titularidad en los derechos que constituyen el hecho imponible de dicho tributo (propiedad, superficie, usufructo o concesión administrativa sobre un determinado bien inmueble). En el presente caso la titularidad del bien constituye el presupuesto material de la responsabilidad, delimitándose el alcance de esta última. Los anteriores adquirentes, al no ser ya propietarios del elemento patrimonial afecto, no habrán de responder de las cuotas de IBI no satisfechas. De este modo, en el supuesto de que el adquirente de los bienes o derechos los transmitiese, no quedaría obligado a soportar la acción de cobro. En cambio, mientras aquél sea su titular, habrá de abonar las anualidades de IBI que no hayan sido ingresadas por el contribuyente. Téngase presente además que, tal y como se ha precisado con anterioridad, los bienes inmuebles quedan afectos al pago de la cuota tributaria cuando se produzca el supuesto de la afección, si bien en aquellos supuestos en los que se trate de la transmisión de un derecho limitativo de la propiedad o de una concesión administrativa no quedará sujeto al pago de la cuota de IBI la totalidad del valor del inmueble sobre el que recaigan los mismos, constituyendo en cambio el objeto de la afección únicamente los derechos transmitidos. Véase a este respecto la STS de 9 de abril de 2003 en la que se señala, si bien en relación con el art. 76 de la antigua Ley 39/1988, que "El art. 76 de la Ley 39/1988 ha de ser interpretado en el plano de la responsabilidad, por lo que el nuevo titular adquirente, como sucesor del anterior sujeto pasivo, lo ha de ser con todas sus consecuencias, tanto si le favorecen como si le perjudican, entendiéndose en consecuencia que no ha prescrito para el adquirente las deudas del IBI que tampoco habían prescrito para el sujeto pasivo y que asimismo los actos interruptivos de la prescripción para con el sujeto pasivo pueden oponerse eficazmente contra el nuevo titular adquirente". Con posterioridad declaró el Alto Tribunal en su Sentencia de 11 de mayo de 2004 lo siguiente: "En el supuesto de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos objeto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no es precisa la declaración de fallido del adquirente o de los adquirentes intermedios para que, declarada la del deudor originario transmittente de los bienes afectos al pago de la deuda tributaria, pueda derivarse la acción contra dichos bienes tras la notificación reglamentaria, al adquirente y titular actual de los mismos, del acto administrativo de derivación". Por su parte la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 23 de julio de 2009 afirma a este respecto lo siguiente: "El supuesto de que aquí se trata puede encuadrarse en el marco de un derecho de afección real, es decir, en el marco de las garantías del crédito tributario, como ocurre con la afección de bienes contemplada en el art. 74 de la LGT o, lo que es lo mismo, constituye un supuesto de reipersecutoriedad en que el adquirente puede librarse de su responsabilidad transmitiendo el bien, que se erige así, en la auténtica garantía (...) Ha de estimarse no ajustada a Derecho la posición de requerir la declaración de insolvencia de los adquirentes intermedios, además de la del deudor originario principal, para poder derivar la acción tributaria al adquirente actual de los bienes afectos". Repárese por otra parte en el hecho de que, en relación con la presente garantía, la Administración tributaria no goza de ninguna prelación especial para el cobro, debiendo efectuarse la correspondiente anotación de la afección en el Registro de la Propiedad de cara a gozar de prioridad sobre el resto de los titulares de derechos reales inscritos con posterioridad. Dada la ausencia de inscripción registral ¿quedarían eximidos de responsabilidad los terceros protegidos por la fe pública, siendo suficiente al respecto con la publicidad otorgada por la ley? Refiriéndose a esta cuestión afirmó en su día el TSJ, de Cantabria en su Sentencia de 25 de noviembre de 1997 que "(...)

Por lo que respecta a las llamadas “afecciones específicas”, dispone el primer término el art. 79.2 de la LGT que *“Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles”*⁹.

En efecto el derecho de afección cede ante determinadas situaciones por la necesidad de proteger la seguridad del tráfico patrimonial, civil o mercantil. Debido precisamente a ello establece el citado art. 79.2 de la Ley 58/2003 la salvedad, tanto en aquellos supuestos en los que el poseedor constituya un tercero protegido por la fe pública registral como cuando se justifique la adquisición de bienes muebles no inscribibles con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial.

¿Cuál es el ámbito de aplicación de la presente garantía? Con carácter general la misma es susceptible de proyectarse sobre transmisiones de bienes o derechos, adjudicaciones en

pago, para pago o en pago de asunción de deudas, expedientes registrales, excesos de adjudicación, reconocimientos de dominio, transmisiones lucrativas y, en su caso, operaciones societarias y actos jurídicos documentados¹⁰. Tiene lugar así la configuración de un derecho de afección de los bienes transmitidos al pago de aquellos tributos que gravan las transmisiones, cuya naturaleza es esencialmente hipotecaria.

La presente garantía ostenta un carácter legal y tácito, lo que implica que no se requiere publicidad ni inscripción alguna en un Registro público para su constitución. Ahora bien, a diferencia de lo que sucede respecto de la hipoteca legal tácita, el crédito tributario protegido a través de la presente figura cede frente a los acreedores preferentes¹¹. Ciertamente, al amparo de la redacción inicial del art. 79.2 de la LGT podría defenderse la extensión de su ámbito de aplicación a todos aquellos tributos que someten a gravamen las transmisiones (caso de la totalidad de los impuestos indirectos y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Las exclusiones contenidas en el citado precepto relativas a la persecución de los bienes en posesión del adquirente con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial tratándose de bienes

La obligación de la que deriva la responsabilidad de la actora está configurada legalmente, con una publicidad notablemente superior a la que consagra el Registro de la Propiedad, la del art. 9.3 de la Constitución, por lo que tales obligaciones legales son inmunes a las omisiones del Registro”. Ciertamente en el presente caso el art. 64 del TRLRHL no contiene salvedad alguna relativa a los poseedores de buena fe. A nuestro juicio se ha de entender, aplicando los principios generales reguladores de la materia, que aquéllos no quedan obligados al abono de deudas por la afección que pudiera llegar a recaer sobre el bien inmueble transmitido. Añade en todo caso este art. 64.1 del RDLeg. 2/2004 que “Los notarios solicitarán información y advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el Impuesto (...) sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas”. Dadas estas obligaciones específicas impuestas a los Notarios parece difícil que, en la práctica, puedan llegar a existir terceros de buena fe. Véase MONEDERO SAN MARTÍN y RODRÍGUEZ ACOSTA GÓMEZ, “El artículo 76 de la Ley de Haciendas Locales ¿moderno generador de cargas ocultas? (Comentario a las sentencias números 612 y 654 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12 de julio de 1995 y 1 de enero de 1996”, en la obra colectiva Homenaje a Jesús López Medel, Centro de Estudios Regionales, vol. II, 1999, págs. 2003 y ss.

8. Véase a este respecto la Sentencia del TSJ. de Castilla La-Mancha de 18 de diciembre de 2000, en la que se afirma que “El adquirente de bienes afectos por ley al pago del tributo no es un tercero protegido por la fe pública registral. Es un protagonista directo de la relación jurídica que no adquiere libre de cargas. El bien responde de forma absolutamente objetiva de un impuesto real administrativo, gravamen que goza de publicidad legal superior a la registral”.
9. Como es sabido esta afección tiene su origen en el art. 15.1 del antiguo Texto Refundido del Impuesto General de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Decreto 1.018/1967, de 6 de abril, que configuraba un derecho real de garantía limitado. Su operatividad en el ámbito de los Impuestos Aduaneros quedaba recogida en el art. 32.2 del citado Texto Refundido, de conformidad con el cual “Las mercancías que se presenten en un recinto aduanero quedarán afectadas a las responsabilidades que sus consignatarios hayan podido contraer por débitos a la Hacienda con antelación a sus despachos”. Con posterioridad dicho precepto fue derogado por el Real Decreto Legislativo 1.299/1986, de 28 de junio, por el que se modificaba el Texto Refundido de los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas. Por su parte el art. 9 del antiguo Texto Refundido de 1967, aplicable en materia de garantías, quedó derogado tras la aprobación del antiguo Reglamento Comunitario núm. 4.046/1989, del Consejo, de 21 de diciembre, regulador de las garantías susceptibles de ser prestadas para el pago de la deuda aduanera.
10. Véase ARRANZ DE ANDRÉS, C., Las garantías reales del crédito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales, Thomson-Civitas, Madrid, 2006, págs. 196 y ss.
11. Véase a este respecto DE MIGUEL ARIAS, S., “Las garantías reales del crédito tributario: especial referencia al Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, Tributos Locales, núm. 104, 2012, pág. 67.

muebles no inscribibles dificultan notablemente su operatividad, por ejemplo, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o en de los Impuestos Especiales y Aduaneros. Téngase presente que en estos últimos impuestos el transmitente suele ser, en la generalidad de los casos, un empresario con establecimiento mercantil abierto, siendo el bien adquirido en establecimiento mercantil o industrial.¹²

De cualquier manera el bien transmitido responde del pago del tributo, de manera que la Administración tributaria acreedora podrá perseguir el bien si la deuda no se satisface, adquiriendo así un derecho de persecución real, cualquiera que sea su poseedor, salvo que se trate de un tercero protegido por la fe pública registral (es decir, un adquirente con buena fe y justo título de titular inscrito que, a su vez, se inscribe)¹³, o bien de un adquirente de bienes muebles no inscribibles con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial. En otras palabras, nos hallamos ante una verdadera garantía real que juega *erga omnes*, en perjuicio de cualquier acreedor, con las referidas salvedades previstas para los terceros protegidos por la fe pública registral, las cuales no alteran en ningún caso el carácter real de la garantía.

Para poder ser preferente a ambos la Administración tributaria habrá de haber anotado su derecho en el Registro antes de que lo hiciera el acreedor, siempre y cuando se trate de inscripciones constitutivas. Y, en el caso de bienes inscribibles, no ganará nunca al adquirente con buena fe y justo título en establecimiento mercantil e industrial. Adviértase no obstante que la redacción del citado art. 79.2 de la LGT prescinde de especificar registros y contempla únicamente aquellos dedicados a la publicación de titularidades y derechos en los que la

inscripción produce efectos de fe pública, no tomando en consideración el hecho de que igualmente registros de otra índole pueden adquirir trascendencia probatoria.

De cualquier manera conviene tener presente que, para que exista un tercero protegido por la fe pública registral, se requiere que el adquirente del bien haya inscrito su titularidad en el registro correspondiente, lo que exigirá la satisfacción previa del importe del tributo que grave la transmisión, es decir, de la prestación garantizada por la afección.

En suma la presente norma tributaria afecta al pago de un tributo unos determinados bienes, respondiendo el poseedor de los mismos con ellos. Quiere decirse con ello que la obligación tributaria existente resulta idéntica a las demás, con la única salvedad de que su garantía se produce a través de un derecho real sobre la cosa, dado su consabido carácter real e hipotecario *erga omnes*. En cierta medida podríamos afirmar que nos hallamos ante un derecho real más fuerte que el establecido en el art. 77 de la LGT 2003, pero más débil que el regulado en el art. 78 de la LGT.

La presente afección operará, por ejemplo, respecto de bienes inmuebles adquiridos por compradores que no ostentan la condición de tercero protegido pro la fe pública registral, en su doble manifestación de presunción de exactitud e integridad del contenido de los asientos. Piénsese que, al objeto de poder hablar de la existencia de tercero hipotecario, han de existir dos actos adquisitivos objeto de inscripción.¹⁴

¿Y qué sucederá, por ejemplo, en las situaciones de concurso? En estos casos, dado el carácter real de la presente garantía, el bien o bienes de que se trate quedarán sujetos al cumplimiento de una obligación tributaria,

12. En este sentido, a pesar de que el antiguo Reglamento Comunitario núm. 4.046/1989 del Consejo, de 21 de diciembre, (actualmente derogado por el Reglamento Comunitario núm. 2.913/1992, de 12 de diciembre, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC), y aplicable desde el 1 de enero de 1994) contenía diversas pretensiones armonizadoras de la normativa reguladora de las garantías del pago de la deuda aduanera, adolece de una verdadera regulación de las garantías en sentido estricto, de manera que su articulación y efectividad terminan quedando condicionadas por el propio Código Aduanero Comunitario y por las legislaciones nacionales de desarrollo de la normativa comunitaria. Véase a tal efecto MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., "Garantías de pago de la deuda aduanera", Noticias de la Unión Europea, núm. 79-80, 1991, págs. 79 y ss.

13. En todo caso conviene tener presente que el tercer hipotecario protegido por la fe pública registral y dispensado, según hemos indicado, de la afección deberá de haber inscrito su derecho lo que, a su vez, implica que previamente, habrá de haber pagado.

14. En efecto, únicamente al amparo de esta concepción de adquirente secundum tabulas que, a su vez, se inscribe, opera lo dispuesto por el art. 34 de la Ley Hipotecaria, de conformidad con el cual "El tercero que de buena fe adquiera a título oneroso algún derecho de persona que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo, será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después se anule o resuelva el del otorgante por virtud de causas que no consten en el mismo Registro. La buena fe del tercero se presume siempre, mientras no se pruebe que conocía la inexactitud del registro. Los adquirentes a título gratuito no gozarán de más protección registral que la que tuviere su causante o transferente".

con anotación registral o sin ella. En el presente caso su carácter real y *erga omnes* se concreta en la afección legal de los bienes al pago del crédito tributario que establece el art. 89.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, adquiriendo el crédito así garantizado el carácter de especialmente privilegiado por la totalidad de su importe, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 90 de dicha Ley.

A pesar de que todavía no se hubiese practicado la obligatoria anotación registral, estaríamos en presencia de un crédito con privilegio especial y no general por su total importe. Sin lugar a dudas la práctica de la nota marginal contribuye a reforzar la garantía, haciéndola pública y evitando el eventual desconocimiento que pudieran alegar los terceros de buena fe. Así las cosas la garantía despliega sus efectos desde el instante del incumplimiento del deudor principal o, más precisamente, desde que el crédito se encuentra vencido y no satisfecho. Ahora bien, dicha garantía acompaña a la obligación tributaria desde el instante de su nacimiento.¹⁵

En definitiva, a la luz de la garantía establecida en el art. 79.2 de la LGT los bienes transmitidos responden del pago de la obligación tributaria originada con motivo de la transmisión. Nótese que el nacimiento de la garantía se sitúa en el mismo instante en que se realiza el hecho imponible, no siendo necesario que el tributo se encuentre liquidado o autoliquidado. Cuestión distinta es que despliegue sus efectos una vez producido el incumplimiento del deudor principal en período voluntario, hallándose el crédito vencido y no satisfecho.

Ciertamente cabría la posibilidad de plantearse hasta qué punto la ejecución del derecho de afección puede llegar a resultar contraria al principio de proporcionalidad, en aquellos casos en los que dicha ejecución se concrete en la venta forzosa de un determinado bien cuyo valor sea más elevado que el de la deuda que pretenda cobrarse. En relación con esta posibilidad conviene tener presente aquello que establece el art. 168 de la Ley 58/2003 en su párrafo segundo, en el sentido de prever que la Administración pueda optar por el embargo de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de una garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda

garantizada o cuando el obligado lo solicite. Sucede no obstante que, en puridad, la citada regla no es predicable de este conjunto de supuestos, sino únicamente de aquellas situaciones de ejecución de garantías y no en relación con el procedimiento de derivación de responsabilidad.

El adquirente de los bienes afectos por ley al pago del tributo responde con el bien a través del procedimiento regulado en los arts. 174 a 176 de la LGT y 67 del RGR de 2005, configurándose una responsabilidad de carácter subsidiario ajena a la naturaleza de la garantía real. En efecto, si el deudor no satisficiera la obligación en período voluntario la deuda tributaria derivada de aquélla se le providenciaría de apremio, debiendo notificársele los nuevos plazos para el pago, en vía de apremio, y con el recargo correspondiente. Y si el deudor no pagase dentro de estos nuevos plazos continuaría la ejecución con él hasta agotarse el procedimiento de apremio con la oportuna declaración de fallido, en su caso.¹⁶

En todo caso, sólo una vez agotado el procedimiento de apremio con deudores principales y, en su caso, responsables solidarios, podría derivarse la acción administrativa de cobro al poseedor del bien, procediendo la Administración tributaria a dictar el correspondiente acto administrativo que notifica al poseedor del bien la liquidación originaria de pago en período voluntario y la derivación, debidamente motivada.

Téngase presente además que, de acuerdo con lo establecido en los arts. 67 y 74 del RGR de 2005, la ejecución de las garantías ha de llevarse a cabo por el procedimiento de apremio. Significa ello que la providencia ya dictada habría de trasladarse (junto con el recargo incorporado) al garante que, sin embargo, no lo ha provocado. Ante la notificación de la providencia de apremio el poseedor del bien podrá, en primer lugar, realizar el pago, originándose a su favor el oportuno derecho de restitución frente al deudor principal. En segundo término, podría dejar que continúe el desarrollo de la actuación, iniciándose el procedimiento de apremio para con el poseedor del bien destinado a lograr el cobro en vía ejecutiva de la deuda en cuestión. Finalmente, podrá interponer los recursos que pudiera haber interpuesto el

15. Recuérdese a este respecto que las anotaciones preventivas reflejan la adquisición de derechos de carácter imperfecto o transitorio que, si bien no se prestan a ser inscritos, merecen la protección o la tutela de las relaciones jurídicas o intereses que incorporan. Por su parte las notas marginales suelen acreditar un hecho que produce una modificación en la posición o en el valor del derecho inscrito.

16. Existiendo responsables solidarios habría de procederse de idéntica manera.

deudor contra la liquidación originaria e impugnar la procedencia de la propia derivación.

¿Opera la afección legal de bienes al pago de la deuda tributaria, dada su condición de derecho real de garantía, únicamente en el supuesto de que los bienes en cuestión se encuentren en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación garantizada? En nuestra opinión, no. También operará en el supuesto de que dichos bienes hubiesen salido de su patrimonio, hallándose en el de un tercer adquirente¹⁷. ¿Y cuál será el ámbito de extensión de la garantía? Dado su carácter real y legal, la misma comprenderá igualmente el importe de los intereses y el de los recargos derivados de la deuda tributaria (recargos por declaración extemporánea y recargos del período ejecutivo), excluidas las sanciones.¹⁸

Señala el apartado tercero del art. 79 de la LGT 2003 que *“Siempre que la Ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración hará figurar el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección. En el caso de que con posterioridad y como consecuencia de las actuaciones de comprobación administrativa resulte un importe superior de la eventual liquidación a que se refiere el párrafo anterior, el órgano competente procederá a comunicarlo al registrador competente a los efectos de que se haga constar dicho mayor importe en la nota marginal de afección”*. Es este un precepto de una redacción similar al art. 74.2 de la antigua Ley de 1963 a través del cual se clarifican las obligaciones que asumen los registradores de cara a garantizar la aplicación de la presente garantía. Al amparo de lo establecido en dicho precepto, dentro igualmente del ámbito de la afección de bienes de naturaleza hipotecaria y en relación asimismo

con los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales, se contempla igualmente el supuesto de que la adquisición gravada pueda disfrutar de una exención, bonificación, reducción o deducción cuyos requisitos se reúnan con posterioridad a la transmisión.

Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos de adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial, operación exenta en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Estas operaciones inmobiliarias relativas a la construcción de viviendas de protección oficial gozan, además, de una bonificación en el ámbito del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO).

¿Qué naturaleza presenta esta clase de exención? ¿Nos hallamos ante una exención de carácter “provisional” o, por el contrario, se trata más bien de una “expectativa” de exención? Téngase presente que, de cara a la aplicación de esta última, habrán de cumplirse los distintos requisitos condicionantes de la misma. De hecho el propio legislador tributario parece contemplar un eventual incumplimiento del deudor articulando un doble mecanismo de garantía, de carácter adicional a la afección de bienes prevista ya en el art. 79.2 de la LGT. Así las cosas, el tributo devengado y aun no exento es objeto de una liquidación caucional por parte de la Administración aun no cobrándose suspendiéndose el ingreso al amparo de dicha solicitud de exención. Y de la liquidación practicada y no ingresada se toma nota marginal en el Registro de la Propiedad, posibilitando a cualquier futuro poseedor de la finca conocer la afección que pesa sobre ella al pago del tributo devengado, liquidado y aun no exento. Tal y como se encargó de precisar en su día FALCÓN Y TELLA¹⁹, resulta criticable que el plazo de prescripción no comience a computarse hasta que no se incumplan los requisitos condicionantes de la aplicación de la exención. Se trata de un criterio difícilmente compatible con la tesis de la *actio nata* que ha de presidir la regulación del conjunto de situaciones objeto de prescripción. Con

17. Ha de reconocerse, sin embargo, que se trata de una garantía específicamente diseñada para aquellos supuestos en los que los bienes han salido del patrimonio del deudor originario o éste resulta ser insolvente.

18. Téngase presente no obstante que, al igual que sucede en el ámbito de la hipoteca legal tácita, siendo la deuda exigible al tercer poseedor del bien afecto éste no habría de responder por los intereses y recargos derivados del incumplimiento del deudor principal, quedando en todo caso limitada la responsabilidad de dicho sujeto al concreto valor de los elementos patrimoniales sobre los que recae la garantía. Por otra parte el derecho de afección cubrirá tanto las cantidades liquidadas como las no liquidadas, no debiendo hallarse los créditos protegidos por la citada garantía vencidos y exigibles, a diferencia de lo que sucede con la hipoteca legal tácita.

19. FALCÓN Y TELLA, R., “La prescripción y las exenciones provisionales concedidas: el discutible criterio de la STS de 8 de febrero de 2005”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2005, pág. 6.

carácter general el plazo de prescripción comienza a computarse cuando transcurre el plazo de tres años de que disfruta el sujeto pasivo para aportar la cédula de calificación provisional de las viviendas protegidas construidas.²⁰

Ciertamente, uno de los principales problemas que plantea el acceso al Registro de esta garantía es el relativo a su necesaria concreción, de acuerdo con el principio de especialidad registral, que demanda la práctica de las correspondientes inscripciones. Ello dificulta la afectación de bienes al pago de intereses, recargos resarcitorios y recargos ejecutivos, de imposible cuantificación cuando la nota se practica al no haberse devengado ni cuantificado en ese preciso instante. De cualquier manera el bien transmitido responde del pago de la deuda liquidada cautelarmente y no ingresada. Más precisamente, el adquirente del art. 79.3 de la Ley 58/2003 responde con los bienes adquiridos en todo caso, quedando enervada la fe pública registral mediante nota marginal que publica la afectación hipotecaria legal y expresamente.²¹

Nótese además que, en el presente caso, el legislador no introduce ninguna salvedad a este respecto. Ello otorga a la presente garantía real una mayor fortaleza, previéndose legalmente que pueda hacerse constar en el Registro mediante nota marginal sin necesidad de solicitud administrativa²². En cierta medida podría afirmarse que nos hallamos en presencia de una auténtica hipoteca legal expresa que, siendo ordenada *ex lege*, consta en el Registro de la Propiedad, no pudiendo oponerse a ella ningún acreedor hipotecario, a no ser que hubiera inscrito antes su derecho. Dicha garantía asegura un crédito con privilegio especial en caso de concurso (art. 90 de la Ley Concursal) e imposibilita que del ejercicio de la potestad comprobadora resulte una liquidación de la deuda tributaria de cuantía superior no coincidente con la anotada

en el Registro. Con carácter general la constancia registral de la afectación resulta obligatoria cuando la ley concede un beneficio fiscal cuya efectividad definitiva va a depender del cumplimiento de un determinado requisito por parte del obligado tributario. Y, no cumpliéndose la condición legalmente establecida, el tercer adquirente del bien afecto tendrá que responder por aquella cantidad que figurase en el registro en el instante de la adquisición del bien, al margen de todas aquellas modificaciones que se hubiesen producido con posterioridad. Analicemos a continuación las posibles situaciones que pueden llegar a plantearse una vez transcurrido el plazo que el legislador otorga para cumplir los requisitos condicionantes de la aplicación de la exención. En primer lugar, que el sujeto pasivo cumpla los requisitos condicionantes de su aplicación, en cuyo caso la exención quedaría perfeccionada desde ese preciso instante, girándose la correspondiente liquidación negativa determinante de la inexistencia de la deuda que deja sin efecto a la liquidación cautelar anterior y ordenándose cancelar la nota marginal de afectación.

En efecto, dada esta primera situación el bien dejaría de estar afecto al pago de la deuda, ya que ésta no existiría. Y todo ello sin perjuicio del ejercicio de la correspondiente potestad comprobadora, gestora e inspectora, que podría llegar a verificar la plena realización del presupuesto de hecho configurador de la exención. Y, en segundo término, que el sujeto pasivo no cumpla los distintos requisitos condicionantes de la aplicación de la exención, en cuyo caso habría que concluir que no hay exención (de hecho, nunca existió) procediéndose, como bien señala MENÉNDEZ HERNÁNDEZ²³, a levantar la suspensión de ingreso de la liquidación caucional.

Una vez notificado al deudor el levantamiento de la suspensión, éste podrá satisfacer el importe de la

20. No obstante, y en aras de garantizar el necesario respeto al principio de seguridad jurídica, el plazo de prescripción para exigir la deuda al tercero titular del bien afecto habrá de ser independiente del establecido en relación con el sujeto pasivo u obligado principal, siendo de aplicación a tal efecto las reglas relativas a la prescripción previstas en sede de responsabilidad tributaria para la determinación del inicio de dicho período, produciendo su interrupción frente al deudor originario efectos ante el nuevo propietario.

21. Tal y como establece el párrafo primero del citado art. 79.3 de la LGT “Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquella exigido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afectación”. Añade a continuación el párrafo segundo del citado precepto que cabrá la posibilidad de modificar la nota marginal “En el caso de que con posterioridad y como consecuencia de las actuaciones de comprobación administrativa resulte un importe superior de la eventual liquidación”.

22. Véase a este respecto lo dispuesto en el art. 67.1 del RGR de 2005

23. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., “Pérdida de efecto de la exención concedida en el supuesto de adquisición de terrenos para viviendas de protección oficial”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 145, 1980, pág. 245.

deuda caucionalmente liquidada en período voluntario, cancelándose acto seguido la nota marginal del Registro. Ahora bien, en el supuesto de que no satisficiera la deuda en dicho período procedería el apremio de la misma. Y, dada esta última situación, ¿No sería más conveniente que primero se requiriera el pago voluntario a cualquiera de los garantes, ya sean estos personales o reales, legales o contractuales, antes de iniciar el procedimiento de apremio? Piénsese que la otra opción consistiría en dar entrada al automatismo consistente en dictar ya la providencia de apremio, procediéndose a liquidar el recargo y concediéndose a los deudores y garantes los nuevos plazos para el ingreso de la deuda tributaria, previstos en el art. 62.5 de la LGT.

En el supuesto de que no se pagase la deuda dentro de estos plazos perentorios habría que diferenciar, a su vez, dos posibles situaciones. En primer lugar, que la garantía estuviera constituida sobre los bienes o derechos del obligado al pago susceptibles de enajenación forzosa, en cuyo caso se procedería a su ejecución por el procedimiento previsto al efecto en el RGR.

Téngase presente que la propia naturaleza real e hipotecaria de la garantía requiere que no se siga la ejecución de la deuda con el deudor, acudiéndose en cambio a la ejecución de la nota marginal de afección y dirigiéndose el requerimiento de pago al poseedor del bien, que es el propio obligado.²⁴

Y, en segundo término, hallándose la garantía constituida sobre bienes o derechos de persona distinta del obligado al pago, prevé el RGR que se de traslado a ésta de la providencia de apremio con notificación de los plazos para el ingreso de la deuda tributaria previstos en el art. 62.5 LGT, requiriéndole para que ingrese el importe de la deuda o, en su caso, ponga los bienes a disposición del órgano de recaudación.

¿No sería más conveniente que el poseedor del bien afecto pudiera acudir en primer lugar al período voluntario de pago y, una vez transcurrido éste, darle traslado de la providencia de apremio para efectuar el pago en período ejecutivo? Y si, una vez transcurrido éste, no hubiese realizado ni lo uno ni lo otro, procedería a ejecutarse la garantía hasta la enajenación de los bienes o derechos.

De cara a efectuar dicha ejecución de las afecciones el RGR se remite al procedimiento de ejecución de la responsabilidad subsidiaria.

¿No hubiese sido más lógico acudir al procedimiento previsto en su art. 74.4 para la ejecución de las hipotecas? Recuérdese que, como ya hemos tenido ocasión de manifestar, nos hallamos en definitiva ante una hipoteca objeto de publicación expresa en el Registro.²⁵

En este sentido coincidimos con LAGO MONTERO²⁶ cuando señala que las afecciones, tengan la nota marginal pendiente o se haya practicado ya la misma, habrían de ejecutarse con arreglo al procedimiento de las hipotecas y no de acuerdo con el procedimiento de las responsabilidades personales subsidiarias²⁷. Y es que si en el art. 79.3 de la Ley 58/2003 la afección específica prevista goza de análoga naturaleza hipotecaria a la recogida en el apartado segundo de dicho precepto (piénsese que nos hallamos en presencia de la misma garantía, si bien reforzada por la publicidad registral que concede la nota), parece lógico pensar que la misma habría de ejecutarse de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 74.3 y .4 del RGR, en lugar de acudir a lo dispuesto en los arts. 174 y 176 de la LGT y 67 del RGR 2005.

Una cosa es que la hipoteca, con carácter general, se presente como un derecho de constitución registral, y otra bien distinta es que dicha afección nazca de la ley, sin necesidad de efectuar la práctica de inscripción alguna

24. No sería pues necesario derivar la acción administrativa ya que, en tanto en cuanto el bien afecto no ha salido del patrimonio del deudor, la ejecución de la garantía real se confunde con la ejecución de la responsabilidad patrimonial universal.

25. En este sentido se pronunciaron en su día ROCA SASTRE, R. y ROCA SASTRE MUNCUNILL, L., *Derecho Hipotecario*, tomo IV-1º y 2º, Bosch, Barcelona, 1979, pág. 996, al afirmar que “Las afecciones legales tienen la naturaleza de hipotecas legales tácitas, afecciones derivadas de los créditos singularmente privilegiados. Se trata de una hipoteca tácita porque hace o surte efectos sin necesidad de acto constitutivo especial alguno, ni de inscripción”. En cambio a juicio de PEÑA BERNALDO DE QUIRÓS, M., *Derechos reales. Derecho hipotecario*, tomo II, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1999, pág. 117, la naturaleza hipotecaria de estas afecciones resulta discutida; a su juicio, “Al tratarse de una carga real ex lege, tiene publicidad superior a la que proporciona el Registro”.

26. LAGO MONTERO, J. M., “La eficacia de las garantías reales tras la LGT 2003 y el RGR 2005. Coordinación en la ejecución (y II)”, ob. cit., pág. 37

27. Como es sabido esta modalidad de responsabilidad subsidiaria requiere la derivación de la acción administrativa al poseedor del bien únicamente cuando se haya agotado el procedimiento ejecutivo con el deudor principal y con el responsable solidario, en su caso.

en el Registro, con independencia de que acceda luego a través de nota marginal.²⁸

Ya el art. 37 del antiguo Real Decreto 1664/1990, de 20 de diciembre, se encargaba de precisar que si la deuda no se satisface en período voluntario ni en vía de apremio, una vez transcurrido el plazo establecido en su art. 108 habría de requerirse al poseedor del bien afecto para que satisfaga la deuda, procediéndose a la ejecución del bien en caso contrario. De este modo quedaba determinado con precisión el instante en que la Administración tributaria, no habiéndose satisfecho la deuda por el deudor principal, podía derivar la acción al poseedor del bien afecto. En efecto, tal y como tuvo oportunidad de precisar el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su Sentencia de 29 de noviembre de 1996 *“El artículo 37 del RGR de 1990 en consonancia con el artículo 41 LGT de 1963, consagra como presupuesto de la derivación, no la previa declaración de insolvencia o fallido del deudor principal, como en el caso de responsable subsidiario, acogible al ‘beneficio de excusión’ sino, simplemente, que la deuda no se pague en período voluntario ni en vía de apremio”*. No obstante también cabe aludir a otros pronunciamientos que rechazan perseguir bienes ajenos al deudor sin haber agotado con éste la vía de apremio. Es el caso, por ejemplo, de la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 16 de septiembre de 1996.

Por nuestra parte estimamos que la persecución de los bienes afectos no exige *per se* el agotamiento de la vía de apremio con el deudor principal, máxime en aquellos supuestos en los que se trata de bienes hipotecados expresa o tácitamente.

Tampoco requieren el agotamiento de la vía de apremio circunstancias tales como la derivación de la acción o la persecución de bienes del responsable solidario. En todo caso debe reconocerse la libertad de la que goza el legislador a la hora de instrumentar en este ámbito el procedimiento para la efectividad de las garantías, ya sean estas personales o reales, con mayor o menor protección

de los derechos de la Hacienda Pública o de los derechos de los administrados.

Por otra parte, la naturaleza real de la garantía ha de posibilitar su ejecución sin necesidad alguna de agotar las acciones personales que puedan ejercitarse en persecución del patrimonio del deudor²⁹. Y ello debido a que en el presente caso existen bienes sujetos fácilmente perseguibles sin necesidad de tener que acudir a los trámites anteriormente indicados.

Recapitulando, nos hallamos ante una garantía real prevista para aquellos supuestos en los que el poseedor de los bienes afectos al pago del tributo sea persona distinta del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal. Cualquiera que sea el poseedor de estos bienes afectos, su posición jurídica se caracteriza por ser titular de un deber de soportar la ejecución de la garantía, que sólo podrá impedirse acudiendo a la realización de la prestación tributaria material, tratándose del sujeto pasivo de la misma, o de una prestación de dar una suma de dinero coincidente con el importe de la prestación que es objeto de la obligación tributaria material garantizada, tratándose de un tercero distinto del sujeto pasivo de la obligación principal garantizada. En este sentido coincidimos con MUÑOZ DEL CASTILLO³⁰ cuando afirma que *“El adquirente de bienes afectos por ley al pago del tributo no ocupa posición subjetiva alguna en la obligación tributaria (...) Se trata de un sujeto de una obligación de garantía real, accesoria a la obligación tributaria, de un sujeto de una relación de garantía real, accesoria a la obligación tributaria, obligado a soportar la ejecución o pagar una cantidad equivalente”*.

A tenor de su condición de garante real, parece claro que debe formar parte del conjunto de sujetos pasivos de las prestaciones tributarias inherentes a la aplicación de los tributos. Ciertamente ya durante la vigencia de la antigua LGT de 1963 se suscitó la discusión relativa a si esta afección de los bienes transmitidos al pago de

28. Recuérdese que las notas marginales, a pesar de carecer de identidad de efectos, constituyendo medios supletorios de publicidad complementaria del asiento principal y no produciendo efectos sustantivos propios (por sí solas no legitiman ni hacen irrevocable ningún derecho), sí que determinan que los derechos inscritos a los que se refieren puedan disfrutar del conjunto de los beneficios del sistema y producir plena efectividad registral, contribuyendo a que el derecho a que se refieren produzca los efectos propios de la inscripción.

29. En un sentido contrario pueden consultarse las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 22 de marzo, 13 de septiembre y 10 de diciembre de 1996 y de 11 de marzo de 1997, en las que se señala que *“(...) Resulta exigible el agotamiento de la vía de apremio para con el deudor principal antes de requerir el pago al poseedor de los bienes afectos”*.

30. MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., en la obra colectiva MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., DE PABLO VARONA, C. y VILLARÍN LAGOS, M., *Comentarios a la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 62.

los tributos que gravan su transmisión constituye una garantía real o si, por el contrario, se trata de un supuesto de responsabilidad solidaria o subsidiaria.

Desde nuestro punto de vista se trata de una garantía real, en tanto en cuanto el adquirente puede liberarse abandonando el bien. Téngase presente además que, ya durante la vigencia del antiguo RGR de 1990, sus arts. 37.2 y 128.3 posibilitaban que, dentro del procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal, se requiriese de pago al adquirente de los bienes afectos y, en caso de que éste no pagara de forma voluntaria el importe de la deuda, sufriera la ejecución sobre el bien en el importe necesario para cubrir la deuda inicial, el recargo de apremio, los intereses y las costas, sin exigencia expresa de previa derivación de la acción tributaria ni declaración de su responsabilidad.³¹

Lo cierto es sin embargo que el TS, mediante Sentencia de 14 de noviembre de 1996, estimó que la afección de bienes y derechos al pago de la deuda constituye una garantía subsidiaria, precisando que únicamente podría ejercitarse sobre los bienes de un tercero en el supuesto de que la Hacienda Pública no hubiese podido cobrar los débitos tributarios de los sujetos pasivos. Estimaba así el Alto Tribunal que, de cara a proceder contra los adquirentes, constituye un requisito legal el acto administrativo de derivación de la responsabilidad, previa declaración de fallido del deudor.

Por su parte, y como hemos tenido ocasión de precisar, el art. 79.1 de la Ley 58/2003 lo califica como un

supuesto de responsabilidad, y además de responsabilidad subsidiaria³². Se trata así de una garantía personal limitada en su contenido por el valor de los bienes afectos y de carácter mixto (personal y real)³³.

Al amparo de lo establecido en el vigente RGR de 2005³⁴ la declaración de responsabilidad subsidiaria se presenta como un presupuesto para que el adquirente pueda verse perjudicado por la actuación del contenido de la garantía en que consiste la afección, recogiendo su art. 67 número 1º la exigencia de previa declaración de responsabilidad subsidiaria, con cumplimiento de los requisitos que la ley impone, para que pueda ejercitarse el derecho de afección.³⁵

De este modo, a pesar de que la afección de bienes al pago de la deuda tributaria continúa presentando un contenido real limitado, al tratarse de una garantía limitada en cuanto a sus efectos sobre el patrimonio del responsable) y que se concreta sobre el valor realizable de los bienes afectos, no resulta posible su ejercicio frente a los adquirentes posteriores de tales bienes sin que, con carácter previo, se haya derivado la acción tributaria y declarado su responsabilidad respetándose el conjunto de requisitos existentes al respecto, a saber, audiencia previa, motivación, notificación y recursos. Dicho de otro modo, los adquirentes de los bienes y derechos afectos sólo podrán quedar perjudicados por la ejecución seguida por la Hacienda Pública de cara a hacer efectivo el impuesto que gravan la transmisión en aquellos casos en los que tal ejecución se siga contra ellos mismos en su condición

31. Tal y como declaró el TEAC en su Resolución de 9 de julio de 1999, se trata de la mera ejecución de una garantía real que no requeriría de la previa declaración de fallido, ni siquiera una derivación formal de responsabilidad.

32. Recuérdese que, de conformidad con lo dispuesto por el citado precepto “Los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda tributaria no se paga”. Lo dispuesto por dicho precepto ha de ser puesto en conexión con el art. 43.1 de la citada Ley, que incluye entre los responsables subsidiarios, en su letra d), a los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del art. 79 de la Ley.

33. En cierta medida podría afirmarse que el derecho de afección previsto en el art. 79 de la LGT es de origen legal, al igual que la hipoteca legal tácita regulada en el art. 78 de la citada Ley 58/2003 respecto a la anualidad pendiente y la anterior de los tributos que gravan periódicamente los bienes inscritos. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en relación con esta última, la afección queda limitada por los principios hipotecarios, no incidiendo sobre los adquirentes protegidos por la fe pública registral, como expresamente establece el art. 79.2 de la LGT. Recuérdese a este respecto, además, lo señalado en el último inciso del art. 5 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, en virtud del cual no se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el registro conste expresamente la afección.

34. Tal y como se afirma en el Preámbulo del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el vigente RGR, “La principal novedad radica en que se establece expresamente que el ejercicio del derecho de afección se realizará de acuerdo con las normas del procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria, al haber configurado la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al adquirente del bien afecto como responsable subsidiario”.

35. Véase igualmente a este respecto el Informe de la Comisión General de Calificación del Colegio de Registradores de 18 de marzo de 2011, en el se declara a este respecto que “La situación del adquirente de bienes afectos no es distinta de la del responsable subsidiario de la deuda tributaria, salvo, se ha de entender, en la concreción de la responsabilidad al valor de los bienes afectos”.

de responsables subsidiarios. Y, en el supuesto de que no concurriese dicha declaración de responsabilidad, no podrían verse perjudicados por la ejecución seguida contra los bienes o derechos afectos.

Como ya apuntamos al inicio del presente trabajo, esta remisión introducida al procedimiento establecido para derivar la responsabilidad subsidiaria plantea diversas cuestiones, dada la falta de conexión que parece producirse entre la configuración real del derecho de afección, de una parte, y el carácter personal de la figura del responsable. De entrada, el adquirente no constituye un obligado tributario, sino un tercero que únicamente ha de soportar el ejercicio del derecho real de garantía de la Hacienda Pública. En efecto, el tercero titular de un elemento patrimonial afecto no constituye un deudor obligado al pago, en tanto en cuanto no asume ninguna obligación ni ocupa posición subjetiva alguna dentro de la relación crediticia existente entre la Administración y el sujeto pasivo. La relación existente entre Hacienda y el tercer adquirente no constituye, en ningún caso, una relación jurídico-obligacional. A mayor abundamiento, la responsabilidad tributaria se origina, con carácter general, con motivo de la realización del presupuesto de hecho establecido en la norma, sin que la transmisión posterior de bien alguno contribuya a liberar de dicha posición.³⁶ La constancia expresa de la afección se articula a través de nota marginal extendida al margen de la inscripción, a través de la cual accede al Registro la transmisión cuyo Impuesto se garantiza. Dicha circunstancia queda recogida en el art. 79 de la LGT en relación con aquellos supuestos en los que la ley concede un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad depende del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de algún requisito³⁷. En cambio los arts. 67 del RGR y 122.3 del Reglamento del ITPyAJD disponen la extensión de la nota marginal con carácter general en todos aquellos casos en que proceda la afección.

¿Cabe estimar que la afección sólo procede en aquellos casos en los que exista transmisión, tratándose además de un tributo que grave dicha transmisión? Desde nuestro punto de vista así es, no siendo de aplicación, en consecuencia, dentro de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), a pesar de que frecuentemente se viene extendiendo la nota de forma indiscriminada. Y lo mismo cabría estimar en relación con otros actos gravados que no implican transmisión como, por ejemplo, las segregaciones, divisiones materiales u horizontales, constitución y cancelación de hipoteca, etc.³⁸

La práctica de la citada nota marginal genera un efecto excluyente de la fe pública registral. Ahora bien su práctica no determina una prioridad registral determinada que atribuya al apremio administrativo seguido contra el deudor principal efectos de “purga” respecto de los asientos posteriores a la fecha de la nota. Dichos efectos de “purga” únicamente podrán alcanzar a los titulares de derechos inscritos con posterioridad a la fecha de la anotación preventiva de embargo acordada en el procedimiento de apremio. Téngase presente que la práctica de la nota marginal no origina, respecto de la afección de bienes y derechos al pago de la deuda tributaria, efectos distintos de los que la legislación tributaria prevé para dicha afección. Y, en tanto en cuanto el ejercicio del derecho de afección exige la previa declaración de responsabilidad subsidiaria del adquirente de los bienes afectos, se ha de estimar que los titulares registrales posteriores al deudor principal no pueden quedar afectados por la ejecución seguida para el cobro de la deuda tributaria sin que, con carácter previo, haya sido declarada su responsabilidad subsidiaria. Por lo que respecta al derecho de prelación establecido en favor de la Hacienda pública en el art. 77 de la Ley 58/2003 conviene tener presente que la prelación que el precepto reconoce a la Hacienda Pública para el cobro de sus créditos no

36. Cuestión distinta es que la aplicación de las reglas reguladoras de la responsabilidad en el presente supuesto contribuya a reforzar la subsidiariedad del tercero titular de los bienes afectos y, por ende, la protección de los adquirentes de los bienes afectos, al responder éstos de la deuda sólo tras ser declarados fallidos el deudor principal y los responsables solidarios, reconociéndoseles además el derecho a impugnar las liquidaciones correspondientes y el acto de declaración de responsabilidad, de acuerdo con lo establecido en el art. 174.5 de la LGT.

37. En este mismo sentido se pronuncia el art. 5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD).

38. Repárese además en el hecho de que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) constituye un impuesto que, incluso en su modalidad de cuota variable, grava formalmente el documento y no la transmisión. Tal y como señaló la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 4 de febrero de 2011 “La institución de la afección se aplica a los bienes y derechos transmitidos, es decir, se requiere la existencia de una transmisión. Por tanto, una escritura de declaración de obra nueva, cuya formalización en escritura pública está sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, sin embargo no dará lugar a la institución de la afección regulada en el artículo 5 del TR”.

opera *ipso iure*, debiendo por el contrario hacerse efectiva a través de la interposición de la correspondiente tercería de mejor derecho.

Debe diferenciarse pues entre las preferencias crediticias y el principio de prioridad registral. Y en base a ello estima FALCÓN Y TELLA³⁹ que en caso de que se haya producido la transmisión del dominio no podrá tomarse anotación preventiva del embargo ejecutivo acordado en el procedimiento de apremio fiscal seguido para el cobro del Impuesto que ha gravado la transmisión, sin que del mandamiento resulte, como trámite esencial del procedimiento sujeto a calificación por el registrador conforme al art. 99 del Reglamento Hipotecario (RH), que se ha declarado la responsabilidad subsidiaria del titular registral del dominio (ya se trate del adquirente o de posteriores compradores de la finca inscrita) y que, contra él, en tal concepto, se sigue el apremio. Tal y como sugiere el citado autor *“Si sólo se hubiera producido la transmisión de un derecho real limitado (por ejemplo, la transmisión de un usufructo) el embargo acordado en el procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal y titular del dominio podrá anotarse, pero únicamente sobre el dominio gravado que subsista inscrito a nombre del deudor, sin que pueda provocar, según lo expuesto, un efecto de purga respecto de los adquirentes posteriores de derechos limitados”*.

En efecto, dada la citada situación el embargo sólo afectaría a la nuda propiedad y no a quien hubiese admitido el usufructo, o bien a posteriores adquirentes de ese usufructo, salvo que se declare la responsabilidad subsidiaria de los mismos previa declaración de fallido del deudor principal).

La duración de la nota marginal caduca a los cinco años. Ahora bien ¿Cuál sería el plazo durante el cual la Administración tributaria quedaría legitimada para derivar la acción tributaria contra los adquirentes de bienes afectos de manera que, caducada aquella, no pueda ya

iniciarse el procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria del adquirente que inscribió vigente la nota? ¿Cabría la posibilidad de estimar que la derivación podría tener lugar, una vez caducada la nota, siempre que no hubiese transcurrido el plazo de prescripción de la acción frente a los responsables?⁴⁰

En relación con estas cuestiones señaló ya en su día la DGT mediante contestación a Consulta de 25 de octubre 2006 que debe atribuirse a la nota marginal eficacia determinante del plazo para exigir el pago de la deuda tributaria a los adquirentes de bienes afectos. De acuerdo con lo manifestado por el citado Centro Directivo *“Si en el momento de inscribir la adquisición consta expresamente la afección del bien mediante la nota correspondiente (...) el adquirente no resultará protegido por la fe pública registral, quedando el bien afecto al pago de las deudas tributarias derivadas tanto de su adquisición como de transmisiones anteriores a su adquisición y la Administración puede exigir el pago de dichas deudas, salvo que haya transcurrido el plazo de caducidad de la referida nota, pues la finalidad de la misma es, además de proteger a los terceros adquirentes que adquieren confiados en el contenido del Registro, determinar el plazo para exigir el pago de la deuda tributaria derivada de la transmisión anterior a la adquisición”*. De este modo habría que concluir que la nota marginal de afección no sólo tiene una eficacia negativa (al excluir el juego de la fe pública registral), sino también positiva, siendo su vigencia la que hace posible que la Administración pueda derivar la acción de responsabilidad y declarar la responsabilidad subsidiaria del adquirente de bienes afectos. Téngase presente finalmente que, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, resulta posible la ampliación de la garantía en aquellos casos en los que, como consecuencia de la comprobación, resultare mayor deuda liquidada a garantizar. Como es lógico, en estos supuestos habrá de rectificarse la nota marginal de afección. Y no creemos que dicha rectificación deba perjudicar a terceros

39. FALCÓN Y TELLA, R., “Alcance de la afección de bienes prevista en el art. 79 LGT: la necesidad de que exista transmisión y de que siga vigente la nota marginal”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2011, pág. 8.

40. Como es sabido, y de conformidad con lo establecido en el art. 67.1 de la Ley 58/2003, dicho plazo ha de contarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria realizada frente al deudor o al responsable subsidiario.

41. Recuérdese a este respecto que las anotaciones preventivas aseguran la eficacia de una situación jurídico-real ya constituida, que se publica y que enerva la fe pública registral. La anotación no altera la naturaleza del derecho inscrito, pudiendo prevalecer sobre el crédito anotado un derecho real adquirido con anterioridad aunque haya sido inscrito posteriormente.

adquirentes del bien con la carga de la afección anotada en su día.⁴¹

Refiriéndose a un supuesto en el que concurrían dos garantías aplicables al crédito público respecto del crédito bancario, al margen de las restantes que pudieran establecerse por parte de la normativa vigente (la afección del bien a la deuda tributaria y el derecho de prelación)⁴² afirmó la DGT mediante contestación a Consulta de 19 de enero de 2012, teniendo presente además lo establecido en el art. 5.1 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, de conformidad con el cual “1. *Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los Impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los Notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral*

el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección”, así como lo declarado por el art. 67.1 del vigente RGR, que el bien inmueble estará afecto al pago de la deuda tributaria por ITPyAJD derivada de la liquidación girada por la Administración tributaria competente según lo previsto en los arts. 5 del RDLeg. 1/1993 y 79 de la LGT salvo que el poseedor del bien inmueble resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral. Añade además la DGT en la citada Resolución que, a la luz de lo señalado en los arts. 77.1 y 170.2⁴³ de la LGT y 64 del RGR⁴⁴, se establece, sin perjuicio de la eventual aplicación de las garantías consagradas en los arts. 78 (hipoteca legal tácita) y 79 (afección), el derecho de prelación de la Administración tributaria competente para el cobro del crédito público derivado de la liquidación girada por el ITPyAJD, salvo que la inscripción de la hipoteca en el Registro de la Propiedad sea anterior a la fecha en que se haya hecho constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública. Asimismo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el citado art. 64 del RGR.

42. Concretamente en el presente supuesto planteado a la DGT tuvo lugar la transmisión de un inmueble y se produjo la autoliquidación correspondiente por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), constituyéndose una hipoteca sobre el mismo bien inmueble en el momento de adquisición o en un momento posterior y existiendo en concurrencia una concurrencia entre dos créditos, a saber: de una parte, un crédito tributario derivado de una liquidación girada por la Administración tributaria competente por el ITPyAJD, la cual no se ha satisfecho en periodo voluntario, produciéndose durante el período ejecutivo la anotación de embargo en el Registro por afección de los bienes e iniciándose las actuaciones de enajenación del bien embargado; y, de otra, un crédito bancario con garantía hipotecaria anotado registralmente.

43. Señala concretamente este precepto que “2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera. En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación. La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta Ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.”

44. De conformidad con lo dispuesto por el presente precepto reglamentario “1. Conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico. 2. Cuando en los mencionados registros consten derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público.”

Sentencias

y consultas

18

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

TRANSMISIONES ONEROSAS

Adquisiciones de objetos y joyas de oro a particulares por parte de un empresario.
(Consulta nºV2131-12 de 7 de noviembre de 2012 de la DGT)

La delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y ITPAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente.

Habrà que determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Si concurren ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA.

En tal caso, se aplicarán las reglas de este impuesto, de modo que es sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta, debiendo necesariamente repercutir el importe del impuesto sobre aquel

para quien se realice la operación gravada que queda obligado a soportarlo todo ello conforme a lo establecido en los artículos 84 y 88 de la Ley 37/1992.

Resulta a estos efectos indiferente que el adquirente ostente la condición de particular o bien de empresario o profesional.

En definitiva, la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario- profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos.

No resulta admisible el criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y reglamentos del IVA y del ITPAJD.

Por el contrario, dichas normas sostienen claramente un criterio bien distinto.

Respecto al tipo de gravamen, el artículo 11.1 del texto refundido del ITPAJD establece que:

“1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente:

Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo 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 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado...”

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

19

Por lo tanto al tratarse de bienes muebles, el tipo de gravamen será del 4 por 100, salvo que la comunidad autónoma correspondiente tenga fijado un tipo distinto.

En consecuencia, si la transmisión onerosa se ha efectuado por un particular quedará sujeta al ITPAJD, con independencia de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido, siendo indiferente la condición de este último.

PERMUTA

Disolución de un proindiviso calificada de permuta. (Consulta nº V1970-12 de 15 de octubre de 2012 de la DGT)

Partiendo de la premisa de que las comunidades de bienes no realizan actividades empresariales, si una comunidad de bienes se disuelve y en esa disolución no se dan excesos de adjudicación evitables y dicho exceso inevitable se compensa con dinero, la operación tributará exclusivamente por el concepto de actos jurídicos documentados, como es el caso de la disolución de la comunidad de bienes de origen hereditario que ostentan los consultantes con su tía.

Ahora bien, las siguientes disoluciones que quieren hacer ya no cumplirían esta premisa ya que para que la operación tributaría únicamente por el concepto de actos jurídicos documentados,

cada comunidad de bienes se debería disolver sin excesos de adjudicación y sin compensar con bienes que componen otra comunidad.

En el caso que plantean no se trata de una disolución de una comunidad de bienes, ya que existen varias comunidades de bienes diferentes aunque los comuneros sean los mismos en todos los casos, una de origen inter vivos originada por la disolución de la comunidad con la tía y otras de origen mortis causa de diversas herencias; además algunos bienes inmuebles de la comunidad de origen inter vivos van a quedar en pro indiviso.

En realidad nos encontramos ante una permuta; a este respecto, el artículo 1.538 del Código Civil, dispone que:

“La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”

En el caso planteado va a haber varias permutas que consisten en que cada comunero va a realizar una transmisión de la cuota abstracta de su participación en dicha comunidad al otro comunero; no puede decirse estrictamente que el comunero ostente una participación social, sino una cuota abstracta en los bienes concretos que integran la comunidad de bienes, de manera que el tipo impositivo debe ser el que corresponda a cada uno de los bienes concretos

incluidos en dicho ente jurídico, en este caso a los bienes inmuebles.

Por tanto deberán tributar cada permutante por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como una adquisición de bienes inmuebles por las partes permutadas.

ADJUDICACIONES EN PAGO

Adjudicación en pago de asunción de deudas. (S.T.S.J. de Baleares, 8 de octubre de 2012)

El recurrente, en escritura pública de pacto sucesorio con disposición a título singular y transmisión actual, recibió de su mujer dos inmuebles, con obligación de pago de las deudas que los gravaban, autoliquidado por el Impuesto de Sucesiones. Sin embargo la Administración tributaria considera que se trataba de operación onerosa consistente en la adjudicación para pago de deudas, formulando propuesta de liquidación sobre la base imponible de las deudas asumidas y al tipo del 7%.

Para la Sala, el principio de calificación fiscal impone que el impuesto sea exigido con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, y ello con independencia de la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Dada

la transmisión actual de bienes inter vivos, es apreciable así el carácter oneroso de parte de la transmisión, en concreto como consecuencia de la expresa aceptación por el recurrente de las deudas pendientes garantizadas mediante condición resolutoria o préstamo hipotecario. Y subrogado en ese préstamo, ello conlleva la realización del hecho imponible por transmisiones patrimoniales, adjudicaciones en pago de asunción de deudas.

EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Adjudicación de una finca rústica: desmerecimiento si se divide. (S.T.S.J. de Extremadura, 11 de septiembre de 2012)

Se formaliza la extinción de la comunidad de bienes que había estado constituida sobre una finca rústica. La totalidad de la finca fue adjudicada al recurrente, que ya poseía el 50% de la misma. El recurrente reclama que era de aplicación al caso lo dispuesto en el art. 7.2.b) del Texto Refundido del Impuesto en relación con el art. 1062 del Código Civil, de forma que no procedía tributar por transmisiones patrimoniales onerosas pues la división de la finca perjudicaría notablemente el valor que tendría si se vendiese como un todo unitario, aportando para ello un informe pericial que asegura que si la finca se dividiera la rentabilidad a obtener de ésta sería menor.

Para la Sala, se trata de una finca de más de doscientas hectáreas, dedicada a la explo-

tación ganadera. El informe aportado por la actora asegura que el beneficio que pudiera obtenerse con una finca dividida en dos sería muy inferior al correspondiente a la finca en su totalidad. No obstante, el informe no explica más que de forma genérica las razones en que se basa, ni por qué llega a la conclusión de que los beneficios puedan ser tan inferiores. Por el contrario, atendiendo a la superficie de la finca y a su destino de aprovechamiento agrícola, básicamente ganado porcino, no se considera que la finca pueda ser incluida en alguno de los supuestos del art. 1062 del Código Civil, la finca rústica es divisible; y el recurrente no acredita que su división suponga un desmerecimiento importante de la misma. Además, esta Sala ya ha señalado en casos anteriores (sentencia de 26 de abril de 2006) que aunque la división de la finca suponga un menor rendimiento económico en cuanto a la explotación ganadera que en la misma se pueda desarrollar ello no conlleva, por sí mismo, un desmerecimiento o imposibilidad de división que excluya el supuesto del gravamen por transmisiones patrimoniales.

ACTAS DE NOTORIEDAD

Acta de notoriedad para inmatricular una vivienda. (Consulta nº V2216-12, de 19 de noviembre de 2012 de la DGT)

Para determinar la tributación de las actas de notoriedad en

la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, existen una regla general y una regla especial:

- ❖ Regla general: Las actas de notoriedad se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago de este impuesto. Es decir, constituyen una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.
- ❖ Regla especial: Las actas de notoriedad no se consideran transmisiones patrimoniales a los efectos expuestos cuando se acredite el pago del impuesto –o la exención o la no sujeción – correspondiente al título que se supla por dicha acta de notoriedad.

Según lo expuesto y en relación con la cuestión planteada, es irrelevante que el consultante haya satisfecho el impuesto correspondiente a la adquisición por herencia del inmueble que pretende inmatricular por el procedimiento previsto en el artículo 298.1.2º del Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, ya que el título de esta adquisición –la escritura pública de la partición hereditaria y su adjudicación– no necesita ser suplido por el acta de notoriedad.

Lo que sí necesita ese título para su inscripción en el Registro de la Propiedad, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b)

del artículo 199 del Texto Refundido de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946, es ser complementado por acta de notoriedad, dado que la finca no está inscrita en dicho registro y no se ha acreditado de modo fehaciente el título adquisitivo del transmitente o enajenante (el causante).

En este caso, el citado artículo 298 del Reglamento Hipotecario determina en el número 2º de su apartado 1 que, en defecto de documento fehaciente del título del transmitente o causante, para inmatricular fincas no inscritas a favor de persona alguna, debe complementarse el título público adquisitivo con un acta de notoriedad acreditativa de que el transmitente o causante es tenido por dueño. Es el título de la adquisición de este transmitente o causante (en este caso el causante) el que, en su caso, va a ser suplido por el acta de notoriedad y, por tanto, por tal adquisición es por la que debe acreditarse haber satisfecho el impuesto –o la exención o no sujeción – si se pretende evitar la sujeción del acta de notoriedad a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

RECONOCIMIENTOS DE DOMINIO

Acción declarativa de dominio sobre un inmueble por usucapión. (Consulta nº V2177-12 de 14 de noviembre de 2012 de la DGT)

Las premisas básicas del tratamiento del reconocimiento de dominio en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) son las siguientes:

El reconocimiento de dominio a favor de persona determinada tiene la consideración de transmisión patrimonial a efectos de la liquidación y pago del impuesto, salvo que se acredite:

- ❖ El pago del impuesto en los términos regulados
- ❖ La exención o no sujeción por la transmisión que se suple por el reconocimiento de dominio.

Ahora bien, el pago que ha de acreditarse para que tal acreditación produzca la no sujeción del reconocimiento de dominio a transmisiones patrimoniales onerosas debe cumplir dos requisitos:

- ❖ Que corresponda al título suplido por el reconocimiento de dominio.
- ❖ Que se refiera a los mismos bienes.

Por lo tanto, si el consultante no ha tributado por el Impuesto, deberá tributar por el reconocimiento de dominio en el momento actual, sin que pueda entenderse que existe prescripción, porque es el propio reconocimiento de dominio el hecho imponible del impuesto.

Por otra parte, el artículo 10 del mismo texto legal establece que:

“1. La base imponible está constituida por el valor real del

bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.”.

Por lo tanto, la base imponible será el valor real del inmueble, que se entiende que es el valor de mercado en el momento de dictarse el reconocimiento de dominio.

Adquisición de un bien como consecuencia del ejercicio del retracto (Consulta nº V2208-12 de 16 de noviembre de 2012 de la DGT)

Conforme al artículo 1.521 del Código Civil:

“El retracto legal es el derecho de subrogarse, con las mismas condiciones estipuladas en el contrato, en lugar del que adquiere una cosa por compra o dación en pago”.

El artículo 1.522 del mismo texto legal establece que:

“El copropietario de una cosa común podrá usar del retracto en el caso de enajenarse a un extraño la parte de todos los demás condueños o de alguno de ellos. Cuando dos o más copropietarios quieran usar del retracto, sólo podrán hacerlo a prorrata de la porción que tengan en la cosa común.”.

Una vez ejercitado el retracto, el retrayente sustituye al anterior propietario en todos sus derechos y acciones (artículo 1.511 CC), por lo que puede entenderse que, en virtud de la subrogación operada, tan solo

se ha producido una transmisión aún cuando formalmente hayan tenido lugar dos, la inicial y la que, sustituyendo a la anterior, es consecuencia del ejercicio del retracto.

Por otro lado el artículo 1.518 del Código Civil impide que pueda ejercitarse el retracto sin que por parte del retrayente se reembolse al anterior propietario del precio de venta, de los gastos del contrato, de cualquier otro gasto legítimo hecho para la venta y de los gastos necesarios y útiles hechos en la cosa, incluyéndose, entre los gastos legítimos hechos para la venta, el pago del impuesto causado por la transmisión.

Por tanto, si la adquisición de un bien como consecuencia del ejercicio del retracto originase el pago del impuesto, el adquirente estaría soportando dos veces la carga impositiva que ya había abonado con antelación al resarcir al anterior propietario de los gastos contemplados en el artículo 1.518.

Por ello, y para evitar la doble imposición que en ese caso podría originarse, el artículo 45.I.B.2 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, declara exentas “*las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquél hubiere satisfecho ya el impuesto.*”. Como vemos el artículo 45.I.B.2) establece una

exención meramente técnica ya que en modo alguno supone que la adquisición del bien quede dispensada del pago del impuesto, pues de las dos transmisiones que se suceden en el tiempo, la segunda tan solo deja de tributar cuando se justifica que la anterior lo ha hecho efectivamente.

Por último, el artículo 46.5 del reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, establece las competencias de la oficina liquidadora para determinar si el que ha ejercitado un derecho de retracto legal no debe satisfacer el impuesto porque ya lo haya satisfecho el primer adquirente: “*A los solos efectos de que el que adquiera una finca o derecho real a virtud de retracto legal no satisfaga el impuesto, si el comprador de quien lo retrae lo hubiera satisfecho ya, la Oficina Liquidadora calificará la procedencia o no del retracto, sin necesidad de que el retrayente entable demanda judicial.*”

FIANZAS

Subrogación de préstamo y simultánea constitución de la fianza. (S.T.S.J. de Cataluña, 13 de septiembre de 2012)

Se otorga una escritura pública de compraventa con subrogación de hipoteca, en la que el recurrente actuaba como concedente del crédito. La parte actora sostiene que, con el afianzamiento que solidariamente con la parte deudora subroga-

da constituyeron en el mismo acto los fiadores, se garantizaba especialmente el cumplimiento de las obligaciones dinerarias del crédito hipotecario subrogado, en cuanto a la devolución del capital, intereses y otras obligaciones accesorias previstas, es decir, que la subrogación del préstamo a favor de los adquirentes y la constitución de la fianza son simultáneas en el tiempo, ya que se formalizaron en el mismo acto. Por ello considera que, con arreglo a lo previsto en el artículo 7 del TR del ITPyAJD, la operación ha de ser declarada exenta de tributación.

Para la Sala, una vez presentada la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales correspondiente a la ampliación del préstamo, no procederá practicar una nueva liquidación tributaria, por el mismo concepto, como consecuencia de la ampliación asimismo de la fianza correspondiente al repetido préstamo.

TRANSMISIÓN DE VALORES “ INMOBILIARIOS ”

Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. (S.T.S.J. de Madrid, 9 de octubre de 2012)

El motivo de la litispendencia versa sobre una la adquisición del 100% de las acciones de una mercantil, que era propietaria en pleno dominio de un edificio de oficinas por lo que el adquirente liquidó por TPO en aplicación del art. 108 de la Ley

del Mercado de Valores. Posteriormente, el contribuyente presenta ante la Administración tributaria escrito en el que manifiesta que la autoliquidación practicada trae causa en aplicación del artículo 108.2.a) de la Ley del Mercado de Valores y por entender que la aplicación de esa norma contraviene los artículos 13.B.5 y 13.C de la Sexta Directiva 1977/388/CEE y la Directiva 69/335/CEE, solicita la rectificación de la autoliquidación por ITP y AJD y la devolución de la cantidad ingresada.

Para la Sala, no puede aceptarse la pretensión de incompatibilidad del artículo 108.2 aludido con la normativa comunitaria de tal manera que, como así sucede en el caso examinado, está sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas la transmisión de valores que representen participaciones en el capital social de sociedades cuyo activo está constituido al menos en un 50% por inmuebles y el adquirente obtiene como resultado de la transmisión una posición tal que le permita ejercer el control sobre la entidad de que se trate. Supuesto este que no encaja en la exención del impuesto prevista para las transmisiones de valores en el artículo 45.B) 9 del TRLITPO y AJD que se remite al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Ya en la propia exposición de motivos de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores se tenía en cuenta la normativa comunitaria al seña-

lar que: “Con objeto de atender la propuesta de Directiva de la Comunidad Económica Europea relativa a los impuestos indirectos sobre las transacciones de valores, la exención prevista en el Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones sujetas al mismo se hace extensiva al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se ha pretendido asimismo, de acuerdo con lo previsto en la citada propuesta de Directiva, establecer medidas para tratar de salir al paso de la elusión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias”.

EXENCIONES SUBJETIVAS

Exención subjetiva parcial. (S.T.S.J. de Murcia, 26 de septiembre de 2012)

La Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, SA, adquiere dos inmuebles respecto de los cuales considera que gozan de exención del impuesto en cuanto que son inmuebles necesarios para prestar el Servicio Postal Universal, de conformidad con el artículo 19.1 de la Ley 24/98, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales.

Para la Sala, debe tenerse en cuenta que el derecho a la exención se limita a los «servicios reservados». Y es que la distin-

ción entre «servicios reservados» y los demás servicios es necesaria ya que Correos, conforme al artículo 58 de la Ley 14/2000, se configura como una Sociedad Estatal de las previstas en la disposición adicional duodécima de la LOFAGE, conforme a la cual las sociedades mercantiles estatales se registrarán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que les sean de aplicación la normativa presupuestaria, contable, patrimonial, de control financiero y contratación. Por tanto, dentro de su actividad ha de diferenciarse entre los servicios que se desarrollan en régimen de concurrencia con otros operadores, de aquellos otros servicios reservados que se encuentran vinculados a garantizar la prestación del servicio postal universal. No puede extenderse la exención más allá de los límites estrictos de la prestación de los servicios reservados. Desde un punto de vista operativo la práctica de la liquidación puede, en principio, plantear algún problema porque habrá que diferenciar qué parte de la actividad se dedica a la prestación de servicios reservados y cuáles no. Sin embargo, puede que la cuestión no sea tan compleja puesto que el artículo 29 de la Ley 24/98 establece la obligación de separación de cuentas con base en las cuales cabe practicar la liquidación correspondiente en proporción a la actividad desarrollada que no

se relacione con servicios reservados.

PRESCRIPCIÓN DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS

Elevación de contrato privado de compraventa a escritura pública. (Consulta nº V1952-12 de 10 de octubre de 2012 de la DGT)

De no concurrir alguna de las circunstancias expresadas en el artículo 1.227 del Código Civil con anterioridad a la elevación a público del documento privado, la fecha de la elevación a escritura pública deberá considerarse la fecha de la transmisión, la cual determinará, además, la fecha del devengo del impuesto y, por tanto, de las condiciones de la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al documento en cuestión, base imponible, tipo y demás elementos constitutivos de la obligación tributaria.

En caso que se cumpliera alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código

Civil, y hubieran pasado más de cuatro años desde que se produjo esa circunstancia, la elevación a escritura pública no estará sujeta al ITPAJD por haber prescrito el Impuesto. Por la documentación aportada no se puede determinar dicha circunstancia porque solamente ha aportado el recibo del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) del último año; pero se le informa que si la vivienda está registrada en el Catastro, que es la base del IBI, a nombre del adquirente hace más de cuatro años, se producirá la prescripción del impuesto.

DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Resolución de una compraventa. (S.T.S.J. de Murcia, 24 de septiembre de 2012)

En escritura pública se documenta la transmisión de un solar. Tres años más tarde se vuelve a otorgar escritura pública resolviendo aquella compraventa, sobre la base que no se

llegó a inscribir en el Registro de la Propiedad y que se trató de un acto nulo de pleno derecho, ya que cuando el transmitente, tras heredar de su padre dicho solar, hizo una ficción de compraventa para evitar el embargo del solar derivado de dos demandas ejecutivas de embargo, sin que hubiera habido transacción económica y sin inscribir en el Registro de la Propiedad para evitar un delito de alzamiento de bienes.

Para la Sala, la compraventa no ha sido anulada por declaración judicial o administrativa por resolución firme, de rescisión, nulidad o resolución de un contrato, único supuesto derecho de devolución, art. 57.1 del Texto Refundido del ITP. La escritura pública de tres años después de la primera escritura, en la que consta que las partes pactan expresamente la devolución de la finca transmitida como del dinero entregado como contraprestación, se está reconociendo la previa transmisión de la finca y entrega de dinero.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

AUMENTO DE CAPITAL

Ampliación de capital por una sociedad. (Consulta nº V1981-12 de 15 de octubre de 2012 de la DGT)

El artículo 45.I.B) 11 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:

“B) *Estarán exentas:*

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

La ampliación de capital que, en su caso, efectúe la entidad consultante estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de capital, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del texto

refundido, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, transcrito anteriormente, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE.

FUSIONES

Absorción de una sociedad. (Consulta nº V1963-12 de 11 de octubre de 2012 de la DGT)

El socio mayoritario no obtiene una posición de control que no tuviera ya con anterioridad, ni tampoco se produce un aumento de la cuota de participación, sino que, por el contrario, tiene lugar una disminución de esta que pasa del 74,461% al 58,689%, por tanto, en el supuesto que se examina no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2.a) del artículo 108 de la Ley 24/1988 para que proceda la tributación de la operación planteada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD, por lo que a la referida operación le es de aplicación la exención prevista en el artículo 45.I.B.9 del Texto Refundido del Impuesto.

Absorción de una sociedad por otra sin que la entidad absorbente lleve a cabo una ampliación de capital. (Consulta nº V1976-12 de 15 de octubre de 2012 de la DGT)

En principio sería aplicable el gravamen regulado en el artículo 108.2.a) de la LMV, sin embargo, en este caso, dado que el control se obtendría mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en el primario, resultaría aplicable la regla general y no la especial, es decir, que la operación no tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Canje de valores y absorción. (Consulta nº V2078-12 de 30 de octubre de 2012 de la DGT)

En virtud del canje de valores una de las dos sociedades (X) participadas adquirirá la totalidad de las participaciones de la otra sociedad (Y), posteriormente, la sociedad dominante (X) absorberá a la sociedad dominada (Y).

En cuanto al canje de valores que ha dado lugar a la correspondiente ampliación de capital, la obtención del control de una sociedad cuyo activo está compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles sitos en territorio nacional mediante la adquisición de valores en el mercado secundario no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Por otro lado, respecto a los socios de la Y que reciben

acciones de la X por su aportación, aún cuando se trata de una adquisición realizada en el mercado primario, no tiene lugar la toma de control por parte de ninguno de los socios, que en ningún caso van a tener “una participación en el capital social superior al 50 por 100”.

Finalmente, con relación a la fusión por absorción, dado que la entidad absorbente ya tenía previamente a la operación planteada el control total de la entidad absorbida, no se cumple el requisito de que la obtención de la titularidad total del patrimonio de las entidades o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre las mismas, sea consecuencia de la adquisición actual.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

Declaración de obra nueva: base imponible. (S.T.S. 11 de abril de 2013)

Se interpone recurso de casación para la unificación de doctrina relativo a la base imponible a una escritura de declaración de obra nueva, donde la sentencia impugnada admite la comprobación del valor por medio del certificado de tasación a efectos de hipoteca, y la sentencia de contraste mantiene la doctrina de que la comprobación debe recaer sobre el coste de la de ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado.

La sentencia de contraste invoca la de esta Sala y Sección de 29 de mayo de 2009, dictada en el recurso de casación en interés de ley, en la que se desestimó la pretensión de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha de que se fijara como doctrina legal la de que el concepto de el valor real del coste de la obra nueva, constitutivo de la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva, según el artículo 70 del

R.D. 828/95, debe entenderse incluido no sólo el coste de ejecución material de la obra o presupuesto de ejecución material, sino también los gastos correspondientes a la redacción del proyecto, honorarios profesionales, los gastos generales y beneficio industrial y los gastos de financiación.

Con posterioridad a la Sentencia referida, esta Sección ha dictado la de 9 de abril de 2012, también estimatoria del recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que se declara que la doctrina del Tribunal Supremo en lo concerniente a la correcta forma de valorar, a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, la base imponible cuando el contenido de la escritura gravada es la de declaración de obra nueva, que considera que el valor real del coste de la obra al que se refiere el artículo 70 del Reglamento del ITPyAJD, no puede ser otro que el de ejecución material de la obra.

Base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva. (S.T.S.J. de Castilla y León, 2 de octubre de 2012)

El valor real de coste de la obra no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente existente y que el valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Denegación de la inscripción por el Registrador de un préstamo hipotecario con condiciones suspensivas. (S.T.S. 25 de abril de 2013)

La cuestión controvertida se debe a que una escritura pública de hipoteca sometida a las condiciones suspensivas, no fue inscrita en el Registro de la Propiedad, por considerar la Registradora que dichas condiciones no tenían tal carácter. La Comisión Nacional de Criterios de Calificación del Colegio de Registradores de la Propiedad

y Mercantil de España, consideró que las condiciones suspensivas impuestas eran nulas, tanto por su indeterminación, generalidad y falta de precisión incompatibles con las exigencias de claridad y determinación de los asientos registrales, como por ser los hechos base de la condición los presupuestos de la propia existencia de la hipoteca, la incertidumbre de la vida del crédito es precisamente lo que justifica la constitución de la hipoteca.

Para el Tribunal, es preciso analizar qué consecuencias a efectos fiscales tuvo la denegación de la inscripción por la Registradora. El negocio formalizado fue un préstamo garantizado con hipoteca inmobiliaria.

No es el préstamo el que va implicar la sujeción al gravamen, sino que es la hipoteca que garantiza el préstamo, la cual obliga a su documentación en escritura pública y a su inscripción en el Registro de la Propiedad.

El hecho imponible no es el acto o contrato contenido en el documento, sino su documentación en sí de actos jurídicos, siempre que reúna los requisitos legalmente previstos en el art. 31.2 del Texto Refundido. En principio, el documento existe y es eficaz desde que se formaliza, con independencia de que el acto o contrato que se formaliza o documenta en él sea ya eficaz o no.

Sin embargo conviene recordar que si bien con carácter general la inscripción registral no

tiene carácter constitutivo, esta regla se excepciona en aquellos negocios jurídicos en los que de manera expresa el acceso al registro les confiere validez y eficacia, como en los derechos reales de hipoteca.

En el presente caso, se ha de partir del carácter constitutivo de la inscripción registral para dotar de eficacia la hipoteca que garantiza el préstamo.

La hipoteca no nace ni existe hasta que se inscribe, y sólo en cuanto a lo que se inscribe. Tratándose de un préstamo garantizado con hipoteca, por tanto, la inscripción se configura como requisito esencial para que se produzcan los efectos que le son propios a estas convenciones, art. 1875 del CC y 145 del LH, en cuyo caso el término inscribible adquiere un contenido concreto en referencia al acto que debe tener acceso registral, no ya cabe entender dicho término con la amplitud de que sea potencialmente inscribible aunque no se llegue a inscribir, sino que la imposibilidad de su acceso registral da como resultado, desde el punto de vista tributario, que no se produzca el hecho imponible del impuesto sobre actos jurídico documentados, en tanto que estaríamos simplemente ante una escritura pública que contiene una convención que no puede inscribirse en el Registro, como es el caso de aquellos documentos que por su contenido le es denegada la inscripción por el Registrador, no por meros motivos formales, sino sustantivos o de fondo.

Disolución del pro indiviso.
(Consulta nº V2273-12 de 29 de noviembre de 2012 de la DGT)

Partimos de la base que la comunidad de bienes no realiza actividades empresariales por lo que su disolución no quedaría sujeta al concepto de operaciones societarias; tampoco específica si la disolución se va a realizar por escritura pública, pero aunque así fuera no cumpliría el requisito de ser inscribible, por lo que no quedaría en ningún caso sujeto al concepto de actos jurídicos documentados.

Por otro lado, debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del texto refundido del ITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es lucrativo.

En la descripción de los hechos manifiesta que se van a hacer dos lotes del mismo importe, por lo que no se dará ningún exceso de adjudicación.

Por tanto, la operación descrita no quedará sujeta a ningún concepto de ITPAJD.

Condición resolutoria explícita. (S.T.S.J. de Galicia, 8 de octubre de 2012)

La cuestión controvertida versa en la transmisión de unas fincas, sujetas a condición resolutoria explícita, donde a juicio del contribuyente, tal condición no encaja en el supuesto previsto en el

artículo 11 de la Ley Hipotecaria (pues no se impuso en garantía del pago de la parte aplazada del precio ni con la finalidad de resolver el contrato en caso de impago del mismo), no puede considerarse que exista hecho imponible sujeto al impuesto en la modalidad de AJD, pues no se trata de una condición resolutoria explícita de las previstas en el artículo 7.3 del texto refundido, y 73 del Reglamento, sino de un elemento adicional más del negocio jurídico transmisorio, y no evaluable ni inscribible *per se*.

Para la Sala, la presente condición resolutoria no se ha estipulado como garantía para el vendedor, del cumplimiento de la obligación de pago, sino que se trata de una garantía para el comprador de que las fincas adquiridas van a servir para la finalidad para la que fueron compradas. El que nos encontremos ante una cláusula en beneficio del comprador no excluye su consideración de condición resolutoria explícita susceptible de liquidación tributaria en la modalidad de AJD, pues se trata de una cláusula que sí es inscribible en el Registro de la propiedad (sólo si así fuera se produciría el hecho imponible delimitado por el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), y sí es evaluable, pues su cumplimiento se traduce en la devolución por la vendedora de los importes abonados, incluido el IVA correspondiente.

EXENCIONES: JUNTAS DE COMPENSACIÓN

Juntas de compensación fiduciarias. (S.T.S. 11 de febrero de 2013)

En el supuesto de incorporación a la Junta de Compensación sin transmisión de la propiedad de los terrenos (Juntas fiduciarias), no se realiza hecho imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puesto que los particulares “junteros” no transmiten la propiedad de los terrenos en favor de la Junta, sino que otorgan a ésta meras facultades fiduciarias. El mismo argumento resulta aplicable a las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios por parte de la Junta, en proporción a los terrenos aportados.

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 del TR del ITP y AJD, el cual sujeta a gravamen por cuota gradual o proporcional 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, Mer-

cantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de la Ley. Es cierto que el artículo 45 del TR del ITP 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 insertan 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.

EXENCIONES: CANCELACIÓN DE HIPOTECAS

Cancelación de condición resolutoria explícita. (S.T.S.J. de Extremadura, 20 de septiembre de 2012)

La cuestión esencial a resolver es si la cancelación de la condición resolutoria supone analogía, toda vez que el artículo 45.I.B.18 de la Ley del Impuesto

solamente se refiere a la cancelación de hipotecas que expresamente señala o se trata de una interpretación sistemática su inclusión en el precepto. A juicio de la Sala, en la determinación del hecho imponible se verifica cierta equiparación entre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, entre hipotecas y constitución de condiciones resolutorias expresas, que sí se sujetan, ambas, al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados no permite que, en la cancelación, igualmente ambas estén exentas cuando solo se menciona una de ellas, lo que constituye una interpretación analógica, si se permite su exclusión. La cancelación de la condición resolutoria es evaluable en el importe de la suma aplazada, pues evita la resolución del contrato y tal cancelación de la condición resolutoria explícita de un contrato de compraventa de un bien inmueble es un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.

DEVENGO

Contrato de opción de compra sujeto a una condición suspensiva. (S.T.S.J. de Murcia, 26 de septiembre de 2012)

La cuestión planteada consiste en determinar si la eficacia del contrato de opción de compra, suscrito mediante escritura pública estaba sujeto o no a una condición suspensiva, supuesto en el que el mismo no tendría efectos y no estaría sujeto al impuesto hasta que dicha condición se diera.

Para la Sala, el instrumento público formaliza un contrato de opción de compra originador de derechos y obligaciones para las partes, que es válido y eficaz desde que se perfecciona por el consentimiento de las partes con su firma estampada ante notario, sujeto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en la medida de que no determina la transmisión de la finca, sino solamente del referido derecho. Lo que denominan las partes en el contrato de opción de compra como condición suspensiva, no puede considerarse como tal a los efectos pretendidos por la actora, ya que el contrato surge efectos con independencia de que dicha condición se dé o no. Incluso en el caso de que dicha condición no se cumpliera, y por tanto que la actora no pudiera ejercitar el derecho de opción de compra, tales efectos se darían, ya que las partes tendrían que cumplir las obligaciones pactadas.

Consta en la escritura que se ha producido el pago de una cantidad cierta por la concesión de la opción de compra, así como un pago adelantado por la propia compra para el caso de que se ejercite la opción pactada. Por lo tanto el contrato está sujeto al impuesto sin perjuicio de la devolución a la que la actora tendría derecho derivada de la nulidad, rescisión o resolución del contrato decida en una resolución judicial firme, de darse las circunstancias establecidas en el art. 57 del TR del ITP y AJD.

CUESTIONES COMUNES

SUSPENSIÓN

Alcance de la suspensión solicitada al amparo del artículo 62.9 de la LGT en el caso de tributos incompatibles, IVA-TPO. (Consulta nº V2098-12 de 31 de octubre de 2012 de la DGT)

Con carácter previo es necesario reiterar la respuesta que obra en la consulta vinculante con número de referencia V0882-12.

No obstante lo anterior, con el fin de aclarar las eventuales dudas suscitadas al consultante en relación a dicha consulta es necesario precisar que el artículo 62.9 de la LGT conforme a su literal exige que para que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria en relación a un determinado tributo, en casos de incompatibilidad de tributos, deben darse los siguientes requisitos debidamente comprobados respecto a una misma operación:

Que se haya satisfecho una deuda tributaria o soportado la repercusión de otro impuesto.

Que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida.

En estos últimos casos se exige que el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

El literal del citado precepto debe interpretarse de acuerdo con los criterios hermenéuticos del artículo 3.1 del Código Civil (artículo 12.1 de la LGT), teniendo especial relevancia el espíritu y finalidad del mismo.

El citado precepto supone la suspensión del ingreso de una deuda sin necesidad de aportación de garantía, implicando dicho mandato una excepción a la regla general en la suspensión de los actos tributarios que implican una obligación de ingreso, por cuanto las suspensiones exigen con carácter general la constitución de garantía suficiente (artículo 224.1 y 233.1 de la LGT). En el caso concreto de la consulta la suspensión viene justificada en la eventual incompatibilidad de ambos tributos.

Por otro lado, la no exigencia de garantía en la suspensión se fundamenta en la existencia de un eventual ingreso ya realizado en el Tesoro Público por el otro tributo que se aplicó y que se considera incompatible. En

efecto, con carácter general, la exigencia de constitución de garantía suficiente en la suspensión de los actos tributarios se configura como una contrapartida exigible para excepcionar la aplicación del principio de ejecutividad de los actos administrativos de los artículos 56 y 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

En concreto, el artículo 62.9 de la LGT permite la suspensión del ingreso de un tributo sin garantía, en el bien entendido de que exista un ingreso por otro tributo incompatible, considerándose dicho ingreso como un aseguramiento suficiente del crédito público, por cuanto ya obran cantidades dentro del Tesoro Público, aún por otro tributo incompatible en la misma Hacienda o en otra Pública (en cuyo caso se aplicarán los mecanismos de compensación a los que se refiere el artículo 62.9, párrafo segundo de la LGT).

A la vista de lo anterior, cabe señalar que el artículo 62.9 de la LGT debe ser interpretado en el sentido de que solo se suspenderá el ingreso de un tributo sin garantía, como consecuencia de la aplicación de otro tributo eventualmente incompatible con el primero, cuando se haya producido el ingreso efectivo del primero, en el bien entendido de que la no exigencia de la garantía solo puede verse justificada si ya se han percibido ingresos por el Tesoro Público por uno de los

tributos cuya procedencia se encuentra en liza.

Ello se aplicará aún cuando se trate de tributos repercutidos y soportados por el obligado tributario que pretende la suspensión de otros tributos incompatibles con el primero y liquidados con posterioridad.

En este sentido, no es suficiente la mera repercusión y soporte improcedente del IVA para que se pueda producir la suspensión del ITP, sino que dicha cuota del IVA debería haberse ingresado por el sujeto que repercute en el Tesoro Público a efectos de que pudiera ser aplicable la suspensión sin garantía a la que se refiere el artículo 62.9 de la LGT, puesto que, se vuelve a reiterar, si bien es cierto que el citado precepto ordena la suspensión del ingreso del tributo, en este caso el ITP, cuando se produce el supuesto de hecho habilitante recogido en la norma, la aplicación previa de un tributo incompatible, en el caso el IVA, dicha suspensión solo puede conllevar la excepción en la constitución de la garantía cuando el crédito público correspondiente al primer tributo, el ITP, esté suficientemente protegido a través del ingreso del segundo tributo considerado incompatible, el IVA.

Por lo tanto, en la medida en que el IVA se repercutió pero no se ingresó no se cumpliría el supuesto de hecho habilitante para la aplicación de la suspensión sin garantía del ITP girado por la Comunidad Autónoma al amparo del artículo 69.2 de la LGT.

PRESCRIPCIÓN

Delimitación IVA/TPO: fecha computo prescripción. (S.T.S. 28 de febrero de 2013)

El contribuyente ingresa en concepto de ITP una cantidad que de acuerdo con una resolución de la propia Administración se consideró que resultaba improcedente al no estar sujeta la operación a dicho concepto y si por IVA. Para el interesado el ingreso resultó incorrecto, privación que pretende la Administración fundamentada en la prescripción de la acción al situar el inicio del cómputo de su ejercicio en el día del ingreso, en el que se desconocía su condición de indebido, tesis que el Tribunal no comparte pues coloca el inicio de tal plazo en aquella fecha en que se declaró tal condición.

VALORACIONES

Valoración singularizada de bien inmueble: requisitos. (S.T.S. 12 de marzo de 2013)

La cuestión objeto de controversia radica en que se ordena a la Comunidad de Madrid que realizase una nueva liquidación tributaria, en la que únicamente debería incluirse una valoración singularizada del bien inmueble que forma parte del caudal hereditario. En la valoración realizada es donde discrepa la Administración autonómica. Sostiene que en el expediente administrativo consta la identificación del inmueble, la fecha tenida en cuenta para efectuar la valoración, la superficie de la

finca y el valor base de la zona, que constituyó el valor medio.

Para el Tribunal, se ha sentado la doctrina de que los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no pueden entenderse cumplida dicha obligación impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven para cualquier bien. Por el contrario, la comprobación debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho.

En el presente caso, permanecen las nociones jurispruden-

ciales invocadas en la sentencia recurrida y, en consecuencia, se desestima el recurso interpuesto por la Administración.

Carácter vinculante de las valoraciones previas. (S.T.S.J. de Valencia, 25 de junio de 2012)

La parte actora alega que existe infracción del artículo 90 LGT, pues se otorgan efectos vinculantes al informe de valoración, cuando lo cierto es que la parte no aportó los datos suficientes para proceder a dicha valoración, pues no aportó el auto de aprobación de las operaciones particionales. Alegan el carácter vinculante de los dictámenes de valoración, según el artículo 90 LGT, la transgresión por parte de la administración del principio de buena fe y que el auto judicial por el que se aprueban las operaciones particionales, tiene la consideración de declaración tributaria. La Administración se opone alegando que el informe de valoración realizado por la administración tiene fuerza vinculante para ambas partes.

Para la Sala, los motivos articulados por la parte actora deben ser desestimados, y ello en referencia a la infracción del artículo 90 LGT, dado que en la petición que se realizó se contienen todos los datos, verdaderos y suficientes, por lo que el dictamen emitido resulta vinculante en el plazo de tres meses fijado por el citado artículo. No se puede argumentar, que no se respeta el principio de buena fe, pues se aporta la información tributaria, que es la relevante a efectos

fiscales, y no existe obligación legal de presentar un acuerdo al que han llegado los interesados en la partición de la herencia.

DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Devolución de ingresos indebidos derivada de una declaración judicial de nulidad. (S.T.S. 21 de marzo de 2013)

El asunto controvertido versa sobre un supuesto especialísimo de devolución de ingresos indebidos, derivado de una declaración judicial de nulidad que provoca la ineficacia del hecho imponible por el que en su día se liquidó el impuesto y que supone, por si mismo, el derecho a la devolución del importe satisfecho por el Impuesto de Sucesiones o, dicho de otro modo, el ingreso que fue “debido” inicialmente se convierte automáticamente en “indebido” a consecuencia de la declaración judicial de compraventa de inmueble, supuesto especial no previsto en el Real Decreto 1163/1990, pero al que hay que considerar incluido en el artículo 1.1 del mismo (los sujetos pasivos o responsables y los demás obligados tributarios tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias), y no hacerlo así es tanto como tolerar un enriquecimiento injusto, en detrimento además, de principios constitucionales como los soste-

nimiento de los gastos públicos de acuerdo con la respectiva capacidad económica, igualdad y progresividad (artículo 31 de la Constitución).

Lo expuesto justifica el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso efectuado por el recurrente como consecuencia de la incorporación al caudal hereditario de su madre, de bienes adquiridos por esta última en virtud de compraventa declarada nula en virtud de sentencia.

Valor de los bienes incluidos en auto judicial por el que se aprueban las operaciones particionales. (S.T.S.J. de Valencia, 25 de junio de 2012)

La parte actora alega infracción del artículo 66 del RD 1629/1991, pues considera que el auto judicial por el que se aprueban las operaciones particionales tiene el carácter de declaración voluntaria y el valor otorgado a los bienes en él es el que debe tomarse en consideración al ser superior al dado por la Administración en el dictamen de prevaloración. La Administración se opone alegando que el escrito presentado por los herederos tiene el carácter de declaración tributaria, pues reúne todos los requisitos para ello.

Para la Sala, los motivos articulados por la parte actora deben ser desestimados, y ello porque los documentos presentados por los codemandados tienen la consideración de declaraciones tributarias, por cuanto hay que

tomar en consideración el artículo 18.2 de la Ley 29/1987 a tenor del cual, los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos in-

cluidos en la declaración del impuesto y dicho valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior. En el caso analizado, los documentos descritos reunían todos los requisitos previstos en el artículo 66 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones, sin

que pueda otorgarse carácter prevalente al auto de aprobación de las operaciones particionales, pues el mismo, dictado en procedimiento de jurisdicción voluntaria no tiene otro efecto que el de aprobar el acuerdo a que han llegado los interesados.

▶ DESLINDE IVA-TPO

CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

Condición de sujeto pasivo del IVA cuando se actúa en la urbanización de terrenos.
(S.T.S.J. de Murcia, 21 de septiembre de 2012)

En una escritura de permuta de terrenos se hacía constar que una operación estaba sujeta a IVA por cuanto ambas partes actuaban en su condición de empresarios y se transmitía un suelo urbano procedente de una Junta de Urbanización.

Para que los transmitentes puedan ser considerados sujetos pasivos del impuesto ten-

dría que darse alguna de las siguientes circunstancias: 1) Que realizara una actividad empresarial entendiendo como tal una que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción material y/o humanos. 2) O que no realizando esa actividad, se hubiera dedicado, aunque sea aisladamente, a la urbanización de terrenos o a la promoción de edificaciones.

En el presente caso se ha acreditado documentalmente de forma suficiente que los transmitentes eran sujetos pasivos, aunque fuera ocasionalmente, del Impuesto sobre el Valor Añadido: en escritura pública de parcelación urbanística se adjudicaban

parcelas a los miembros de una Junta de Compensación, en la que constaba que los cónyuges D. Daniel y D^a. Teresa, habían aportado suelo rústico y recibían suelo urbano. También consta su participación en los gastos de urbanización en proporción a su cuota correspondiente. El suelo urbano recibido era el que se entregaba en la escritura de permuta. Por tanto, los transmitentes ostentaban la condición de empresarios, aunque fuera ocasionalmente en la fecha en que se realizó la permuta (la parcela había sido urbanizada casi en su totalidad como certifica el arquitecto que dirigió las obras de urbanización). Tenían

dicha condición tanto la esposa, que transmitió su mitad indivisa y el usufructo de la otra mitad, como sus hijos que transmitieron la nuda propiedad de esta última parte, ya que los mismos se subrogaron en la posición empresarial que tenía su padre, fallecido en esta fecha.

CALIFICACIÓN DE TERRENOS

Terrenos en curso de urbanización. (S.T.S.J. de Murcia, 21 de septiembre de 2012)

La cuestión controvertida radica en que para la Administración gestora, el contribuyente no ha acreditado a efectos de lo dispuesto en el art. 20.Uno.20 de la Ley del IVA, en la fecha en que se llevó a cabo una escritura de permuta de terrenos, estuvieran urbanizados o en curso de urbanizar y por tanto que la operación está exenta de IVA y sujeta a ITP.

Sin embargo la parte actora ha acreditado con los documentos que aporta con la demanda, que dichos trabajos de urbanización se habían llevado a cabo antes de efectuarse la escritura de permuta. Tales documentos consisten en facturas a nombre de la urbanizadora, en las minutas del arquitecto relativas al proyecto de urbanización, en el Decreto del Ayuntamiento aprobando el proyecto de urbanización del Plan Parcial y su publicación en el BORM, y sobre todo en las certificaciones referidas a las obras de urbanización realizadas expedidas por el arquitecto, en

las que dice que se han llevado a cabo en un 94,15%. Por último también aporta facturas expedidas por la empresa que realizó las obras. Por lo tanto la parcela transmitida estaba prácticamente urbanizada en el momento de la transmisión por lo que la operación estaba claramente sujeta a IVA.

Promoción de Terrenos. (S.T.S de 10 de abril de 2013)

En la finca vendida, al tiempo de su transmisión por el Ayuntamiento, no se habían iniciado obras materiales de transformación física del terreno, conclusión que se extrae de la literalidad del pliego de cláusulas administrativas y prescripciones técnicas del concurso para la adjudicación de la finca, en la que consta que las empresas adjudicatarias se obligan a iniciar las obras de construcción de, al menos, el 20 % de las viviendas en el plazo máximo de tres años a partir de la aprobación definitiva de los proyectos de compensación y urbanización. De donde se deduce que, al tiempo de la venta, no se ha iniciado obra material de urbanización alguna en la citada finca.

El hecho de haberse realizado la venta por el Ayuntamiento, antes de iniciarse operación material alguna de transformación física del terreno es lo que determina que no pueda considerarse que dicho Ayuntamiento tenga, en este caso, la condición de empresario a efectos del IVA, al amparo del art. 5.Uno.d) de la Ley 37/1992.

En el presente caso ninguna obra material de urbanización ha sido realizada en la finca vendida, ni se puede considerar al Ayuntamiento vendedor como urbanizador, ni como promotor, ya que, en ambos casos, es imprescindible que se esté ante terrenos, bien edificables, bien urbanizados o en curso de urbanización por haberse iniciado operaciones materiales de transformación física del terreno.

REHABILITACIÓN

Adquisición de edificación para proceder a su rehabilitación. (Consulta nº V1912-12 de 1 de octubre de 2012 de la DGT)

Una sociedad mercantil adquiere un inmueble a una congregación religiosa que venía desempeñando en el mismo labores de docencia exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido

Por consiguiente, si las obras de rehabilitación de la edificación transmitida por la congregación religiosa y que pretende llevar a cabo la consultante cumplen los requisitos previstos en el propio artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 para ser consideradas como rehabilitación a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega del inmueble en el que se venían desempeñando actividades de docencia estaría sujeta y no exenta del Impuesto.

En el supuesto de que las obras a efectuar por la entidad

consultante sobre el inmueble adquirido no se califiquen de rehabilitación conforme a los términos anteriormente señalados, entonces la transmisión de dicho inmueble estará sujeta y exenta del Impuesto al tratarse de una segunda o ulterior entrega de edificaciones.

SEGUNDA ENTREGA

Adquisición por una entidad del conjunto de derechos y obligaciones sobre una promoción en curso. (Consulta nº V2196-12 de 15 de noviembre de 2012 de la DGT)

A los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera o segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Si el objeto de la entrega es una promoción en curso o un solar urbano, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. La entrega de una edificación en construcción o un solar en curso estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Así lo dispone el artículo 20.Uno apartado 20º de la Ley del Impuesto, cuando en relación con la exención en las

entregas de terrenos rústicos, establece lo siguiente:

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

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.”

En estas circunstancias, y a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad compradora se convierte en promotora de la edificación desde el momento que adquiere solares urbanos o en curso de urbanización y continúa con su desarrollo urbanístico.

Por consiguiente, la primera entrega de las viviendas sería la que, en su caso, realizase la entidad consultante, una vez finalizada su construcción, la cual tiene la consideración de promotora ya que, como se indicaba, a los efectos de este Impuesto se considera promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

De acuerdo con todo lo anterior, la entrega de los solares urbanos o en curso de urbanización, adquiridos por la entidad consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Resolución anticipada del contrato de concesión administrativa. (Consulta nº V2106-12 de 2 de noviembre de 2012 de la DGT)

La entidad concesionaria resultó adjudicataria de un contrato de concesión de obra pública para la construcción y posterior explotación de un aparcamiento subterráneo.

Con posterioridad a su construcción, la empresa concesionaria solicita la resolución de mutuo acuerdo del contrato de concesión de obra pública, transmitiendo al Ayuntamiento consultante la totalidad de las plazas de aparcamiento construidas, algunas de las cuales habían sido objeto de cesión de uso por parte de la concesionaria a terceros durante un plazo de 40 años.

En consecuencia, en la medida en que tales plazas de aparcamiento no hayan sido utilizadas ininterrumpidamente durante un plazo igual o superior a dos años, se tratará de una primera entrega de edificaciones efectuada por el promotor de las mismas y no resultará de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Por tanto, la entrega de las plazas de aparcamiento al Ayuntamiento consultante en las condiciones anteriormente indicadas estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, esto es, si las plazas que transmite el

concesionario al Ayuntamiento consultante hubieran sido objeto de utilización ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años, estaremos ante una segunda entrega de edificaciones sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención cuando concurren los requisitos señalados en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

En cualquier caso, la transmisión posterior de las plazas de aparcamiento que realice el Ayuntamiento a terceros no empresarios o profesionales tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

► PATRIMONIO EMPRESARIAL

Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

(Consulta nº V1915-12 de 1 de octubre de 2012 de la DGT)

El grupo mercantil consultante va a adquirir a una sociedad española un centro comercial ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, subrogándose en los contratos de arrendamiento de locales en vigor y los contratos de seguro del inmueble. Por el contrario, el grupo consultante no tiene

intención de subrogarse en los contratos de gestión, dirección, comercialización y explotación del centro que tiene suscritos actualmente la parte vendedora sino que dicha gestión se realizaría por la filial española del grupo.

En la contestación a la consulta vinculante número V0360-09, de 23 de febrero de 2009, en relación con hechos similares a los planteados en el escrito de consulta presentado, se concluyó que:

“la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, en este caso un centro comercial, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al constituir mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.”

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

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

(...)

En consecuencia, la transmisión del inmueble objeto de consulta estará sujeta pero exenta del Impuesto, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la aplicación de la exención en los términos señalados en el transcrito artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

ADQUISICIÓN POR
HERENCIA, LEGADO
O CUALQUIER OTRO
TÍTULO SUCESORIO

Donación universal, a tenor de lo dispuesto en la Compilación del Derecho Civil de Baleares.
(Consulta nº V2223-12 de 19 de noviembre de 2012 de la DGT)

El padre y hermana de la consultante suscribieron una escritura pública de donación universal, a tenor de lo dispuesto en la Compilación del Derecho Civil de Baleares, en la que el primero efectuaba la donación universal a favor de la segunda, si bien estableciendo una condición a la donataria a favor de la consultante, hermana de esta y legitimaria del donante. La condición consiste en la entrega en pleno dominio de un inmueble propiedad de una sociedad familiar, así como la de pagar con periodicidad mensual una cantidad de dinero durante diez años.

La donación universal está regulada en los artículos 8 al 13 y en el capítulo IV (De los pactos sucesorios) del título II (De las sucesiones) del Libro III (De las Disposiciones aplicables a las

Islas de Ibiza y Formentera) del Texto Refundido de la Compilación del Derecho Civil de Baleares, aprobado por Decreto Legislativo 79/1990 (B.O. de las Islas Baleares de 2 de octubre de 1990). Por tanto, no cabe duda de que, desde el punto de vista civil, la donación universal es un supuesto de pacto sucesorio. En concreto, es un pacto sucesorio de los llamados “De los pactos de la institución”.

Esta última denominación es precisamente la que da título a la sección 2ª del citado capítulo IV, cuyo artículo 73 regula los pactos de la institución en estos términos:

“La institución podrá hacerse determinando en el propio pacto las personas llamadas a la herencia o estableciendo las reglas conforme a las cuales deba ésta deferirse en el futuro o delegando en el cónyuge la facultad de ordenar la sucesión.

Los pactos de institución pueden implicar simples llamamientos a la sucesión o contener transmisión de todos o parte de los bienes. Las porciones vacantes acrecerán al instituido.

La donación universal de bienes presentes y futuros equivale

a institución contractual de heredero.”

Por su parte, el artículo 58 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Baleares establece que:

“La donación universal a que se refieren los artículos 8 a 13 y 73 de la compilación de Derecho Civil de las Illes Balears y los pactos sucesorios a que se refiere el libro III de este mismo texto, tendrán el carácter de título sucesorio y, en consecuencia, gozarán de todos los beneficios fiscales inherentes a las adquisiciones sucesorias cuando sean aplicables.”

A su vez, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en su apartado 1, letra a), que “Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”. A este respecto, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), determina en su letra b), que “Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: ... b) Los contratos o pactos sucesorios”.

De la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se deduce que la institución del Derecho Civil de Baleares denominado “donación universal” es un pacto sucesorio y que, en

cuanto tal, es un título sucesorio a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el tratamiento que debe darse a la “donación” en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones mortis causa, inclusive en lo que se refiere a los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de adquisiciones.

Consiguientemente, resultará aplicable la regla general de las sucesiones “mortis causa”, según la cual el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. Sin embargo, tal y como señala el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, en las adquisiciones en vida del causante como consecuencia de contratos o pactos sucesorios, “el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo” y no cuando se produzca la muerte del donante.

A la vista de todo lo expuesto, con independencia de la norma especial de devengo en caso de adquisiciones en vida del “donante universal”, la tributación tanto para la “donataria-heredera” como para la hermana legitimaria habrá de ajustarse a su naturaleza de adquisición “mortis causa”. Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 6.4 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece que “no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

En consecuencia, en cualquiera de los dos supuestos planteados por la consultante, ejecución de la condición impuesta a su hermana al fallecimiento del donante o en vida de éste, no estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la consultante la renta que vaya a percibir, consistente en la entrega en pleno dominio de un aparcamiento y de una cantidad de dinero.

Pacto sucesorio aragonés con transmisión “de presente” de inmuebles (Consulta nº V2233-12 de 20 de noviembre de 2012 de la DGT)

El supuesto de hecho que plantea el escrito de consulta es el de transmisión “de presente” de unos padres a su hija de dos inmuebles en el marco de un pacto sucesorio de los previstos en los artículos 377 y ss. del Código de Derecho Foral de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, texto legal que, de conformidad con su artículo 386.1 admite la posibilidad de pactos sucesorios en que la institución de heredero o legatario pueda ser “de presente”, es decir, con transmisión actual de los bienes al instituido.

En ese sentido, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en su apartado 1, letra a), que “Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” y, por su parte, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, determina en su artículo 11, letra b), que “Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: ... b) Los contratos o pactos sucesorios”.

De la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se desprende que debe darse al pacto sucesorio aragonés que nos ocupa el tratamiento que corresponde a las adquisiciones mortis causa y ello, tanto en lo referente a la aplicación de las reducciones como en lo relativo a todos los demás elementos del impuesto (hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, deuda tributaria, sujeto pasivo, etc.), si bien en materia de devengo debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 24 de la Ley 29/1987, cuyo apartado 1 establece en el último inciso una regla especial para los pactos sucesorios, en los siguientes términos:

“En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del falle-

cimiento del causante o del asegurado o cuando adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 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”. De acuerdo con lo anterior y en contestación a las concretas cuestiones planteadas, en el caso de transmisión actual de inmuebles consecuencia del pacto sucesorio a que se refiere el escrito de consulta se considerará una adquisición de las previstas en el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, aplicándose la reducción prevista en el artículo 20.2.a) de dicha ley. Asimismo, entiende este Centro Directivo que, en tanto se cumplan los requisitos establecidos por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones en materia de tributos cedidos por la Comunidad Autónoma de Aragón, también resultará aplicable la reducción prevista en su artículo 131-5 dado que se trata de una reducción propia autonómica para supuestos de adquisiciones “mortis causa”.

ADICIÓN DE BIENES

Adición de bienes. (S.T.S.J. de Murcia, 28 de junio de 2012)
Fallecida la hermana del actor, recibió de la misma un legado de la tercera parte del dinero

existente en la masa hereditaria. El Servicio de Inspección Tributaria inició un expediente de adición de herencia al haber comprobado que unos días antes del fallecimiento, la causante había cancelado una cuenta de ahorro a plazo fijo, ingresando el dinero en otra cuenta corriente de su titularidad y reintegrándola en su totalidad.

Para el actor, no se ha podido demostrar el destino que la causante pudo dar a la cantidad reintegrada, habiendo practicado todas las pruebas que le son posibles consistentes en la aportación de sus declaraciones sobre la renta y del Patrimonio de los años anteriores y posteriores al fallecimiento de su hermana y en los extractos de sus cuentas corrientes, documentos en los que no se aprecia no ha tenido algún incremento patrimonial similar al que se le imputa. Entendiendo que la presunción *iuris tantum* en la que se basa la Administración vulnera los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

Para la Sala, está acreditado que la causante falleció el 6 de mayo, si bien el 24 de abril anterior canceló una cuenta de ahorro a plazo fijo que tenía, cuya cantidad fue ingresada en una cuenta corriente de su titularidad que reintegró el mismo día en su totalidad, sin que dicha suma fuera incluida en la masa hereditaria, ni tampoco el actor, pese a los requerimientos recibidos, haya acreditado que se halle en poder de una per-

sona distinta, ni que en caudal figuren otros bienes en los que se hubiere invertido dicha cantidad. Fue correctamente adicionada la herencia por tratarse.

El hecho de que en las declaraciones tributarias ni en los extractos de cuentas corrientes se aprecie la existencia de un incremento de patrimonio equivalente a dicha cantidad imputada, no se considera prueba suficiente para destruir la presunción legal *iuris tantum*. Dicha presunción, no supone una vulneración de los principios de seguridad jurídica ni de tutela judicial efectiva.

El actor ha tenido oportunidad de acreditar tanto en vía administrativa como judicial la persona que tiene el dinero o la inversión del mismo en la adquisición de un bien integrado en la masa hereditaria y sin embargo no lo ha hecho.

DEUDAS DEDUCIBLES

Deuda no deducible derivada de una pensión compensatoria. (S.T.S.J. de Extremadura, 26 de junio de 2012)

En supuesto de litispendencia versa si se cumplen o no con los requisitos necesarios para considerar deducible una deuda del marido causante con su mujer, en concepto de pensión compensatoria derivada de las sentencias de separación y divorcio.

Para la Sala, con independencia del documento público o privado en el que se reconozcan las deudas, deben cumplirse los requisitos establecidos en

la Ley y el Reglamento: ha de constatarse la certeza de la deuda; Para evitar la reducción de cantidades ficticias se prohíbe la deducción cuando el acreedor es el heredero o un pariente de éste; 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. En el presente caso, la cantidad que se pretende deducir no tiene correspondencia exacta con las actuaciones judiciales dictadas en fase de ejecución. Los testimonios remitidos por los Juzgados de Primera Instancia ponen de manifiesto que existieron discrepancias en la ejecución de los procesos de separación y divorcio de los cónyuges y que se acordaron distintas medidas de ejecución para el cobro de las cantidades adeudadas. No se acredita el resultado de las medidas de ejecución acordadas por los Juzgados de Primera Instancia y el importe real pendiente de abonar por el marido causante en la fecha de su fallecimiento. No existe una resolución judicial que precise de forma evidente la cantidad pendiente de abonar en la fecha del fallecimiento.

► **BASE EN LAS
TRANSMISIONES
MORTIS CAUSA**

Justiprecio por expropiación que se va a abonar a los herederos del expropiado.

(Consulta nº V2169-12 de 12 de noviembre de 2012 de la DGT)

Abonado en 2004 el justiprecio por expropiación de una finca rústica, el expropiado interpone recurso contra el importe del mismo, resultando que, dos años después de su fallecimiento en 2008 y con posterioridad a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de los herederos, la Sentencia resolutoria del recurso reconoce el derecho a percibir un importe superior al satisfecho inicialmente.

Aunque, como es obvio, los herederos no pudieron incluir en la masa hereditaria un importe diferencial que no constituía derecho de crédito alguno sino una simple expectativa de derecho, el reconocimiento a la percepción de esa diferencia por parte del Tribunal se ha hecho a favor del causante y titular del bien expropiado, por lo que sus herederos, como indica el escrito de consulta, deberán presentar, entre otra documentación, la declaración de herederos para el cobro de la parte que les corresponda.

Por consiguiente y en la medida en que el incremento patrimonial que perciben los herederos trae causa y se vincula al hecho del fallecimiento del causante, constituye hecho imponible del impuesto sucesorio, por lo que deberán presentar autoliquidaciones complementarias por el impuesto en función de la alícuota hereditaria que les hubiera correspondido en su día.

**REDUCCIONES
MORTIS CAUSA**

Reducción por adquisición de vivienda habitual: traslado del causante al domicilio de su hijo para recibir cuidados.
(S.T.S.J. de Galicia, 25 de junio de 2012)

El único motivo de impugnación e estriba en determinar si, como pretende el recurrente, procede la deducción por adquisición de la vivienda habitual del causante prevista en el art 20.2.c) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, beneficio fiscal que la administración demandada deniega con base en el hecho de que, en el momento de su fallecimiento, el causante convivía en el domicilio de su hijo.

El mes anterior a su fallecimiento, y con motivo de la enfermedad oncológica que padecía, ya en fase terminal, se trasladó a la vivienda de su hijo para recibir los cuidados adecuados. En fechas próximas a ese traslado, ingresó en la unidad de cuidados paliativos.

El traslado de la causante a la vivienda de su hijo para recibir los cuidados adecuados a su enfermedad, aunque sin abandonar totalmente su residencia habitual como lo demuestran los recibos de consumo de agua aportados y los certificados expedidos, no se puede considerar como un traslado efectivo y permanente que haga perder el carácter de vivienda habitual a aquella en donde ha venido conviviendo con su esposo durante más de

50 años, y en la que mantuvo sus efectos personales hasta la fecha de su fallecimiento.

El cuidado por tercera persona o por un pariente del enfermo no puede constituir el dato que permita aplicar o no la reducción solicitada, ni el dato que permita apreciar un abandono de la vivienda habitual, sino que lo será el carácter permanente o no permanente de la residencia en otro domicilio que no sea el suyo.

Por todo ello, procede aplicar la reducción del 95 % prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, y en el artículo 8 de la Ley gallega 9/2008.

Acreditación de titularidad de una explotación agraria prioritaria. (S.T.S.J. de Castilla y León, 21 de junio de 2012)

El recurrente solicita se aplique la exención fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por ser titular de explotación agraria prioritaria a la fecha del devengo del impuesto por reunir los requisitos exigidos en el artículo 4.1 de la Ley 19/1995, de modernización de explotaciones agrarias. La Administración tributaria deniega la aplicación de la exención, porque de la documentación aportada en el expediente no resulta acreditado que el recurrente sea titular de una explotación agraria prioritaria en el momento del devengo del impuesto sucesorio, o que alcance esa consideración como consecuencia de la adquisición de los bienes por herencia y, si lo fue, que no se altere esa condi-

ción de prioritaria de la explotación, como consecuencia de esa transmisión, así como por no haber hecho constar en la escritura pública de adquisición ni en el Registro de la Propiedad, ya que estaban inscritas, la circunstancia de que si las fincas fueran enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes debe justificarse previamente el pago del impuesto o de la parte del mismo que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada.

Para la Sala, el recurrente ha acreditado que a la fecha del devengo del impuesto, era titular de una explotación prioritaria y que no había perdido dicha condición como consecuencia de la adquisición, pues en el certificado que aporta en los autos del Jefe del Servicio Territorial de Agricultura y Ganadería, se dice que el solicitante está incluido en el catálogo de Explotaciones Prioritarias. Por otro lado, en la escritura pública de manifestación y adjudicación de herencia, se hace constar que se solicita la exención fiscal por ser titular de una explotación agraria prioritaria y reunir los requisitos exigidos en el art. 4.1 de la Ley 19/1995 y, en el Registro de la Propiedad, se ha extendido nota de afección fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por plazo de cinco años.

Reducción por adquisición de explotación agraria. (S.T.S.J. de Castilla y León, 12 de junio de 2012)

El recurrente y su hermana adquieren el usufructo de una explotación agrícola, consolidando el dominio sobre la finca cuya nuda propiedad habían adquirido al fallecer su madre.

Para la Sala, el derecho a disfrutar de la reducción por razón de los bienes adquiridos afectos, una explotación agraria, ha de practicársela el adquirente de los bienes y sólo él, siendo improcedente el prorrateo que realiza la Administración tributaria, pues sólo el adquirente cumple con el requisito de adquirir y mantener lo adquirido, imposible de cumplir por quienes no adquieren.

No puede disfrutar de la reducción, en el caso de participaciones, quien no hereda las mismas. Éste es el criterio seguido por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 14 de octubre de 2011, que sostiene que la reducción por adquisición de participaciones en empresas sólo puede practicársela cada heredero respecto de las atribuidas a cada cual.

PRESCRIPCIÓN

Prescripción de la consolidación de dominio. (S.T.S.J. de Valencia 13 de junio de 2012)

En 1994 fallece la madre de los recurrentes, dejando herederos a su marido y sus dos hijos. En 2002 fallece el padre de los recurrentes, sin haber aceptado nunca el legado testamentario efectuado por su esposa. Los hijos en 2004 procedieron a la adjudicación de la herencia de la

madre, la cual legaba a su esposo, el usufructo vitalicio de toda su herencia o, alternativamente el tercio de libre disposición, e instituía herederos por partes iguales a sus dos hijos.

El demandante alega la prescripción del impuesto. El hecho imponible deriva de la sucesión de la madre, fallecida en 1994, de tal manera que habiendo prescrito el impuesto de dicha herencia, la prescripción alcanza también a la consolidación del dominio. No existen dos hechos imponibles distintos, sino uno solo derivado del fallecimiento de la causante, que se fracciona en dos liquidaciones, una por la nuda propiedad al fallecer el causante, y otro por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario.

Para la Sala, este motivo debe desestimarse. La prescripción de la herencia no es aplicable a

la consolidación del usufructo en los nudos propietarios, en este caso los hijos, ya que la prescripción para la consolidación se computa desde el fallecimiento del usufructuario (art. 24.3 de LISD).

COMPETENCIA TERRITORIAL

Determinación de la residencia habitual del causante.
(S.T.S.J. de Castilla y León, 22 de junio de 2012)

Se ciñe el pleito a determinar la cuestión de la residencia del finado, pues de ella depende la competencia que se discute de la oficina liquidadora, y la correcta aplicación de la reducción por adquisición de vivienda.

Para justificar la residencia en un municipio determinado, se ha aportado: certificado del Alcalde del municipio concedor

de las estancias del finado en la localidad; certificado del alcalde que sostiene, tras averiguaciones de agentes públicos, que con el finado convivían su mujer y sus hijas en el domicilio de dicho municipio; certificado del presidente de la comunidad de vecinos del inmueble de referencia y uno más del párroco, ambos constatores de la habitual residencia del causante.

La Sala considera que los actores han aportado prueba suficiente, mediante estos acreditados testimonios. Se ha demostrado, además, la residencia del núcleo familiar en el municipio, criterio éste que complementa al de la permanencia física a los efectos de acreditar por medios de prueba indubitada que más de medio año residía en dicha localidad, ex artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

CALIFICACIÓN DE LAS DONACIONES

Donación encubierta de una oficina de farmacia.
(S.T.S.J. de Galicia, 16 de julio de 2012)

El objeto de la litis tienen su base en la transmisión de una madre a su hija del 50 % de una

oficina de farmacia, comprobando el equipo de la Inspección Tributaria actuante que si bien en la escritura de transmisión se realizó a título oneroso por medio de compraventa con pago aplazado, sin embargo la operación fue calificada a efectos tributarios como donación o

transmisión inter vivos a título lucrativo. El debate se centra en comprobar si los datos con los que contaba el Servicio de Inspección Tributaria constituían elementos de juicio suficientes, sobre los que avalar la calificación del negocio jurídico como donación encubierta.

Para el tribunal, a la vista de lo actuado en el expediente administrativo, resulta que la Administración ha logrado demostrar con las actuaciones de comprobación e investigación, que el negocio jurídico celebrado en escritura pública entre madre e hija, se trata de una donación o transmisión inter vivos a título lucrativo, y no de una compraventa. El parentesco entre transmitente y beneficiaria de la transmisión, la no acreditación del pago del precio aplazado estipulado en el contrato, y la falta de capacidad económica de la adquirente para hacer frente a los pagos aplazados, sin acudir a la financiación ajena, constituyen indicios acreditados, y suficientes, cuya valoración conjunta permite llegar a la conclusión que el negocio jurídico celebrado ha sido una donación.

ACUMULACIÓN DE DONACIONES

Acumulación de donaciones. (S.T.S.J. de Castilla y León, 22 de junio de 2012)

Los herederos presentan solicitudes de rectificación de auto-liquidaciones y devolución de ingresos indebidos por haber incurrido, a su entender, en error en la práctica liquidatoria, toda vez que el programa informático no permitía deducir las cuotas tributarias satisfechas por razón de las donaciones acumuladas que el causante había realizado a cada uno de los herederos.

La Administración Tributaria considera que la pretensión

de los herederos de deducir las cuotas satisfechas, se asienta en una previsión reglamentaria que ha quedado desfasada y no cubierta por la regulación actual del artículo 30 de la Ley sobre Sucesiones y Donaciones.

Para el tribunal, no existiendo ya la acumulación de bases imponibles, carece completamente de sentido mantener la deducción de la cuota ya satisfecha, lógica en el sistema que se deroga, pero contradictoria con el nuevo sistema que se establece en el artículo 30.2 de la Ley del Impuesto, precepto que ha sufrido varias modificaciones, la última por el artículo 3.5 de la Ley 53/2002, que no ha sido desarrollada coherentemente por el reglamento, cuya redacción sigue siendo desarrolladora de la previsión legal derogada y no de la vigente.

REVOCACIÓN DE DONACIONES

Revocación por circunstancias sobrevenidas. (S.T.S.J. de Cataluña, 5 de julio de 2012)

El recurrente invoca la existencia del supuesto de revocación por “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado” (art. 219.1 LGT), que consistirían en que en una escritura de donación se hizo constar que la finca donada se encontraba libre de arrendamientos y ocupantes, resultando que con posterioridad se interpusieron reclamaciones judicia-

les, de resolución de contrato de arrendamiento rústico instado por el recurrente y de ejercicio del derecho de adquisición preferente, por quien era arrendatario y ocupante, dictándose por el Juzgado de Primera Instancia auto homologando la transacción judicial acordada entre las partes. En la transacción se adjudicaba a quien invocó ser ocupante una parte de la finca, segregada de la donada, que quedó valorada en una cuantía que reducía el valor de la finca inicialmente donada.

Para la Sala, si después de la firmeza e ingreso de la liquidación resultara que el bien donado no corresponde con aquel a que se refería la escritura de donación, al haber surgido litigio sobre la ocupación o arrendamiento de parte del mismo, habrá de entenderse que podemos estar ante una de las circunstancias sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Si se hubiere esperado al dictado de sentencia por el Juez respecto de los litigios promovidos, se habrían producido efectos *erga omnes* y cabría la revocación.

Sin embargo, la transacción homologada judicialmente debe equiparse, a estos efectos, a la sentencia judicial. El art. 57.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales considera como un acto nuevo sujeto a tributación el supuesto en que el contrato quede sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, estimándose como

tal mutuo acuerdo la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda, sin citarse a la transacción homologada judicialmente. El allanamiento dará lugar a la devolución cuando no obedezca a una maniobra torticera de los interesados, sino, en realidad, a la necesidad de aquietarse, sin aumentar, aun más, los gastos judiciales, de forma que si no ha habido ánimo defraudatorio contrastado, ni transmisión de la finca vendida, no puede haber tampoco retransmisión posterior de la misma. En el presente caso, la aplicación por vía analógica de estos criterios ha de conducir a estimar que ni consta, ni se ha invocado, ánimo defraudatorio alguno en la transacción, ni ésta puede excluirse como circunstancia sobrevenida que minora claramente el valor de la finca donada.

Efectos fiscales de la revocación de una donación. (S.T.S.J. de Galicia. 24 de septiembre de 2012)

La cuestión litigiosa se refiere al derecho de la demandante a obtener la devolución de lo abonado en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, alternativamente, el importe de dicha cantidad minorado en el usufructo correspondiente al período temporal, entre el momento en que se produce el fallecimiento de la donante y la notificación del Tribunal Supremo en el que ratifica la firmeza de la sentencia de revocación de una donación de la Audiencia Provincial.

La Sala, destaca que la cuestión relativa a los efectos fiscales de la revocación de las donaciones, máxime cuando ésta procede de una decisión judicial, no tiene un perfil claro en la doctrina ni en las resoluciones de los Tribunales. En lo que atañe a la inexistencia de hecho imponible, ante la falta de previsión específica del derecho a la devolución en la normativa vigente, es de significar que el artículo 3.b) de la Ley 29/1987 establece como tal la adquisición de bienes y derechos por donación, que es lo acontecido en el caso. Por lo tanto, de cara a determinar la inexistencia del mismo, que sería sobrevenida, debería entonces cifrarse en algún elemento que afectara al negocio jurídico realizado, entre otros, y a modo de ejemplo, una posterior resolución que declarase la incapacidad del donante en el momento de realizarse aquél. Sin embargo, no es éste el caso, en el que la donación se realiza y perfecciona y no es hasta tiempo después merced a una resolución judicial que aprecia una conducta que justamente afecta a la donataria cuando la donación deviene ineficaz. De este modo, no hay una inexistencia de hecho imponible; éste se produjo, con la circunstancia de que la donación resulta posteriormente revocada, por causa, apreciada judicialmente, que resultó ajena a la donante y sí, por el contrario, propia de la donataria. No hay, desde esta perspectiva, ni previsión normativa que autorice la devolución

ni inexistencia sobrevenida del hecho imponible.

**TRANSMISIÓN INTER
VIVOS DE LA EMPRESA
FAMILIAR**

Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD en la donación de un camping y activos afectos. (Consulta nº V2096-12 de 31 de octubre de 2012 de la DGT)

Tampoco plantea problema para la aplicación de la exención en el impuesto patrimonial y, consiguientemente, para la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) la percepción de una pensión de jubilación, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

(...)

En lo que respecta al cómputo de la principal fuente de renta:

❖ Si los rendimientos derivados de la realización de las actividades económicas antes detallados, son suficientes para la aplicación de la reducción del artículo 20.6 LISD, en caso de que la donación del negocio del camping y los activos afectos al mismo, se realizase en el año 2012.

El epígrafe 2.1.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa

familia, establece, a propósito de la conciliación de los distintos devengos en dicho impuesto y en el de Patrimonio para supuestos de transmisiones lucrativas “inter vivos”, que en los casos de donación no se interrumpe el periodo impositivo a efectos del IRPF y que, por tanto, el requisito del nivel de rentas no debe cumplirse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sino en el del último periodo impositivo anterior a la donación.

En este caso, por tanto, de donación en 2012 habrá que tomar los datos de rendimientos correspondientes a 2011 que, según resulta del escrito de consulta, justificarían la exención en el impuesto patrimonial, requisito para la reducción en el impuesto sucesorio.

- ❖ Si finalmente la donación del negocio del camping y los activos afectos al mismo se realiza en la primera mitad del año 2013, ¿sobre qué rendimientos se debe efectuar el cómputo de principal fuente de renta?

Aplicando el criterio anterior, de los obtenidos en el ejercicio 2012.

- ❖ Si finalmente la donación se llevase a cabo antes de que concluya el año 2012, ¿cómo debería de realizarse el cómputo de la principal fuente de renta en el ejercicio 2012 respecto de la actividad agraria, a efec-

tos de la exención prevista en el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio?

Tal y como antes apuntábamos, en caso de donación en 2012 habrá que tomar los datos de rendimientos correspondientes a 2011.

- ❖ Si una vez llevada a cabo la donación del negocio del camping y los activos afectos al mismo en el ejercicio 2012, se produjera la defunción de D^a María Teresa Vergara, qué periodo deberá tenerse en cuenta para computar la principal fuente de renta a efectos de la reducción del artículo 20 LISD sobre los bienes afectos a la actividad agraria, en los siguientes supuestos: a) Defunción antes de concluir el año 2012, b) Defunción en 2013 antes y después de la presentación de la declaración de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio del periodo impositivo 2012.

El epígrafe 1.3.a) de la Resolución 2/1999, referido a la transmisión “mortis causa” de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, pero que sería de aplicación igualmente al caso que nos ocupa, señala que habrá que atenderse al periodo comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el periodo impositivo del IRPF del causante, por lo que la de-

terminación de la principal fuente de renta habrá de referirse al año en que falleciera la Sra. Vergara, que sería en el que se devengara el correspondiente impuesto sucesorio.

COMPETENCIA TERRITORIAL

Donación de participaciones en una mercantil, cuyo activo está constituido mayoritariamente por inmuebles ubicados en Andalucía y residiendo los donatarios en la Comunidad autónoma de Madrid.
(Consulta nº V1982-12 de 16 de octubre de 2012 de la DGT)

A juicio de este Centro Directivo, la interpretación que debe darse a la regla del artículo 32.2.b), párrafo segundo, de la Ley 22/2009, según 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 LMV es que tal consideración de bienes inmuebles de los valores donados requiere que se cumplan todos los requisitos necesarios para la aplicación del apartado 2 del artículo 108 de la LMV.

Es decir, que la consideración de bienes inmuebles de los valores no sólo no es aplicable a los valores en general, a los que se refiere el apartado 1 del artículo 108, sino que tampoco se aplicará a los valores descritos en el apartado 2 del artículo 108 (“valores de sociedades cuyo activo esté constituido al

menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España”) si, por las características de la operación, no resulta efectivamente aplicable la regla especial del apartado 2 del artículo 108 de la LMV, según la cual será necesario, además, que como resultado de la transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas, circunstancias que quedan descartadas conforme a los términos del escrito de consulta.

Por lo tanto, 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.

En consecuencia, la donación de las participaciones sociales se registrará por la normativa aprobada al respecto por la Comunidad Autónoma de Madrid.

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

COMUNIDADES DE BIENES

Extinción de una comunidad de bienes con adjudicaciones a cada uno de los comuneros.

(Consulta nº V1970-12 de 15 de octubre de 2012 de la DGT)

En relación a la comunidad de bienes que se constituye por un acto de voluntad de las partes, se debe distinguir a su vez dos supuestos:

- ❖ La extinción se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos.
- ❖ por otro lado, los comuneros deciden extinguir el dominio con adjudicación de los bienes a uno de ellos, con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, compensando económicamente o de cualquier otra forma al otro.

En el primer caso, no se pro-

duce el devengo del IIVTNU. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía.

Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU.

Por el contrario, en el segundo caso no nos encontramos ante la división de la cosa común, sino ante una transmisión de los derechos de propiedad de un comunero al adjudicatario.

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

Trasladando lo anterior al caso planteado en la consulta:

En el primero de los casos planteados, es decir la comunidad de bienes constituida por “actos mortis causa”, la adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto de los condóminos.

En relación al segundo de los casos planteado, en el que se produce la extinción del condominio sobre el bien inmueble urbano adquirido por “actos inter vivos” habrá que distinguir si se realiza con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos, o si por el contrario, se realiza mediante la adjudicación a uno de los comuneros en exceso sobre su cuota de participación, a cambio de una compensación económica o de cualquier otra forma.

En este último caso se produce la sujeción al IIVTNU en la parte proporcional que corresponda a la cuota de propiedad del comunero no adjudicatario del bien.

EXENCIONES

SUBJETIVAS

Iglesia Católica. (S.T.S.J. de Andalucía, 10 de diciembre de 2012)

La cuestión que se somete al parecer de la Sala es si una transmisión está exenta o no del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En la presente litis resulta incombustido por las partes que la recurrente está sujeta a las prescripciones del Acuerdo entre el Estado Español y La Santa Sede.

Se trata de una exención mixta, pues exige que el sujeto tributario sea la Iglesia Católica, y que además el bien de que se trate se encuentre enumerado en la relación del artículo IV del Acuerdo con la Santa Sede o incluso, si no está en esa relación, sí al menos sirva a algunas de las tareas de la Iglesia Católica. Es por ello que el reconocimiento de una exención de esta naturaleza, va indisolublemente unido no ya solo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de Iglesia Católica, sino a que el bien forma parte del catálogo y afecto a la labor que se predica como susceptible de desarrollarse en ellos.

No consta que la finca transmitida acogiera al seminario ni a ninguna de las instalaciones aledañas que pudieran completar la labor de formación que aquél le compete, y prueba de

ello es que no se mencionan en la escritura pública de compraventa. Lo único que hay es el informe del ecónomo diocesano en el que tampoco se consigna la existencia de algún elemento vinculado directamente con esa labor. Todas las exenciones han de ser interpretadas en su sentido propio, sin que sea razonable su acogimiento cuando no se prueba de manera efectiva.

Resoluciones TEAC

48

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

EFFECTOS DE LA PRESENTACIÓN DE ESCRITOS ANTE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO EN SERVICIOS DE CORREOS EXTRANJEROS.

Un recurso interpuesto en una oficina de correos extranjera, dentro del plazo previsto, no se considera extemporáneo aunque se reciba por la Administración tributaria española una vez vencido dicho plazo. Resolución del TEAC de 18 de julio de 2013 (Sala 2ª, Vocalía 4ª) (RG 00/3797/2011).

Las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones públicas podrán presentarse, según lo dispuesto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en los registros de los órganos administrativos a que se dirijan, en los registros de cualquier órgano administrativo, que pertenezca a la Administración General del Estado o de las Comunidades Autónomas, o a la de alguna de las entidades que integran la Administración Local si, en este último caso, se hubiese suscrito el oportuno convenio, en las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca, en las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero, y en cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.

En la resolución de referencia, el TEAC declara no ajustado a derecho un acuerdo de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria que declara la extemporaneidad de un recurso de reposición, que fue presentado mediante carta certificada enviada por medio de la Oficina de Correos de la República Checa, constando aceptada por la Oficina de correos extranjero dentro del plazo de interposición de recurso y recibida por la Administración tributaria española con posterioridad. Los efectos de la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones ante la Administración General del Estado están regulados en el Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, según el cual, la fecha de entrada de las solicitudes, escritos y comunicaciones dirigidos a la Administración General del Estado y a sus Organismos

públicos en los lugares señalados en el párrafo anterior producirá efectos, en su caso, en cuanto al cumplimiento de los plazos de los ciudadanos. Y, la fecha de entrada de las solicitudes, escritos y comunicaciones a las que se refiere el apartado anterior en las oficinas de registro del órgano competente para su tramitación producirá como efecto el inicio del cómputo de los plazos que haya de cumplir la Administración, y en particular del plazo máximo para notificar la resolución expresa. En España, la recepción, como servicio postal, de las solicitudes, de los escritos y de las comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas, está reservada, con carácter exclusivo, al operador que tenga encomendada la prestación del servicio postal universal, y que actualmente es la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, SA. Por tanto, en principio, a tenor de lo expuesto, y a efectos del cumplimiento de los plazos establecidos en la normativa española, la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones en las oficinas de Correos, será aplicable únicamente a las oficinas de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, SA. El TEAC señala en la resolución de referencia, que no obstante lo anterior, el Tribunal Supremo, en sentencia de 4 de julio de 2005 (recurso nº 1711/2000), en un caso similar al planteado en la reclamación examinada, consideró como válida a efectos de la presentación de la solicitud de devolución de no establecidos la presentación en la Oficina de Correos de Italia disponiendo, una vez recogida la normativa interna sobre la materia, que “*cabía prescindir de su estricto cumplimiento cuando se podían entender razonablemente cumplidas las finalidades que trataban de garantizar; esto es, además de la fecha de presentación, la identidad o identificación de los escritos presentados en las Oficinas de Correos que se dirigen a una determinada Dependencia Administrativa.*” Dicho criterio ha sido acogido por la Audiencia Nacional en diversas sentencias como la de 11 de septiembre de 2009 (recurso 3818/2009) y 14 de octubre de 2008 (recurso 340/2006).

En virtud de lo expuesto, el TEAC considera, en el caso examinado, que puede entenderse la observancia de dichos requisitos ya que la presentación del recurso de reposición se realiza en la Oficina de Correos de la República Checa, quedando acreditado en el expediente que el recurso de reposición dirigido a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria fue aceptado por la Oficina de Correos de la República Checa dentro del plazo de presentación del recurso, aunque fuese recibido por la Administración tributaria española una vez concluido dicho plazo.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. SALDO EN CUENTA VIVIENDA.

El plazo máximo de utilización del saldo existente en la cuenta vivienda puede alargarse hasta los ocho años desde su apertura.

Resolución del TEAC de 3 de septiembre de 2013 (Sala 1ª, Vocalía 12ª) (RG 00/4715/2011).

El criterio fijado por el TEAC en la resolución del recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, vinculante para toda la Administración tributaria, se refiere a aquellos supuestos en los que los obligados tributarios hayan invertido cantidades en una cuenta vivienda y deciden destinar las cantidades depositadas a la “construcción” de su primera vivienda habitual. Ello significa que, aunque la normativa estudiada es la que resulta aplicable al ejercicio de la liquidación del IRPF controvertida, el criterio fijado por el Tribunal afecta tanto a las redacciones anteriores como a las posteriores que han tenido normas, pues tanto esa regulación como la interpretación que de la misma se ha hecho por la Dirección General de Tributos, ha sido siempre idéntica. De los preceptos examinados —artículos 54.1 y 56 del Real Decreto 1775/2004 y 55.1 y 56 del Real Decreto 439/2007—, se deduce que el contribuyente dispone de cuatro años para finalizar las obras, las cuales, en el caso de una cuenta vivienda, deben iniciarse en el plazo máximo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, debiéndose utilizar la totalidad del saldo en la financiación de la construcción. Pero ello no permite deducir que en todo caso el saldo total de la cuenta vivienda deba ser utilizado en el plazo de cuatro años desde la apertura de ésta, pues en el supuesto de construcción de la vivienda la propia Ley introduce un plazo independiente del

anterior. El primer plazo obliga al contribuyente a iniciar las obras de construcción de la que vaya a constituir su primera vivienda habitual en el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, y con cargo a dicha cuenta, lo que implica que, si se cumple lo anterior, dicha cuenta se ha destinado a la adquisición de la vivienda en el plazo previsto. Y el segundo, que las obras finalicen en el plazo de cuatro años desde el inicio de la construcción, plazo en el que se deberá invertir el saldo total de la cuenta vivienda

En conclusión, el contribuyente puede realizar aportaciones a una cuenta vivienda durante un plazo de cuatro años y a continuación iniciar las obras de construcción de la vivienda con cargo a dicha cuenta, para cuya finalización dispondrá de otros cuatro años, pudiendo financiar las obras con cargo a la cuenta vivienda durante este plazo, lo que implica que, en el supuesto de construcción de la vivienda por el contribuyente, el plazo máximo de utilización del saldo existente en la cuenta vivienda pueda alargarse hasta los ocho años desde su apertura. El plazo previsto de cuatro años de materialización de la cuenta vivienda, plazo que se computa desde su apertura, es improrrogable, en efecto, pero tal improrrogabilidad debe entenderse referida, de un lado, a la imposibilidad de efectuar fuera de dicho plazo nuevas imposiciones que pretendan otorgar el derecho a la deducción, y, de otro, a la obligación de destinar la totalidad de las cantidades depositadas a las finalidades específicas previstas en la norma: bien la primera adquisición de la vivienda habitual (asimilándose a la misma a la construcción), bien la ampliación de la vivienda.

DERECHOS DE SUPERFICIE. DERECHO DE TRACTO SUCESIVO.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, la constitución de un derecho de superficie se considera como una operación de tracto sucesivo.
Resolución del TEAC de 18 de julio de 2013 (Sala 2ª, Vocalía 8ª) (RG 00/5348/2010).

La resolución que se comenta supone un cambio de doctrina. El criterio que venía sosteniendo el Tribunal Económico-Administrativo Central señalaba que, la operación de constitución y cesión de un derecho de superficie sobre un terreno estaba sujeta al IVA como prestación de servicios de tracto único y, como tal, su devengo

se producía cuando se prestaba, ejecutaba o efectuaba la operación gravada, entendiéndose que ello ocurría con la inscripción en el Registro de la Propiedad.

En el supuesto analizado la liquidación impugnada derivaba del ajuste realizado por la Inspección de los Tributos en la constitución de un derecho de superficie, en concreto de la contraprestación no dineraria de los citados derechos, esto es, la distribución a lo largo de la vida del derecho del valor residual de las construcciones.

El derecho de superficie se define en la resolución como un derecho real limitado que permite a su titular construir sobre o debajo de suelo ajeno, obteniendo la propiedad temporal de lo edificado, ya que, expirado el plazo por el que se constituyó, lo edificado o plantado debe revertir al propietario del suelo. Así, dentro de los principales derechos del superficiario se encuentra el derecho a construir la edificación en cuestión siendo titular de la propiedad de lo edificado, por lo que tiene todas las facultades dispositivas que se derivan de la misma como la facultad de usar y disfrutar la edificación conforme a su destino y defenderla tanto en juicio como fuera de él.

El Tribunal Central asume el criterio del Tribunal Supremo en sentencia de 13 de abril de 2011 (recurso nº 1107/2006) cuando señala:

“(…), la improcedencia de la inclusión en la base imponible del importe de lo construido resulta patente, pues no puede dejarse de reconocer que en los supuestos de constitución de un derecho de superficie, en los que se establece como contraprestación el pago de un canon y la reversión de la propiedad de lo edificado, aunque nos encontremos ante una serie de obligaciones de pago nacidas de un único título de constitución, el devengo ha de coincidir con la exigibilidad de los pagos, es decir, con el pago de los cánones y con el momento de la entrega del bien objeto de reversión, si bien, cuando la exigibilidad del precio, por lo que respecta a la reversión, se establece con una periodificación superior a un año natural, el devengo se produce a 31 de Diciembre de cada año, por la parte proporcional correspondiente hasta la reversión de la edificación”.

Este criterio ha sido reiterado por el Alto Tribunal en sentencia de fecha 19 de octubre de 2011 (recurso nº 3949/2007). Vista la jurisprudencia expuesta, el Tribunal Central cambia su criterio respecto a la calificación de las operaciones de constitución de derechos de superficie. La resolución comentada señala que este criterio se recoge,

por otra parte, en la Ley 37/1992, en la medida en que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute de inmuebles se asimila por la citada Ley a las operaciones de arrendamiento, las cuales a su vez son operaciones de tracto sucesivo por antonomasia. Se deduce, por tanto, que el tratamiento como operación de tracto sucesivo es el procedente para las citadas constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles, incluido el derecho de superficie. En cuanto al devengo, dispone el artículo 75, apartado uno, número 2º, de la Ley 37/1992 que *“se devengará el Impuesto en las prestaciones de servicios cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas”.*

A su vez, el número 7º del mismo artículo y apartado dispone lo siguiente:

“En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha”.

De acuerdo con lo expuesto, debe considerarse, por tanto, que la constitución de derechos de superficie es, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, una operación de tracto sucesivo, devengándose el citado tributo a medida que se hacen exigibles los cánones periódicos que, junto con la reversión de las instalaciones, constituyen la contraprestación de dicha operación, así como en el momento en que, de acuerdo con los términos contractuales, sea exigible dicha reversión, todo ello conforme al número 7º del artículo 75.Uno de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. FORMA DE CALCULAR LA CIFRA DE NEGOCIOS PARA APLICAR LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

Determinación del límite establecido en el artículo 108 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 (en adelante, TRLIS). Resolución del TEAC de 5 de septiembre de 2013 (Sala 1ª, Vocalía 12ª) (RG 00/6626/2012)

En la Resolución de referencia se resuelve el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT en el que la cuestión planteada se reduce a determinar si, a efectos de los límites para la aplicación del régimen fiscal especial de las empresas de reducida dimensión, en el cálculo del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de las entidades pertenecientes a un grupo, deben tenerse en cuenta, o no, las eliminaciones por las operaciones internas que hayan podido existir entre las entidades que lo componen. Esto es, si estas operaciones internas o intragrupo deben restarse o eliminarse de la suma total.

El Tribunal Central analiza la norma que regula el disfrute de beneficios fiscales teniendo en cuenta que ha de ser objeto de una interpretación estricta que excluya la aplicación analógica prohibida por la Ley General Tributaria. El parámetro que ha de tenerse en cuenta para aplicar los incentivos fiscales es el “importe neto de la cifra de negocios” siempre que no supere la cuantía establecida por la norma vigente.

El artículo 108 TRLIS establece “3. *Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio. A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre (...)*”.

El TEAC partiendo de que el concepto “cifra de negocios” no aparece definido en la norma anterior, considera que los términos son claros y que, en relación con el contexto, no dejan lugar a duda de que se trata de un concepto distinto del concepto de base imponible.

En la actualidad, el concepto de cifra de negocios se encuentra recogido tanto en el artículo 35 del Código de Comercio como en la norma nº 11 de elaboración de las Cuentas anuales del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1541/2007, de 16 de noviembre) de una forma muy similar, disponiéndose que “*El importe neto de la cifra de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades*

ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre ventas) y del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.”

De la comparación de las definiciones anteriores el Tribunal deduce que mientras el concepto de cifra de negocios está referido únicamente a la vertiente de los ingresos o volumen de ventas y facturación relativa a las actividades desarrolladas por una empresa, el concepto de base imponible atiende a ambas vertientes, tanto a la de las ventas o ingresos como a la de los gastos, de forma que es a través de su confrontación como se determina la pérdida o ganancia de la empresa y que sirve para, en términos fiscales, calcular la renta a integrar en la base imponible del impuesto y posteriormente el importe de la obligación tributaria principal.

Así las cosas, la única remisión a las normas contables que ha de considerarse es la realizada por la norma fiscal a los solos efectos de determinar el concepto de grupo. El capítulo I del Real Decreto 1815/1991, sujetos de la consolidación, se consagra a definir las Sociedades del grupo, dominante y dependientes, así como las restantes Sociedades que intervienen en la consolidación, es decir, las multigrupo y asociadas. Por tanto, no puede extenderse tal remisión más allá de lo expresamente establecido, no pudiendo extenderse al Capítulo II, que es precisamente el relativo a la obligación de consolidar y métodos de consolidación.

Finalmente, siguiendo con el criterio de interpretación teleológica, la resolución señala que, la eliminación de las operaciones intragrupo de la suma total del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades, iría en contra del espíritu y finalidad del régimen fiscal de empresas de reducida dimensión, el cual, con la toma en consideración del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte de un grupo, lo que trata es evitar la división artificiosa de sociedades a los efectos de no superar individualmente una cifra determinada.

Por tanto, el TEAC, en sintonía con diversos Tribunales Económico-Administrativos Regionales/Locales, fija como unificación de criterio el siguiente: “*A los efectos de la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión, el cálculo del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de las entidades pertenecientes a un grupo, al que se refiere el artículo 108.3 del TRLIS, se realizará por la simple agregación o suma de las cifras de negocios individuales, sin restar las operaciones internas realizadas, y, por tanto, sin tener en cuenta las eliminaciones resultantes de las normas de consolidación.*”

Consultas OJ

52

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

Determinación de la base imponible de una concesión administrativa

(Art. 7.9.º de la LIVA; Arts. 7.1.B.) y 13 del TRLITPAJD)

RESUMEN: La regla general consiste en que la constitución de concesiones administrativas constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sujeción que se extiende también a la ampliación posterior de su contenido que implique para el concesionario un incremento patrimonial.

Sin embargo, esta regla general de tributación no se aplica a las concesiones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos, las cuales vienen sujetas al IVA de acuerdo con la regla establecida en el artículo 7.8º y 9º de la LIVA.

La base imponible de las concesiones administrativas sujetas a la modalidad de TPO se determina de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 13 del TRLITPAJD.

En el supuesto planteado, no resulta factible la aplicación de regla alguna de capitalización del canon, por cuanto no existe cantidad a satisfacer por el concesionario. Por tanto, la única regla de las anteriores que podemos emplear para la determinación de la base imponible es la que corresponda al valor del fondo de reversión, determinado en función del coste de la inversión a efectuar y del periodo de duración de la concesión.

CONSULTA PLANTEADA

Una concesión administrativa tiene por objeto la construcción y posterior explotación de una escuela infantil municipal en una parcela también de titularidad municipal. Del Pliego de Condiciones resulta que el precio global de la concesión se determina según la siguiente fórmula, $PG = I + GEM$, de dónde,

- ❖ la Inversión (I), que es la construcción del edificio, respecto a la cual la oferta ganadora fue de 770.425 euros.
- ❖ el Gasto de Explotación y Mantenimiento (GEM), que viene constituido por la media de gastos anuales de la explotación y mantenimiento de la instalación en valores actualizados, es decir, descontando el efecto de la inflación. La empresa adjudicataria se compromete a un presupuesto de gastos de explotación y mantenimiento Anualizado Actualizado Medio de 353.275 euros, debiendo entenderse comprendidos en el precio todos los conceptos indicados en el Pliego De Condiciones, al igual que el beneficio industrial del contratista.

No se pacta un canon a favor del Ayuntamiento. La duración de la concesión es de 25 años.

¿Cuál será el importe de la base imponible?

RESPUESTA

DESLINDE TPO-IVA EN EL GRAVAMEN DE LA CONSTITUCIÓN DE CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.

El artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone en sus apartados 8º, letra d), y 9º, letras a) y d), lo siguiente:

“No estarán sujetas al impuesto:

8.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

terior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. En todo caso, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.”

“9.º Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario. .../..

d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.”

Por su parte, el artículo 7 del TRLITPAJD, dispone en sus apartados 1, letra B), y 5 lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.”

“5. 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.”

De acuerdo con los preceptos transcritos, la regla general es que la constitución de concesiones administrativas constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sujeción que se extiende también a la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, que tiene la consideración de constitución por la parte que se amplía.

Sin embargo, esta regla general de tributación no se aplica a las concesiones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmue-

bles o instalaciones en puertos y en aeropuertos, las cuales se rigen por la regla establecida en el artículo 7.8º y 9º de la LIVA transcrito anteriormente, según el cual están sujetas al IVA en todo caso, entre otras, las entregas de bienes y prestaciones de servicios de los entes públicos referentes a servicios portuarios, incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones relativas a la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario así como las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN EN EL ITPAJD

❖ *Hecho Imponible*

El TRLITPAJD no contiene una definición de lo que debe entenderse por concesión administrativa, por lo que debemos acudir al concepto establecido por el Derecho Administrativo, que considera de naturaleza concesional a determinados actos de las Administraciones Públicas, a favor de los particulares, por los que les faculta para el aprovechamiento de bienes de dominio público o para prestar determinados servicios públicos.

A partir de esta definición, podemos distinguir dos tipos de concesiones administrativas:

- a. Concesiones administrativas de servicios públicos.
 - b. Concesiones administrativas de dominio público.
- pudiendo resultar ambas sujetas a la modalidad de TPO del ITPAJD.

No obstante lo anterior, aplicando el principio de calificación contenido en el artículo 2 del citado Texto Refun-

dido, el objeto imponible gravado es más extenso que el de las meras concesiones administrativas, al abarcar cualquier acto de la Administración Pública como el otorgamiento de licencias, autorizaciones, permisos, etc., a favor de los particulares, que reúnan las características para quedar gravadas como concesión administrativa.

En consecuencia, quedarán sujetos a esta modalidad junto con las concesiones administrativas no sujetas al IVA una serie de actos equiparados a las mismas, es decir, actos y negocios administrativos en los que se produzca un desplazamiento patrimonial a favor de los particulares.

❖ *Base imponible*

El artículo 13 del TRLITPAJD, en la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, establece lo siguiente:

“3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

- a) *Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.*
- b) *Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10*

% la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año.

Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.”

En el supuesto planteado, no resulta factible la aplicación de regla alguna de capitalización del canon, por cuanto no existe cantidad a satisfacer por el concesionario.

Por tanto, la única regla de las anteriores que podemos emplear para la determinación de la base imponible es la que corresponde al valor del fondo de reversión.

DETERMINACIÓN DEL VALOR DEL FONDO DE REVERSIÓN

Para la determinación del Fondo de reversión, se computará el valor neto

contable estimado de los bienes a la fecha de la reversión, más los gastos previstos para la reversión.

Para el cálculo del valor neto contable de los bienes la Oficina Liquidadora debe conocer el desglose de las partidas que compongan la inversión o coste de las obras a realizar y, a partir del mismo, aplicar los coeficientes de las tablas de amortización aprobadas a tales efectos por las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, en el porcentaje medio resultante de las mismas fijado para cada uno de sus componentes. Según lo indicado por la Oficina, el coste de la construcción será de 770.425 euros.

En el Anexo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aparecen las tablas de amortización, dado que

se trata de la construcción de una escuela infantil, tomaremos como referencia los siguientes parámetros:

Edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas	
Coefficiente lineal máximo (%)	2
Período máximo (Años)	100

El porcentaje medio de amortización resulta de la siguiente operación: $(2\% + 1\%)/2 = 1,5\%$.

- El 2% corresponde al coeficiente lineal máximo.
- El 1% corresponde al coeficiente lineal que procedería de amortizar en el periodo máximo establecido de 100 años.

Amortización Acumulada transcurridos 25 años aplicando el coeficiente

medio, es decir, $1,5\% \times 25 \text{ años} \times 770.425 \text{ euros} = 288.909,38 \text{ euros}$.

Valor Neto Contable en el momento reversión = inversión - amortización acumulada en 25 años = $770.425 - 288.909,38 = 481.515,63 \text{ euros}$.

En consecuencia, la base imponible será de 481.515,63 euros.

❖ *Sujeto pasivo:*

En la concesión administrativa, el concesionario y, en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

❖ *Tipo de gravamen:*

El 4% salvo que la respectiva Comunidad Autónoma haya fijado uno distinto.

▶ Grupo de parentesco al que ha de adscribirse al cónyuge separado legalmente a los efectos previstos en el artículo 20 de la LISD

(Art. 25.4 LITPAJD; 105.1, 108.4 LGT)

RESUMEN: El cónyuge separado legalmente ha de incluirse en dicho Grupo II y, consiguientemente, le son aplicables reducciones y bonificaciones autonómicas que presuponen la procedencia de dicho Grupo.

CONSULTA PLANTEADA

La consulta versa sobre la aplicación de la reducción de parentesco, prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, del ISD, para los casos en los que existe una separación matrimonial por Sentencia Judicial, pero no de divorcio, y uno de los cónyuges fallece adjudicándole bienes al otro.

RESPUESTA

La consulta planteada ha sido resuelta por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en su contestación vinculante a la consulta nº V2264-06, que reproducimos a continuación:

“En relación con la cuestión planteada, este Centro Directivo, en el

ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

De acuerdo con lo previsto en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las adquisiciones “mortis causa” y a diferencia de lo que sucede en las adquisiciones a título gratuito “inter vivos”, en las que no se aplica

reducción alguna por vínculo parental entre donante y donatario, existen cuatro grupos por razón de parentesco, estando constituido el Grupo II por los descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Para todos ellos, la legislación estatal fija en la actualidad, en defecto de normativa autonómica que la sustituya, un importe en la reducción de 15.956,67 euros.

Se plantea el escrito de consulta si el cónyuge separado legalmente ha de incluirse en dicho Grupo II y, consiguientemente, le son aplicables reducciones y bonificaciones autonómicas que presuponen la procedencia de dicho Grupo.

La respuesta ha de ser positiva y ello porque, tal y como señala el artículo 85 del Código Civil, sólo la muerte o declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges así como el divorcio entre ambos son causas de disolución del matrimonio.

La separación entre los cónyuges tiene los supuestos, causas y consecuencias que establecen los artículos 81 al 84 del mismo cuerpo legal, pero no se produce ruptura del vínculo existente entre los cónyuges.

Siendo esto así y no estableciendo la norma antes citada distinción alguna sobre la condición o no de separados de los cónyuges, ha de entenderse que en ambos casos procede la inclusión en el Grupo II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987”.

Base imponible en el ITPAJD de la disolución y liquidación de una sociedad

(Art. 25.4 LITPAJD; 105.1, 108.4 LGT)

RESUMEN: El principio tomado en consideración para la determinación de la base imponible de la disolución de sociedades, a semejanza de lo dispuesto para la disminución de capital, es el realista, recogándose en la regulación contenida en el artículo 25.4 LITPAJD en los siguientes términos:

“El valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas”.

Por tanto, el contribuyente tributa por el valor “aparente” de la cuota recibida, ya que sólo se considera el activo sin minorar las deudas.

En consecuencia, deberá girarse liquidación a cada uno de los socios por el valor bruto del porcentaje del bien inmueble adjudicado a cada uno de ellos, sin deducción, en su caso, de la deuda asumida ni de los gastos.

CONSULTA PLANTEADA

Se consulta sobre cuál sería la base imponible en el ITPAJD correspondiente a la disolución de una sociedad.

RESPUESTA

El principio tomado en consideración para la determinación de la base

imponible de la disolución de sociedades, a semejanza de lo dispuesto para la disminución de capital, es el realista, recogándose en la regulación contenida en el artículo 25.4 LITPAJD en los siguientes términos:

“El valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas”.

Por tanto, el contribuyente tributa por el valor “aparente” de la cuota recibida, ya que sólo se considera el activo sin minorar las deudas.

En consecuencia, deberá girarse liquidación a cada uno de los socios por el valor bruto del porcentaje del bien inmueble adjudicado a cada uno de ellos, sin deducción, en su

caso, de la deuda asumida ni de los gastos.

Por otro lado, el haber social resultante de la disolución se divide y se reparte entre los socios. Si las entregas no son dinerarias, pueden resultar sujetas al IVA y, si se trata de inmuebles, generalmente resultarán exentas al tratarse de una segunda o ulterior entrega la que hace la sociedad a los socios. No resultarán sujetas a la modalidad de TPO, ni las escrituras de disolución y extinción a la de AJD, por incompatibilidad con la de Operaciones Societarias.

Es conveniente recordar que no cabe exigir el impuesto sobre el haber líquido de la sociedad, en tanto en cuanto no se produzca una restitución efectiva a los socios.

En este sentido, baste recordar que el segundo párrafo del artículo 64.5 del RITPAJD establecía que:

“en la disolución de sociedad, hasta que sean conocidos los bienes y derechos adjudicados a los socios, la liquidación a cargo de éstos se practicará con carácter provisional sobre la base del haber líquido de la sociedad”, que fue anulado por la Sentencia del TS de 3 de noviembre de 1997.

Finalmente, respecto a si basta la declaración de no existir restitución alguna a los socios o si cabe la interpretación de las partidas de los balances, a los efectos de determinar dicha base imponible, debemos analizar la regulación de la prueba en el ámbito tributario.

En materia tributaria, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece su particular normativa reguladora de la prueba en los artículos 100 a 108, dentro de la regulación de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos

tributarios incluidos en el Título III «La aplicación de los tributos».

Concretamente, el artículo 105.1 LGT establece que:

«En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»,

Por tanto, dicho precepto obliga tanto y de igual modo al contribuyente como a la Administración, de manera que es a la Administración a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», «sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabólica referida a hechos negativos» (Sentencia TS 18 de febrero de 2000) pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración.

En este sentido, se pronuncia el Tribunal Supremo en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 370/2004, en su Fundamento de Derecho Cuarto:

«en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.»

En definitiva, en Derecho tributario la carga de la prueba tiene una referencia específica en el artículo 105 LGT

que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión.

La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, amparándose en el principio general del artículo 105 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le benefician como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.

Asimismo, el artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente:

“Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.”

En consecuencia, en el caso planteado, es la Oficina, la que de acuerdo con lo previsto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puede comprobar si existe o no restitución alguna a los socios, para lo cual podrá utilizar, entre otros medios, la interpretación de las partidas de los balances.

En definitiva, la Oficina consultante puede, amparándose en la normativa expuesta y aportando las pruebas que considere oportunas, probar que a la operación planteada le corresponde un régimen tributario diferente del aplicado por el sujeto pasivo, justificando que se han producido entregas anteriores a los socios de bienes del activo, con ánimo de eludir el impuesto.

Entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos

(Art 4, 5, 20.uno 2º, 20.Dos, 84.uno.2º Ley 37/1992; Art 8 del RIVA; Art 1.911 del CC; art 129 Ley Hipotecaria; Ley 7/2012, de 29 de octubre)

RESUMEN: La Ley 7/2012 introduce tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo y no supone que toda ejecución hipotecaria resulte sujeta al IVA.

La transmisión resultará sujeta al IVA si es realizada por un sujeto pasivo de este impuesto en el marco de una actividad empresarial y profesional, conforme las reglas generales del impuesto (Art 4 y 5 LIVA). Si, además, se trata de la transmisión de un terreno rústico resulta de aplicación la exención prevista en el art 20.uno.2º de LIVA, salvo que se aplique la renuncia a la exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la citada Ley y el artículo 8 del RIVA. La Oficina debería comprobar, en primer lugar, si la operación debe tributar por IVA, de acuerdo con lo indicado.

CONSULTA PLANTEADA

Han presentado en nuestra oficina un Auto de adjudicación recaído en procedimiento de ejecución hipotecaria, ejecutando a una sociedad titular de olivares. Además, se produce una cesión del remate, en el mismo procedimiento, a favor de una sociedad limitada.

Se reconoce la existencia de sobrante que se destinará al pago de otra hipoteca posterior a favor del mismo ejecutante.

Posteriormente, por comparecencia ante el Secretario judicial, tiene lugar la cesión de remate. Dicha operación se autoliquidada como no sujeta al ITPAJD.

Se plantean las siguientes cuestiones:

- ❖ ¿La aprobación de la Ley 7/2012 supone que toda ejecución hipotecaria resulta sujeta al IVA?

❖ ¿Podría argumentarse que, al tratarse de una finca de olivares destinados a la producción de aceite, la transmisión se convierte en transmisión empresarial, con independencia de la naturaleza rústica de la finca?

❖ ¿Cuáles serían las actuaciones a realizar por parte de la oficina?

RESPUESTA

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, dio una nueva redacción al artículo 84.uno.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido,

en virtud de la cual se introducen tres nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo:

- Entregas de determinados inmuebles con renuncia a la exención.
- Entregas de inmuebles en ejecución de garantía y operaciones asimiladas a dichas ejecuciones.
- Determinadas ejecuciones de obras inmobiliarias.

Concretamente, el nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo relativo a las entregas de inmuebles en ejecuciones de garantías se recoge en el artículo 84 de la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, del IVA, que reproducimos a continuación:

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º *Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.*

2.º *Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación: (...)*

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

❖ *Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.*

❖ *Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.*

❖ *Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de*

la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente. (...)”.

Por otro lado, la Dirección General de Tributos ha analizado la inversión del sujeto pasivo en las entregas de inmuebles en ejecución de garantía y operaciones asimiladas a través, entre otras, de la consulta **V1416-13**.

Concretamente, en dicha consulta, la DGT distingue tres grupos de operaciones a las que resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo:

- 1º Entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.
- 2º Entregas de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.
- 3º Entregas de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada.

Pasamos, a continuación, a referirnos al primer grupo al ser objeto de la consulta planteada por la oficina.

Entregas de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.

Abarca las siguientes operaciones:

- 1º Transmisiones de inmuebles, sobre los que se ha constituido una garantía (real), llevadas a cabo en un proceso ejecutivo. Se trata de casos de incumplimiento de la obligación garantizada, en los que el acreedor puede proceder a la ejecución de la garantía bien a través de un proceso de ejecución especial o bien a través del proceso de ejecución común u ordinario.
- 2º Transmisiones de inmuebles, sobre los que se ha constituido una garantía real en el marco de un procedimiento ejecutivo extrajudicial. (art. 129 de la Ley Hipotecaria).

3º Transmisiones de inmuebles embargados en un proceso ejecutivo, respecto de los cuáles se ha procedido a practicar anotación preventiva de embargo en el Registro de la Propiedad (artículo 1.911 del CC). Concretamente, para que resulte de aplicación la inversión del sujeto pasivo la citada consulta exige, además de la genérica función de garantía que cumple todo bien que forma parte del patrimonio de un deudor, la existencia de una garantía específica que recaería sobre el citado bien: la anotación preventiva del embargo ordenado por el órgano judicial.

Es de destacar lo siguiente en relación con la referida anotación preventiva de embargo:

- ❖ Sólo se practica cuando lo solicite el ejecutante.
- ❖ Es una medida cautelar que tiene por objeto asegurar la efectividad del embargo, cumpliendo una función similar a la de una hipoteca constituida sobre el bien embargado.

En consecuencia, la nueva inversión del sujeto pasivo introducida por la Ley 7/2012, prevista para las entregas de inmuebles en ejecución de una garantía constituida sobre los mismos y operaciones asimiladas, sólo tiene lugar en operaciones efectuadas **entre empresarios y profesionales**, siempre que no resulten aplicables los otros dos supuestos de inversión previstos para las entregas de inmuebles en el artículo 84.uno.2º.e) LIVA.

Veamos, a continuación, cada una de las cuestiones concretas planteadas por la Oficina:

¿La aprobación de la Ley 7/2012 supone que toda ejecución hipotecaria resulta sujeta al IVA?

La Ley 7/2012 introduce tres nuevos

supuestos de inversión del sujeto pasivo y no supone que toda ejecución hipotecaria resulte sujeta al IVA.

¿Podría argumentarse que, al tratarse de una finca de olivares destinados a la producción de aceite, la transmisión se convierte en transmisión empresarial, con independencia de la naturaleza rústica de la finca?

La transmisión resultará sujeta al IVA si es realizada por un sujeto pasivo de este impuesto en el marco de una actividad empresarial y profesional, conforme las reglas generales del impuesto (Art 4 y 5 LIVA).

Si, además, se trata de la transmisión de un terreno rústico resulta de aplicación la exención prevista en el art 20.uno.20º de LIVA, salvo que se aplique la renuncia a la exención en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la citada Ley y 8 del RIVA.

¿Cuáles serían las actuaciones a realizar por parte de la oficina?

La Oficina debería comprobar, en primer lugar, si la operación debe tributar por IVA, de acuerdo con lo indicado en el apartado anterior.

Si, efectivamente, se comprueba que debe tributar por IVA, al tratarse de un supuesto de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial, el adjudicatario, siempre que tenga la condición de empresario o profesional, puede presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante.

El ejercicio de dicha facultad por parte del adjudicatario determina la obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto conforme al modelo aprobado por la Orden 3625/2003, de 23 de diciembre, correspondiente al modelo 309.

Cuestiones prácticas

60

Adjudicación de bienes inmuebles en pago de pensión compensatoria

Pedro Irigoyen Barja

Inspector de Tributos de la Comunidad de Madrid.

Elena Alberdi Alonso

Técnica Fiscal del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.

INTRODUCCIÓN

Don Agustín y Doña Claudia de 56 y 52 años de edad respectivamente, contrajeron matrimonio el 25 de septiembre de 2010. Su matrimonio se rigió por el régimen económico matrimonial de sociedad de gananciales. Por diferencias irreconciliables deciden divorciarse.

La situación económica de Doña Claudia se ve muy empeorada por su divorcio y deciden de mutuo incluir en el Convenio Regulador una pensión compensatoria con carácter vitalicio de 20.000 euros anuales.

Pasados unos años a Don Agustín no le viene bien pagar periódicamente la pensión por lo que propone a Doña Claudia la sustitución de la pensión por la entrega de un apartamento en la sierra de Madrid valorado en 185.000 euros.

La operación se materializa en escritura pública de fecha 28 de abril de 2013.

Nos piden aclaremos las consecuencias fiscales de dicha sustitución.

La pensión compensatoria es la definida en el artículo 97 del código civil que dispone que el cónyuge (casado en cualquier régimen económico matrimonial) al que la separación o el divorcio produzca un desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tendrá derecho a una compensación que podrá consistir en una pensión temporal o por tiempo indefinido, o en una prestación única, según se determine en el convenio regulador o en la sentencia.

En principio la pensión no incide en la tributación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados ni el en Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹, pero el artículo 99 del código civil dispone que en cualquier momento podrá convenirse la sustitución de la pensión fijada judicialmente conforme al artículo 97 por la constitución de una renta vitalicia, el usufructo de determinados bienes o la entrega de un capital en bienes o en dinero.

1. Sin perjuicio de la repercusión en el IRPF para el cónyuge que la presta y el que la recibe según lo dispuesto en los artículos 17.2.f) y 55 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
2. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 20 de noviembre de 2007 en la que se produce un exceso de adjudicación declarado a favor de uno de los cónyuges en la liquidación de la sociedad de gananciales, motivado por la entrega de un bien en sustitución de la pensión compensatoria del artículo 97 del código civil y que es considerada por el Tribunal como una adjudicación efectuada en pago de aportaciones al disolverse el de la sociedad. En sentido contrario la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de septiembre de 1998, que por amplia que sea la interpretación del precepto, una exención no debe ser objeto de interpretación extensiva o analógica y no cabe considerar incluida en el mismo una adjudicación que no se ha producido en pago de bienes o derechos de clase alguna que se hubiesen aportado a la sociedad conyugal, sino en concepto de "pensión compensatoria" para corregir el desequilibrio económico de los cónyuges tras la separación.

En principio nos encontraríamos ante una adjudicación en pago de deuda regulada en el artículo 7.2.A) del TRITPAJD.

Debemos apuntar que la Jurisprudencia ha diferenciado si la adjudicación se produce en el momento de la disolución de la sociedad o si se realiza en un momento posterior.²

En el supuesto que la adjudicación se realice en un momento posterior a la disolución de sociedad de gananciales, la jurisprudencia parece que no duda en declarar que estamos ante una adjudicación en pago de deuda, que no goza de la exención contenida en el artículo 45. IB 3) del TRITPAJD³.

▶ RÉGIMEN FISCAL DE LA ADJUDICACIÓN EN PAGO DE DEUDA

Según lo expuesto con anterioridad si la entrega del bien inmueble se produce en la liquidación de la sociedad de gananciales gozaría de la exención contenida en el artículo 45 IB 3 del TRITPAJD. En caso contrario estaríamos ante una adjudicación en pago de deuda con el siguiente régimen fiscal:

- ❖ **Hecho imponible:** Adjudicación en pago de deuda. (art 7.2.a) del TRITPAJD).
- ❖ **Sujeto Pasivo:** Según lo dispuesto en el artículo 8 del TRITPAJD en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, será sujeto pasivo el que los adquiere.
- ❖ **Base Imponible:** Según lo dispuesto en el artículo 10 del TRITPAJD será el valor real correspon-

diente al bien. Sujeto a comprobación de valores. (art. 46 TRITPAJD).

- ❖ **Tipo de gravamen:** Según lo dispuesto en el artículo 11 del TRITPAJD si el adjudica un bien inmueble el tipo aplicable será el 6%, sin perjuicio de los tipos de gravamen que tengan establecidos las Comunidades Autónomas en virtud de lo dispuesto en la Ley 22/2009 de 18 de diciembre.

Hecho imponible	Adjudicación en pago de deuda
Devengo	28 de abril de 2013
Sujeto pasivo	D ^a Claudia (artículo 8 TRITPAJD)
Base imponible	185.000 €
Cuota tributaria (Se aplica la normativa estatal)	6% (artículo 11 TRITPAJD)
Cuota tributaria	11.100 €

Debemos apuntar que la valoración del bien inmueble no debe ser superior al valor de la pensión.

Puesto que si el valor del inmueble fuese superior, la adquisición estaría gravada por Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales Onerosas hasta el valor de la pensión y como donación por el exceso hasta el valor real del inmueble en los términos establecidos en el artículo 14.6 del TRITPAJD⁴.

3. En este sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12 de julio de 2001.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco de 12 de mayo de 1995 en la que no considera la aplicación de la exención por estar fuera del ámbito del 45 del TRITPAJD e incluso alude a tintes de donación. La entrega de bien privativo del esposo en pago de pensión compensatoria no trae causa directa de la disolución de la sociedad de gananciales sino de la liberalidad del esposo que pretende compensar el hipotético desequilibrio económico.

La consulta de la Dirección General de Tributos DGT 27-6-2012 V1410-12 en un supuesto en el que se produce la liquidación de una sociedad de gananciales, posteriormente se dictó sentencia judicial en la que el ex marido figura como deudor por un exceso de adjudicación de bienes y por pensiones atrasadas y procede a abonar dichas cantidades mediante dación en pago de deuda con cargo a un bien inmueble común. Mantiene la Dirección General de Tributos que de acuerdo con lo expuesto en los artículos 45 I B 3) del TRITPAJD y 14 de la LGT que prohíbe la analogía en materia tributaria, una vez que está disuelta la sociedad de gananciales, las transmisiones que realicen entre los ex cónyuges no podrán acogerse a dicha exención.

4. Cuando en las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, la base imponible a efectos de la cesión sea superior en más del 20 por 100 y en 2.000.000 de pesetas a la de la pensión, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicará otra por el concepto de donación.

Por lo que se refiere a la base imponible de las pensiones, se obtiene 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 a la duración de la pensión si es temporal.

Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional (LITP art. 10.2 f).

El artículo 10.2 f) del TRITPAJD dispone:

f) La base imponible de las pensiones 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 a la duración de la pensión si es temporal.

Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

La pensión anual es de 20.000 euros y de conformidad con el artículo 10.2.f) del TRITPAJD, la base imponible será:

$20.000 \text{ €} / 0,04$ (interés legal del dinero 2013) = 500.000 €.

Aplicación de las reglas del usufructo vitalicio edad actual (52 años):

Para el cálculo del usufructo, se puede aplicar la siguiente regla:

Usufructo = 89 - edad del usufructuario

500.000 € x (89-52) % = 37%

37% x 500.000 € = 185.000 €

INCIDENCIAS EN EL IRPF

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 33 de la LIRPF, *no existe alteración en la compo-*

sición del patrimonio en la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

La disolución de la sociedad de gananciales y la posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad.

En caso de futuras transmisiones se conservarán los valores originarios y las fechas de adquisición originarias.

Solo en el caso de que se atribuyesen a uno de los cónyuges bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro cónyuge, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

La transmisión de bienes en pago de pensión compensatoria originará en su transmitente una ganancia o pérdida patrimonial según lo dispuesto en los artículos 33 y siguientes de la LIRPF.

En este sentido la Consulta de la Dirección General de Tributos V0368-12 de 21 de febrero de 2012.⁵

También mantiene la Consulta en materia de IRPF que la sustitución de la pensión por la entrega del bien inmueble permite aplicar la reducción en la base imponible del pagador según lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley del Impuesto.

En relación con el cónyuge perceptor de la pensión compensatoria, el artículo 17.2.f) de la Ley del Impuesto, establece que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge.

La sustitución de una pensión compensatoria por la entrega de un bien inmueble en ningún caso desvirtúa su calificación como rendimientos del trabajo para su perceptor, si bien, al percibirse en un único pago, la entrega, en sustitución de una pensión, tendría la consideración de rendimiento del trabajo en especie,

5. En cuanto al régimen de separación de bienes se refiere la consulta de la DGT V2453-10 de 15 de noviembre de 2010 en un supuesto de sustitución del pago de la pensión compensatoria a favor del cónyuge, mediante la cesión del 50% de la propiedad de la vivienda y del 50% de la que corresponde al parking, originará en el cedente una ganancia o pérdida patrimonial, que se calculará con arreglo a lo dispuesto en los artículos 31 y siguientes de la LIRPF.

conforme al artículo 42 de la Ley del Impuesto, siendo la valoración de la misma como antes se señaló por el valor de mercado del inmueble, artículo 43 de la Ley, y obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este sentido la Consulta nº V0779-13 de 13 de marzo de 2013.

► **INCIDENCIA EN EL IIVTNU**

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.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL, no se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

En los supuestos de no sujeción 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 del terreno 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 los cónyuges adquirieron el bien. Por lo tanto entendemos que la transmisión de bienes urbanos en pago pensión compensato-

ria estará sujeta al IIVTNU, siempre que no se realice en la disolución de la sociedad de gananciales o como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

Fiscalidad Local

64

Normativa hipotecaria y fiscal sobre el cierre registral

María Eulalia Hernando Rivera

Escala Técnica de Gestión de Organismos Autónomos

Marta Zurdo Verdugo

Directora Adjunta del Departamento Fiscal del Colegio de Registradores

SUMARIO

- 1. Introducción**
- 2. Normativa hipotecaria sobre el cierre registral**
 - 2.1. Cierre registral en relación con los impuestos en general
 - 2.2. Cierre registral en relación con el Impuesto Sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
 - 2.2.1. Qué debe acreditarse
 - 2.2.2. Cómo debe acreditarse
 - 2.3. Cierre registral en relación con la Referencia Catastral
 - 2.4. Cierre registral en relación con el número de identificación fiscal y medios de pago
- 3. Normativa fiscal común sobre el cierre registral**
 - 3.1. Normas generales
 - 3.2. Normas específicas
 - 3.3. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados
 - 3.3.1. Principio general de no admisión de documentos
 - 3.3.2. Excepciones al principio general de no admisión de documentos
 - 3.3.3. Acreditación del pago y/o presentación
 - 3.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - 3.4.1. Principio general de no admisión de documentos
 - 3.4.2. Acreditación del pago y/o presentación
- 4. Normativa fiscal foral sobre el cierre registral**
 - 4.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - 4.1.1. Álava
 - 4.1.2. Guipúzcoa
 - 4.1.3. Vizcaya
 - 4.1.4. Navarra
 - 4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - 4.2.1. Álava
 - 4.2.2. Guipúzcoa
 - 4.2.3. Vizcaya
 - 4.2.4. Navarra
- 5. Algunas consideraciones en relación con el cierre registral**
 - 5.1. Concepto de Administración tributaria
 - 5.2. Concepto de Administración tributaria competente
 - 5.3. La notificación a la Administración interesada de las incidencias producidas
 - 5.4. La concreción de la justificación del pago y/o presentación
 - 5.5. Suspensión de la calificación por falta de acreditación de la liquidación del impuesto
- 6. Requisitos para levantar el cierre registral**
- 7. Conclusión**

1. INTRODUCCIÓN

Los Registradores de la propiedad y mercantiles constituyen un pilar fundamental en el sistema de seguridad jurídica preventiva en España. Quizás la mejor manifestación de esta característica en relación con la Hacienda Pública, lo suponga la institución del cierre registral por cuanto esta institución permite proteger singularmente los intereses públicos fiscales, esto es el cobro de los débitos tributarios.

El cierre registral puede definirse como aquel principio hipotecario, en cuya virtud sólo tienen acceso al Registro aquellos documentos que hayan acreditado la satisfacción de los débitos tributarios inherentes a las operaciones documentadas o hayan acreditado el cumplimiento de otras obligaciones establecidas en la ley.

El principio de cierre registral en relación con los impuestos constituye un punto de confluencia entre la normativa fiscal e hipotecaria que permite el acceso al Registro sólo de aquellos documentos por los que se haya justificado que se han satisfecho los débitos tributarios devengados por las operaciones documentadas, o, en su caso, se haya justificado la no sujeción o exención a dichos impuestos de las operaciones documentadas.

Recoge este principio el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, al disponer que no se hará ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos

o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir.

El cierre registral es una institución muy antigua. Estaba presente en la primitiva redacción de la Ley Hipotecaria de 1861, con una dicción que ha permanecido casi intacta hasta fechas recientes, en que diversas normas han incidido en su configuración. Entre estas normas destacan:

La Ley 13/1996 estableció la necesidad de aportar certificación catastral descriptiva y gráfica de la finca para la inmatriculación de la misma en el Registro.

- ❖ La Ley 36/2006 de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal que ha extendido el cierre registral a los supuestos de no constancia en el título inscribible del número de identificación fiscal de los comparecientes y representados o de no expresión de la identificación de los medios de pago empleados en las escrituras públicas sujetas a este requisito.
- ❖ La Ley 4/2008 de 23 de diciembre, que ha modificado el artículo 54 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aclarando la forma de acreditación del

pago de este impuesto, cuya incidencia en el campo inmobiliario y, por ende, hipotecario es indudable.

- ❖ Por último, la reciente aprobación de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que establece en su Disposición final cuarta que, con efectos desde 1 de enero de 2013, que se adiciona un nuevo apartado 5 en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, determinando que el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Al tratarse el cierre registral de una institución a caballo entre dos áreas jurídicas, la fiscal y la hipotecaria,

vamos a desarrollar la misma partiendo de un análisis de la normativa vigente en ambos campos y su mutua interacción.

2. NORMATIVA HIPOTECARIA SOBRE EL CIERRE REGISTRAL

En el campo hipotecario el principio del cierre registral, en su formulación tradicional, lo recoge la Ley Hipotecaria¹ pudiendo distinguir el cierre registral en relación con los impuestos en general, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en relación con el Catastro, en relación con el número de identificación fiscal y en relación con los medios de pago.

Los dos últimos supuestos, aunque no están relacionados directamente con los impuestos, son fundamentales para el control tributario y la lucha contra el fraude fiscal.

2.1. Cierre registral en relación con los impuestos en general

En relación con los impuestos en general, dispone la Ley Hipotecaria² que no se practicará ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad:

- ❖ Sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los

1. Artículo 254 Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria

2. Artículo 254 Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria

devenzare el acto o contrato que se pretenda inscribir.

Como puede observarse hace referencia al concepto genérico de impuesto, por lo que afecta a todos los impuestos con independencia de la materia imponible o de la Administración competente para su exacción.

Dicha enunciación hipotecaria del cierre registral soporta cierta imprecisión pues concibe los impuestos prescindiendo de la posible autoliquidación de los mismos³.

En correspondencia con lo anterior también establece la Ley Hipotecaria⁴ la obligación de exigir la presentación así como la obligación de conservar los justificantes al disponer que las cartas de pago de los impuestos satisfechos por actos o contratos sujetos a inscripción se presentarán y quedarán archivadas en el Registro.

En caso de incumplimiento por los Registradores de esta obligación establece que el Registrador que no las conservare será responsable directamente de las cantidades que hayan dejado de satisfacerse a la Hacienda.

Es decir, la no presentación de los justificantes impide el acceso al Registro y la falta de conservación de los mismos conlleva la responsabilidad del pago por parte del Registrador.

Esta responsabilidad será subsidiaria conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria⁵ al disponer en relación con la responsabili-

dad tributaria que la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades, estableciendo que, salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

En relación con la exigencia de esta responsabilidad dicha Ley establece que la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión. Además, la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

La misma Ley establece que los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

Como hemos comentado, en la redacción de la formulación hipotecaria del principio del cierre registral, queremos destacar que la Ley Hipotecaria, como heredera directa de su tiempo, adolece de una cierta imprecisión pues concibe los impuestos prescindiendo de la posibilidad de autoliquidar los mismos y no establece la posibilidad de que sean de aplicación exenciones o supuestos de no sujeción. Es lógica dicha situación pues la generaliza-

ción en nuestro sistema fiscal de los sistemas de autoliquidación no se produjo sino a partir de la Ley de Medidas Urgentes para la reforma fiscal de 14 de noviembre de 1977.

Estas imprecisiones se salvan en el Reglamento Hipotecario en el que sí se hace referencia a la posibilidad de que sean aplicables supuestos de no sujeción o exención.

El Reglamento Hipotecario⁶ establece el principio de abstención de los Registradores en relación con la calificación de impuestos al disponer que sin perjuicio de lo que establece el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, una vez acreditado el pago de la liquidación de los impuestos con la presentación, en su caso, de la carta de pago, o la exención, no sujeción o prescripción mediante la nota de la Oficina correspondiente, los Registradores se abstendrán de calificar cuanto se relacione con la liquidación o nota indicadas, sin perjuicio de poner en conocimiento de la Delegación de Hacienda respectiva los errores o deficiencias que advirtieren, si lo estimaren procedente.

Esta abstención en la calificación de impuestos, que parece que le impone al Registrador la prohibición de entrar a conocer la operación en el ámbito fiscal, entra en contradicción con la configuración posterior del cierre registral en relación con impuestos concretos, en especial con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por cuanto que,

3. Los sistemas de autoliquidación se incorporan con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal

4. Artículo 256 Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria

5. Artículo 41 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

6. Artículo 107 Reglamento Hipotecario, aprobado por el Decreto de 14 de febrero de 1947

como veremos, exige que se haya pagado o al menos presentado el Impuesto ante la Administración competente, circunstancia que sólo puede comprobarse si se entra a calificar la operación desde el punto de vista fiscal.

En el ámbito mercantil el Reglamento del Registro Mercantil⁷ establece que no podrá practicarse asiento alguno, a excepción del de presentación, si no se ha justificado previamente que ha sido solicitada o practicada la liquidación de los tributos correspondientes al acto o contrato que se pretenda inscribir o al documento en virtud del cual se pretenda la inscripción.

2.2. Cierre registral en relación con el Impuesto Sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, establece en su Disposición final cuarta que, con efectos desde 1 de enero de 2013, se adiciona un nuevo apartado 5 en el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, Texto Refundido según Decreto de 8 de febrero de 1946, con la siguiente redacción:

«5. El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento

de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo.»

Por lo tanto, la citada Ley ha restablecido, desde el pasado 1 de enero de 2013 el cierre registral, en este caso, sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

2.2.1.- Qué debe acreditarse

- ❖ Presentación por parte del sujeto pasivo⁸ de la autoliquidación o, en su caso, la declaración del impuesto, o
- ❖ Comunicación por parte del adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate en los supuestos de transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso.

Por lo tanto, el documento acreditativo será:

- ❖ Si el sistema es de autoliquidación, el ejemplar original de la autoliquidación debidamente sellada.
- ❖ Si el sistema es de declaración, copia sellada de la declaración presentada, acreditando que ha

sido presentada o remitida fehacientemente.

- ❖ Respecto de la comunicación, copia de la comunicación, acreditando que ha sido presentada o remitida fehacientemente.

2.2.2.- Cómo debe acreditarse

- ❖ En el caso de autoliquidación, mediante la aportación de copia sellada de la misma o con la dicción literal de la Ley Hipotecaria basta con la presentación sin ser necesario que se acredite haber efectuado el ingreso
- ❖ En el caso de declaración, mediante la exhibición de un duplicado con el sello original de entrada en el Registro correspondiente del Ayuntamiento
- ❖ En el caso de comunicación, mediante acreditación de su presentación en el Ayuntamiento, por persona habilitada para ello* en los plazos antes citados para la presentación.

*Téngase presente que el artículo 110.6.b) del TRLRHL (al que se remite el 254 de la Ley Hipotecaria) contempla la comunicación sólo para los supuestos de transmisiones de terrenos o constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, debiendo ser realizada por el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate (artículo 106.1.b TR LRHL).

7. Artículo 86 apartado 1 Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio

8. El artículo 106 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que será sujeto pasivo en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título gratuito, la persona que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, y en las realizadas a título oneroso la persona que transmita el terreno o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Recordemos que la Ley 30/192, establece que las solicitudes, escritas y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas podrán presentarse en los registros de cualquier órgano administrativo, que pertenezca a la Administración General del Estado, a la de cualquier Administración de las Comunidades Autónomas, a la de cualquier Administración de las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, a los Ayuntamientos de los Municipios a que se refiere el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, o a la del resto de las entidades que integran la Administración Local si, en este último caso, se hubiese suscrito el oportuno convenio, así como en las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.

Por lo tanto, a nuestro juicio, serían válidas a los efectos de acreditar fehacientemente la presentación de la comunicación, aquellas escrituras en la que conste el sello de su depósito en cualquiera de los organismos que acabamos de citar. Así como, que el Notario testimoniara el acuse de recibo por el Ayuntamiento de la notificación efectuada, en cuyo caso sería procedente la apertura del Registro.

En este sentido, la reciente Resolución de 3 de junio de 2013, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, afirma que el artículo 31 del Real Decreto 1829/1999 señala como requisitos para que la

comunicación produzca sus efectos a través de la Oficina de Correos, que en la cabecera de la primera hoja del documento que se quiera enviar, se hagan constar, con claridad, el nombre de la oficina y la fecha, el lugar, la hora y minuto de su admisión. Estas circunstancias deberán figurar en el resguardo justificativo de la misma. De forma que los envíos aceptados por el operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal, siguiendo las formalidades previstas en este artículo, se considerarán debidamente presentados, a los efectos previstos en el artículo 38 de la Ley 30/1992⁹. Así pues, la presentación de un documento en cualquiera de las oficinas de correos, equivale, en beneficio del presentante, a la presentación en el registro de entrada de la administración de destino.

En consecuencia, la utilización del procedimiento de comunicación, ha quedado identificada en la diligencia unida a la escritura, que se acredita por la declaración del notario y por la incorporación de la copia del oficio sellada por la Oficina de Correos, que a su vez acredita la presentación ante el Ayuntamiento.

En los apartados anteriores hemos señalado el sistema de acreditación que resulta de la dicción legal. Ahora bien, a la vista de la experiencia del Ayuntamiento de Madrid (único en el que existía cierre registral hasta la modificación comentada) parece conveniente plan-

tear como posible sistema adicional de acreditación de la comunicación que la misma se pueda realizar directamente en los Registros de la Propiedad.

De conformidad con lo establecido en el artículo 33 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana¹⁰, el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por este impuesto en el Ayuntamiento de Madrid sin que se acredite previamente haber presentado, tal y como se establece a continuación, alguno de los siguientes documentos:

- a. El ejemplar original de la autoliquidación con la validación bancaria del ingreso.
- b. La declaración tributaria debidamente sellada en las oficinas municipales.
- c. La comunicación a que se refiere el artículo 27 de la presente ordenanza, que podrá realizar directamente en las oficinas del Registro de la Propiedad en impreso a tal efecto.

En el Registro de la Propiedad se archivará una copia de la autoliquidación o declaración presentada y, además, en los supuestos en los que el documento presentado sea de comunicación, otra copia será remitida por el Registro al Ayuntamiento, utilizando para ello, siempre que sea posible, medios telemáticos. La

9. Artículo 38.4 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

10. Disposición Adicional Sexta de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid

copia archivada podrá serlo en papel o digital.

Por lo tanto, y dada la función de custodio de la Hacienda municipal que resulta del cierre registral para el IIVTNU parece altamente recomendable que los Ayuntamientos habilite al Registrador para recibir la comunicación que al efecto establece la norma, con la asunción de la remisión inmediata de la misma al Ayuntamiento y consiguiente apertura del Registro con dicha comunicación.

2.3. Cierre registral en relación con la Referencia Catastral

La Ley 13/1996¹¹, al regular la constancia registral de la referencia catastral, establece que en lo sucesivo, no se inmatriculará ninguna finca en el Registro si no se aporta junto al título inmatriculador certificación catastral descriptiva y gráfica de la finca, en términos totalmente coincidentes con la descripción de ésta en dicho título.

El Reglamento hipotecario¹² establece que para la inmatriculación de fincas no inscritas a favor de persona alguna el título público de adquisición habrá de expresar necesariamente la referencia catastral de la finca o fincas que se traten de inmatricular, y se incorporará o acompañará al mismo certificación catastral descriptiva y gráfica, de tales fincas, en términos totalmente coincidentes con la descripción

de éstas en dicho título, de las que resulte además que la finca está catastrada a favor del transmitente o del adquirente.

2.4. Cierre registral en relación con el número de identificación fiscal y medios de pago

En relación con estos datos, fundamentales como ya hemos comentado para el control tributario y la lucha contra el fraude fiscal, dispone la Ley Hipotecaria¹³ que no se practicará ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad de títulos relativos a actos o contratos:

- ❖ Por los que se adquieran, declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, o a cualesquiera otros con trascendencia tributaria, cuando no consten en aquellos todos los números de identificación fiscal de los comparecientes y, en su caso, de las personas o entidades en cuya representación actúen.
- ❖ Por los que se declaren, constituyan, transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles, cuando la contraprestación consistiera, en todo o en parte, en dinero o signo que lo represente, si el fedatario público hubiere he-

cho constar en la Escritura la negativa de los comparecientes a identificar, en todo o en parte, los datos o documentos relativos a los medios de pago empleados.

Si no constan estos datos, las escrituras se entenderán aquejadas de un defecto subsanable. La falta sólo se entenderá subsanada cuando se presente ante el Registro de la Propiedad una escritura en la que consten todos los números de identificación fiscal y en la que se identifiquen todos los medios de pago empleados.

Ambas imposiciones fueron incorporadas por el artículo Séptimo. Dos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (LPPF) que modificó el citado artículo 254 de la Ley Hipotecaria.

Como señala la Exposición de Motivos de la LPPF uno de los grandes referentes de la Ley es el fraude en el sector inmobiliario, de modo que las novedades introducidas por la norma se dirigen a la obtención de información que permita un mejor seguimiento de las transmisiones y del empleo efectivo que se haga de los inmuebles.

Para ello se establece la obligatoriedad de la consignación del Número de Identificación Fiscal (NIF) y de los medios de pago empleados en las escrituras notariales relativas a actos y contratos sobre bienes inmuebles. La efectividad de estas

11. Artículo 53 apartado siete Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

12. Artículo 298 Reglamento Hipotecario, apartado uno, aprobado por el Decreto de 14 de febrero de 1947, redacción por el Real Decreto 1867/1998, de 4 de septiembre.

13. Artículo 254, apartados dos, tres y cuatro, Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria

prescripciones queda garantizada al fijarse como requisito necesario para la inscripción en el Registro de la Propiedad de tales escrituras.

3. NORMATIVA FISCAL COMÚN SOBRE EL CIERRE REGISTRAL

En el ámbito fiscal encontramos abundantes disposiciones que inciden en el cierre registral, disposiciones que vamos a sistematizar según el carácter general o específico de las mismas.

3.1. Normas generales

Con carácter general la Ley 22/2009¹⁴ dispone que las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imponible sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite:

- ❖ El pago de la deuda tributaria liquidada,
- ❖ Conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos,
- ❖ La presentación en ella del referido documento.

De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada.

En relación con el pago, la Ley General Tributaria¹⁵ dispone que se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.

Establece el Reglamento General de Recaudación¹⁶ que los pagos realizados a órganos no competentes para recibirlos o a personas no autorizadas para ello no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el perceptor que admita indebidamente el pago.

3.2. Normas específicas

Los dos tributos con incidencia clara en esta materia son el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Obviamente hay más tributos que inciden en cualquier operación de las que accede al Registro (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, etcétera).

Sin embargo por la propia configuración de estos impuestos, aunque en principio quedarían afectados por el principio de cierre re-

gistrar, en la práctica exceden de su posible control en el momento de la inscripción registral, por lo que el principio de cierre registral se limita principalmente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio del juego del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3.3. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados

Vamos a diferenciar la normativa que establece el principio general de no admisión de documentos de aquella otra que va dirigida a la forma de justificar que se ha procedido al pago o que la operación está no sujeta o exenta de los impuestos o que al menos se ha dado a conocer la operación a la Administración competente para la exacción de los Impuestos.

3.3.1. Principio general de no admisión de documentos¹⁷

No se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto sin que en relación con la Administración Tributaria competente para exigir el pago del impuesto:

14. Artículo 61 apartado 3 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

15. Artículo 61 apartado 1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

16. Artículo 33 apartado 3 Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio

17. Artículo 54 apartado 1 Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre tras su modificación por el apartado catorce del artículo séptimo de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

- ❖ Se justifique el pago de la deuda tributaria a su favor,
- ❖ Conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos,
- ❖ La presentación en ella del referido documento.

De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada.

Por la imprecisión normativa pueden surgir dudas y cabe interpretaciones sobre la Administración a la que hay que dar cuenta por tener la consideración de interesada, como se verá en el apartado correspondiente, entendemos que debe ser a la competente para la exacción del Impuesto.

Los Juzgados y Tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.

En desarrollo de esta materia, el Reglamento del Impuesto¹⁸ establece que los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial no admitirán, para su inscripción o anotación, ningún documento que contenga acto o contrato sujeto al impuesto, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente, su exención o no sujeción.

Dicho Reglamento también establece¹⁹ que ningún documento que

contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en oficina o registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria. Los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación.

3.3.2. Excepciones al principio general de no admisión de documentos²⁰

Se exceptúan de la obligación de presentación (en cuanto que inciden en operaciones que pueden acceder al Registrador) algunos supuestos:

- ❖ Los documentos por los que se formalice la transmisión de efectos públicos, acciones, obligaciones y valores negociables de todas clases, intervenidos por corredores oficiales de comercio y por sociedades y agencias de valores.
- ❖ Los contratos de arrendamiento de fincas urbanas cuando se extiendan en efectos timbrados.
- ❖ Las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que

contengan actos sujetos al Impuesto si no aparece en tales documentos la nota de pago, de exención o de no sujeción.

- ❖ Las letras de cambio y actas de protesto.
- ❖ Cualesquiera otros documentos referentes a actos y contratos para los cuales el Ministerio de Economía y Hacienda acuerde el empleo obligatorio de efectos timbrados como forma de exacción del impuesto.

3.3.3. Acreditación del pago y/o presentación

La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original²¹.

El Reglamento del impuesto regula esta materia de forma bastante detallada tanto en relación con las actuaciones del obligado tributario como en relación del procedimiento administrativo posterior. De esta regulación pueden entenderse los documentos que deben presentarse en los Registros.

Así establece la obligación de pago del impuesto por el sujeto pasivo mediante autoliquidación e ingreso de su importe en la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Administración tributaria competente o en

18. Artículo 122 apartado 1 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

19. Artículo 123 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

20. Artículo 54 apartado 2 Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre

21. Artículo 54 apartado 1 Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre

alguna de sus entidades colaboradoras²².

Una vez ingresado el importe de las autoliquidaciones, los sujetos pasivos deberán presentar en la oficina gestora el original y copia simple del documento en que conste o se relacione el acto o contrato que origine el tributo, con un ejemplar de cada autoliquidación practicada²³.

La oficina devolverá al presentador el documento original, con nota estampada en el mismo acreditativa del ingreso efectuado y de la presentación de la copia. La misma nota de ingreso se hará constar también en la copia, que se conservará en la oficina para el examen, calificación del hecho imponible y, si procede, para la práctica de la liquidación o liquidaciones complementarias²⁴.

En los supuestos en los que de la autoliquidación no resulte cuota tributaria a ingresar, su presentación, junto con los documentos, se realizará directamente en la oficina competente, que sellará la autoliquidación y extenderá nota en el documento original haciendo constar la calificación que proceda, según los interesados, devolviéndolo

al presentador y conservando la copia simple en la oficina a los efectos señalados en el apartado anterior²⁵.

Según se dispone en el Reglamento del impuesto²⁶, se considerará acreditado el pago del impuesto, siempre que:

- ❖ El documento lleve puesta la nota justificativa del mismo y
- ❖ Se presente acompañado de la correspondiente autoliquidación, debidamente sellada por la oficina que la haya recibido y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de la exención correspondiente.

Y, en relación con la presentación de la documentación que acompaña a la autoliquidación o declaración fiscal, el Reglamento²⁷ del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imposables y, caso de no existir aquéllos, una declaración en el plazo y en la oficina competente.

Por tanto, como vemos, se exigen los dos documentos, para justificar el pago del impuesto ante el Registro: debe presentarse tanto la auto-

liquidación que lleve estampado el pago o la alegación de no sujeción o exención, como el documento en el que conste la operación y que debe llevar incorporado la nota justificativa del pago del impuesto (si no existe ningún documento sería la declaración que ha presentado ante la Administración competente).

En relación con el Registro de dicha operación, cuando se considere acreditado el pago del impuesto:

- ❖ Se archivará en el Registro una copia de dicha autoliquidación y además,
- ❖ el registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación complementaria que en su caso, proceda practicar. En dicha nota se expresará necesariamente el importe de lo satisfecho por la autoliquidación, salvo que se haya alegado la exención o no sujeción²⁸. La nota se extenderá de oficio, quedando sin efecto y debiendo ser cancelada cuando se presente la carta de pago de la indicada liquidación complementaria y, en todo caso,

22. Artículo 107 apartado 1 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

23. Artículo 107 apartado 2 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

24. Artículo 107 apartado 3 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

25. Artículo 107 apartado 4 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

26. Artículo 122 apartado 2 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

27. Artículo 98 apartado 1 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

28. Artículo 122 apartado 3 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

transcurridos cinco años desde la fecha en que se hubiese extendido²⁹.

3.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

3.4.1. Principio general de no admisión de documentos

La ley del impuesto³⁰ establece el principio general de no admisión de documentos al disponer que no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin que, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración:

- ❖ Conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación.

Los Juzgados y Tribunales remitirán a estos órganos copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentado a liquidación.

El Reglamento del impuesto desarrolla esta materia en diversos artículos.

Los documentos que contengan actos o contratos de los que resulte la existencia de un incremento de patrimonio adquirido a título lucrativo, no se admitirán ni surtirán efecto en

oficinas o registros públicos, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración sin que conste en ellos:

- ❖ La nota de presentación en la oficina competente para practicar la liquidación o
- ❖ La del ingreso de la correspondiente autoliquidación o
- ❖ La de declaración de exención o no sujeción consignada en ellos por la oficina gestora a la vista de la declaración-liquidación presentada³¹.

Los Registros de la propiedad, mercantiles, y de la propiedad industrial, no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato del que resulte la adquisición de un incremento de patrimonio o título lucrativo, sin que se justifique:

- ❖ El pago de la liquidación correspondiente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso,
- ❖ La declaración de exención o no sujeción, o
- ❖ La presentación de aquél ante los órganos competentes para su liquidación³².

3.4.2. Acreditación del pago y/o presentación

Los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria

los documentos a los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos o, a falta de incorporación, una declaración escrita sustitutiva en la que consten las circunstancias relevantes para la liquidación, para que por aquellos se proceda a su examen, calificación, comprobación y a la práctica de las liquidaciones que procedan, en los términos y en los plazos señalados³³.

4. NORMATIVA FISCAL FORAL SOBRE EL CIERRE REGISTRAL

En Navarra y en cada uno de los tres territorios históricos del País Vasco (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) existen normas sobre el cierre registral en la normativa foral que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

4.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

4.1.1. Álava³⁴

4.1.1.1. Principio general de no admisión de documentos

No se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al Impuesto sobre

29. Artículo 122 apartado 4 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. (Consulta nº V2126-09 de 23 de septiembre de 2009)

30. Artículo 33 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

31. Artículo 99 Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre

32. Artículo 100 apartado 1 Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre

33. Artículo 64 Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre

34. Artículo 40 Norma Foral 11/2005 de 16 de mayo, del Territorio Histórico de Álava, del ISD y artículo 51 Decreto Foral 74/2006, del Consejo de Diputados de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto

Sucesiones y Donaciones sin que en relación con la Administración competente:

- ❖ Se justifique el pago de la deuda tributaria a su favor
- ❖ Conste declarada la exención por la misma
- ❖ O al menos la presentación en ella del documento

Si se producen incidencias se dará cuenta inmediata a dicha Administración. En concreto, los Registros de la Propiedad, Mercantil, y el de Bienes Muebles así como la Oficina Española de Patentes y Marcas, no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin que se justifique el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Diputación Foral de Álava o la declaración de no sujeción o de exención.

4.1.1.2. Acreditación del pago o presentación

Se considera acreditado el pago si:

- ❖ El documento lleva la nota justificativa del mismo y
- ❖ Se presenta acompañado de la carta de pago constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de exención.

4.1.2. Guipúzcoa³⁵

4.1.2.1. Principio general de no admisión de documentos

No se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Diputación Foral.

En concreto, se establece que Los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial no admitirán, para su inscripción o anotación, ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin dicha constancia y con las mismas salvedades.

4.1.3. Vizcaya³⁶

4.1.3.1. Principio general de no admisión de documentos

No se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Diputación Foral.

Debe de constar en ellos la nota de presentación ante los órganos competentes para practicar la liquidación.

En concreto, los Registros de la Propiedad, los Registros Mercantiles, la Oficina Española de Patentes y Marcas, los Registros de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la Posesión, los Registros de Cooperativas dependientes de las Administraciones Públicas y los Registros de Bienes Muebles no admitirán para su inscripción o anotación, ningún documento que contenga acto o contrato del que resulte la adquisición de un incremento de patrimonio sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria:

- ❖ Se justifique el pago de la liquidación
- ❖ O la declaración de exención o no sujeción
- ❖ O la presentación de aquél ante los órganos competentes para su liquidación

4.1.3.2. Acreditación del pago o presentación

Se considerará acreditado el pago del Impuesto, siempre que:

- ❖ El documento lleve la nota justificativa del mismo y
- ❖ Se presente acompañado de la carta de pago o del ejemplar de la autoliquidación, debidamente sellada por la Oficina Liquidadora, y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o exención.

35. Artículo 33 Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del ISD y Artículo 54 Decreto Foral 85/1994, de 15 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto

36. Artículo 34 Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, del Territorio Histórico de Bizkaia, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto y artículos 112 y 113 Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto

4.1.4. Navarra³⁷

4.1.4.1. Principio general de no admisión de documentos

No se admitirán ni surtirán efectos en oficinas o registros públicos los documentos que contengan actos o contratos de los que resulte la existencia de un incremento de patrimonio adquirido a título lucrativo sin que conste consignada en ellos, por la oficina liquidadora a la vista de la declaración-liquidación presentada, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa del Departamento de Economía y Hacienda:

- ❖ La nota de presentación en la oficina competente para practicar la liquidación o
- ❖ La del ingreso de la correspondiente autoliquidación o
- ❖ La de declaración de exención o no sujeción

Los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato del que resulte la adquisición de un incremento de patrimonio a título lucrativo, sin que se justifique:

- ❖ El pago de la liquidación correspondiente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso,
- ❖ La declaración de exención o no sujeción, o
- ❖ La presentación de aquél ante las oficinas liquidadoras.

4.1.4.2. Acreditación del pago o presentación

A estos efectos se considerará acreditado el pago del Impuesto siempre que:

- ❖ El documento lleve la nota justificativa del mismo y
- ❖ Se presente acompañado de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación debidamente sellada por la oficina competente y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de los beneficios fiscales aplicables.

Son requisitos suficientes para la acreditación:

- ❖ El justificante de la recepción por parte de la Administración de la copia electrónica de la escritura a que se refiere el artículo 55.3 de la Ley Foral, junto con
- ❖ El justificante de la presentación del documento en la oficina competente para liquidar el Impuesto o el ejemplar para el interesado de la autoliquidación en la que conste el pago del mismo o la declaración de no sujeción o exención, debidamente validada.

Servirá a todos los efectos como justificante de la presentación y pago de la autoliquidación:

- ❖ El justificante de presentación o pago telemático regulado por el Consejero de Economía y Hacienda.
- ❖ A estos efectos el Consejero de Economía y Hacienda habilitará un sistema de confirmación permanente e inmediata que posibilite a las oficinas y registros públicos, juzgados y tribunales, verificar la concordancia del justificante de presentación o pago telemático con los datos que constan en la Hacienda Tributaria de Navarra.

tará un sistema de confirmación permanente e inmediata que posibilite a las oficinas y registros públicos, juzgados y tribunales, verificar la concordancia del justificante de presentación o pago telemático con los datos que constan en la Hacienda Tributaria de Navarra.

4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

4.2.1. Álava³⁸

4.2.1.1. Principio general de no admisión de documentos

No se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sin que, en relación con la Administración tributaria competente y salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Diputación Foral de Álava:

- ❖ Se justifique el pago de la deuda tributaria su favor
- ❖ Conste declarada la exención o no sujeción por la misma o, cuando menos,
- ❖ La presentación en ella del documento.

Si se producen incidencias se dará cuenta inmediata a dicha Administración.

37. Artículo 56 Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, de la Comunidad Foral de Navarra, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto y artículo 55 y 56 Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto

38. Artículo 76 apartado 3 y 80 Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Territorio Histórico de Álava, del ITPAJD y artículo 38 Decreto Foral 66/2003, del Consejo de Diputados de 30 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto

Sin la liquidación del impuesto, los Registradores de la Propiedad y Mercantil se abstendrán de practicar otro asiento que el de presentación del documento, conforme a lo dispuesto en los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria, comunicando dicha presentación a la Diputación Foral de Álava.

4.2.1.2. Acreditación del pago o presentación

Se considera acreditado el pago del Impuesto siempre que:

- ❖ El documento lleve puesta la nota justificativa del mismo y
- ❖ Se presente acompañado de la autoliquidación sellada por la Oficina Liquidadora y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o exención.

4.2.2. Guipúzcoa³⁹

4.2.2.1. Principio general de no admisión de documentos

No se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público ningún documento que contenga actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sin que, en relación con la Administración tributaria competente para exigirlo:

- ❖ Se justifique el pago de la deuda tributaria a su favor
- ❖ Conste declarada la exención por la misma o, cuando menos,
- ❖ La presentación en ella del documento.

Si se producen incidencias se dará cuenta inmediata a dicha Administración.

4.2.2.2. Acreditación del pago o presentación

Se considerará acreditado el pago del Impuesto siempre que:

- ❖ El documento se presente acompañado de la autoliquidación en la que conste el pago del tributo.

4.2.3. Vizcaya⁴⁰

4.2.3.1. Principio general de no admisión de documentos

No se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto sin que, en relación con la Administración tributaria competente para exigir el pago y salvo lo previsto en la legislación hipotecaria:

- ❖ Se justifique el pago de la deuda tributaria a su favor
- ❖ Conste declarada la exención o no sujeción por la misma o, cuando menos,
- ❖ La presentación en ella del documento.

Si se producen incidencias se dará cuenta inmediata a la Administración interesada.

Los Registros de la Propiedad, los Registros Mercantiles, la Oficina Española de Patentes y Marcas, los Registros de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la

Posesión, los Registros de Cooperativas dependientes de las Administraciones Públicas y los Registros de Bienes Muebles no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato sujeto al Impuesto, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente, su exención o no sujeción, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria.

4.2.3.2. Acreditación del pago o presentación

A estos efectos, se considerará acreditado el pago del Impuesto siempre que:

- ❖ El documento se presente acompañado de la correspondiente autoliquidación en la que conste el pago del tributo. Cuando la declaración del impuesto se hubiera presentado utilizando medios telemáticos, el pago, exención o no sujeción se justificarán mediante copia de la declaración, en la que constará un sello electrónico editado por los sistemas informáticos de la Diputación Foral de Bizkaia acreditativo de la presentación realizada. La autenticidad y validez de dicho sello electrónico se podrá en todo caso contrastar mediante el acceso por medios telemáticos a los archivos del órgano emisor.

4.2.4. Navarra⁴¹

4.2.4.1. Principio general de no admisión de documentos

No se admitirá ni surtirá efectos en oficina o registro público ningún do-

39. Artículo 52 Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del ITPAJD

40. Artículo 55 Norma Foral 3/1989, de 23 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia, del ITPAJD y artículos 122 y 123 Decreto Foral 106/2001, de 5 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto

41. Artículo 40 Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril, de la Comunidad Foral de Navarra, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto

cumento que contenga actos o contratos sometidos, en principio, a este Impuesto sin que, en relación con la Administración Tributaria competente para exigirlo y salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa del Departamento de Economía y Hacienda:

- ❖ Se justifique el pago de la deuda tributaria a su favor o
- ❖ Conste declarada la exención o no sujeción por la misma.

Si se producen incidencias se dará cuenta inmediata a la Administración interesada.

4.2.4.2. Acreditación del pago o presentación

La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o copia de dicho original.

Son requisitos suficientes para la acreditación el justificante de la recepción por parte de la Administración de la copia electrónica de la escritura a que se refiere el segundo párrafo del artículo 40 bis.2 de esta Ley Foral, junto con el ejemplar para el interesado de la autoliquidación en la que conste el pago del Impuesto o la declaración de no sujeción o exención debidamente validada, en la forma y términos determinados por el Consejero de Economía y Hacienda.

Servirá a todos los efectos como justificante de la presentación y pago de la autoliquidación el justificante de presentación o pago telemático regulado por el Consejero de Economía y Hacienda.

El Consejero de Economía y Hacienda habilitará un sistema de confirmación permanente e inmediata que posibilite a las oficinas y registros públicos, juzgados y tribunales, verificar la concordancia del justificante de presentación o pago telemático con los datos que constan en la Hacienda Tributaria de Navarra.

No será necesaria la presentación de los poderes, facturas y demás documentos análogos del tráfico mercantil.

5. ALGUNAS CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON EL CIERRE REGISTRAL

5.1. Concepto de Administración tributaria

Para establecer si se han presentado correctamente los documentos a liquidación debe establecerse en primer lugar el concepto de Administración tributaria.

Se han suscitado dudas en la determinación de este concepto, que se han puesto especialmente de manifiesto en el ámbito que tratamos en las disparidades apreciadas entre los dos Centros Directivos afectados por el tema, la Dirección General de los Registros y del Notariado y la Dirección General de Tributos.

En la primera década del siglo actual, la Dirección General de los Registros y del Notariado intentó consolidar una doctrina según la cual tanto notarios como Registradores podían, en cierta forma, ser

considerados como Administración tributaria a los efectos de advenir el cumplimiento de las obligaciones fiscales por los obligados tributarios.

Ejemplo de dicha postura lo encontramos en resoluciones como las de 13 de marzo de 2009, en las que señala la Dirección General, en la primera de ellas, que el Registrador de la Propiedad debe inscribir una cancelación de hipoteca, calificando el acto como exento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aun sin haber pasado por la Oficina Liquidadora, aunque a los solos efectos de la inscripción en el Registro. En la segunda establece que el Registrador de la Propiedad debe hacer caso de la manifestación notarial de la satisfacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por cuanto es expresión de la fe pública notarial.

Esta doctrina no era ni es compartida por la Dirección General de Tributos que reiteradamente se manifestó estableciendo una clara reserva competencial para la Administración tributaria en sentido estricto, entendiéndose que la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V de la Ley General Tributaria. Reconoce como tales la propia Ley al Ministerio de Hacienda de la Administración del Estado –cuyas competencias ejerce a través de la Agencia estatal de Administración tributaria– las Comunidades Autó-

nomas y a las entidades locales, en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable⁴².

Resulta así que sólo los órganos insertos en la Administración tributaria son los que deben pronunciarse acerca de cuanto haga referencia al pago, exención o no sujeción de las operaciones documentadas, y con esta prevención han de contemplarse las atribuciones conferidas a los Registradores en el artículo 254 de la LH.

Esta manifestación la aclara, sin dejar ninguna duda, el artículo 107 del Reglamento Hipotecario, al decir que los Registradores deben abstenerse de calificar cuanto se relacione con la liquidación o nota indicadas, sin perjuicio de poner en conocimiento de la Delegación de Hacienda respectiva los errores o deficiencias que advirtieren, si lo estimaren procedente⁴³.

En todas las Comunidades Autónomas es organismo u Oficina competente en el orden tributario:

- ❖ La Oficina Liquidadora que lo fuere por razón de la encomienda y territorio al que se extiende su capacidad de actuación, o
- ❖ El Servicio Territorial de gestión tributaria de la Comunidad Autónoma⁴⁴.

En cualquier caso, siempre se trata de un organismo inserto en la Administración tributaria autonómica.

La confluencia en algunos Registradores de competencias tributarias, en atención a ostentar la titularidad de una Oficina Liquidadora, no debe hacernos olvidar que el Registrador, en cuanto tal, no es órgano de la Administración Tributaria.

El carácter ajeno a la Administración Tributaria de los Registradores de la propiedad puede fundamentarse en la propia constatación de la necesidad de una norma expresa para que puedan asumir funciones tributarias al servicio de las Comunidades Autónomas, que recoge la habilitación que conceden las normas reguladoras de los tributos cedidos tradicionales, normas que ponen de manifiesto la inexistencia de competencia tributaria salvo la derivada de la encomienda expresa concedida al respecto.

Como reflejo de la doctrina de la Dirección General de Tributos podemos citar la resolución de 14 de julio de 2008, en contestación a consulta formulada por el Colegio de Registradores en la que se insiste en la inexcusable obligación de presentación en las Oficinas Liquidadoras de todo documento que acceda al Registro y que en principio pudiera estar gravado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en cualquiera de sus tres modalidades (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias o actos jurídicos documentados).

Esta obligación de presentar hay que entenderla aplicable a todos los supuestos de operaciones con contenido valuable que pudieran estar gravadas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y ello con independencia de que pudieran estar declaradas exentas o no sujetas por la propia norma (la consulta llega a aplicar este criterio a las escrituras que documenten la ampliación de plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la

construcción, adquisición y rehabilitación de vivienda habitual, pese a la no sujeción de dichas operaciones a la cuota fija del gravamen sobre los actos jurídicos documentados y a la exención de la cuota variable del mismo impuesto).

De acuerdo con el criterio de la Dirección General de Tributos, será únicamente a la Oficina Liquidadora o Gestora competente a quien corresponderá, previa presentación ante ella del documento, la adverbación de la procedencia o no de la no sujeción o exención alegada, de acuerdo con los procedimientos de gestión tributaria previstos en la normas.

A partir de 2012, mediante diversas Resoluciones, la Dirección General de los Registros y del Notariado se asume como propia la doctrina de la Dirección General de Tributos, doctrina que también era la de la Dirección General de los Registros y del Notariado anterior al cambio de los primeros años del siglo XXI.

Cabe recordar en este sentido pronunciamientos anteriores de la Dirección General de los Registros y del Notariado que nos parecen especialmente atinados, como los formulados en la resolución de 5 de mayo de 1994 en la que sostiene que: *"...el Registrador siempre podrá bajo su responsabilidad apreciar la no sujeción del documento que le sea presentado pero únicamente con el alcance expresado de facilitar el acceso al Registro de la Propiedad..."*. Y añade: *"...aunque es posible que el Registrador aprecie la no sujeción de determinado acto a las obligaciones fiscales, ha de tenerse en cuenta que si para salvar su responsabilidad exi-*

giere la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción, habrán de ser los órganos tributarios competentes los que podrán manifestarse al respecto, sin que corresponda a esta Dirección el pronunciarse, a no existir razones superiores para ello (por ejemplo, cfr. artículo 118 de la Constitución) o tratarse de un supuesto en el que se esté incurriendo en la exigencia de un trámite desproporcionado que pueda producir una dilación indebida...”

Esta doctrina reafirmada por recientes resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado concilia tanto la perspectiva fiscal como la hipotecaria y puede resumirse en la siguiente consideración: la apreciación por un Registrador ‘motu proprio’ de una no sujeción, exención, prescripción o pago, que no viniere acreditada por el organismo tributario competente, hará al mismo responsable del acceso del documento al Registro.

El notario, por su parte, podrá acreditar mediante testimonio notarial el pago del impuesto como la presentación del documento, siempre que dicho testimonio incorpore la documentación adecuada para su fiscalización, no bastando las simples manifestaciones del notario para abrir el registro. En este sentido cabe ubicar la reciente resolución de 9 de marzo de 2012 que señala expresamente que “procede rectificar la postura adoptada por este Centro

directivo en los últimos años y volver a la doctrina clásica”

Y también en esta línea se sitúa la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de junio de 2012 que anula el apartado Décimo de la Instrucción de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 18 de mayo de 2011, apartado que exoneraba de la obligación de presentación a liquidación de determinadas operaciones exentas del Impuesto sobre operaciones societarias. El Tribunal anula el apartado citado por entender que “al excluir el Apartado Décimo de la Instrucción la presentación de la declaración de exención del impuesto como requisito previo para la inscripción de las operaciones a las que se refiere el artículo 45, apartado 1, párrafo B), inciso 11 del Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/10, sin que se haya modificado su art. 54.1, se está extralimitando en sus funciones de interpretación del artículo 86.1 del Reglamento del Registro Mercantil, introduciendo, de facto, una novación del ordenamiento jurídico que contraviene la dicción literal del expresado artículo 54.1 del Texto Refundido del Impuesto (que pudo y no fue modificado por el Real Decreto-13/10), y para lo que, obviamente, carece de competencias la Dirección General, incurriendo el apartado Décimo cuestionado en una clara nulidad de pleno derecho (artículo 61.2 Ley 30/92)”. En definitiva, insistimos,

sólo la Administración tributaria es la competente para acreditar el pago, como la presentación de la documentación.

5.2. Concepto de Administración tributaria competente

La expresión Administración tributaria competente es un término incluido para evitar la problemática fiscal entre Comunidades Autónomas de que importantes flujos fiscales se vayan de unas Comunidades Autónomas a otras, con lo que las primeras pierden los ingresos que les corresponden, mientras que las segundas se benefician de los mismos.

Tras la Constitución, la LOFCA primero y las sucesivas Leyes de cesión de tributos después desplazaron el eje de la competencia para liquidar hacia la competencia para percibir fondos y aparecieron junto a las reglas de competencia los denominados puntos de conexión que vienen a determinar la Comunidad Autónoma a la que afluyen los fondos obtenidos como consecuencia de la recaudación de los tributos cedidos. Así, la competencia para la aplicación del impuesto corresponderá a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables según las normas reguladoras de la cesión

43. Artículo 107 Reglamento Hipotecario, aprobado por el Decreto de 14 de febrero de 1947

44. Artículos 83 y 84 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

45. Artículo 56 apartado 4 Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en redacción dada por el apartado quince del artículo séptimo de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

de impuestos a las Comunidades Autónomas⁴⁵.

Para establecer si se ha cumplido el requisito de pago y/o presentación ante la Administración tributaria competente para exigir el impuesto, es necesario determinar si por Administración Tributaria competente debemos entender oficina competente dentro de una misma Administración o Administración competente.

Es decir, si es suficiente que se presente en la Administración competente, o, además, es necesario que se presente en la oficina competente dentro de esta Administración.

Debemos tener en cuenta que la propia ley hace referencia a Administración competente, no a oficina competente, Administración que actúa con personalidad jurídica única.

En nuestro caso es suficiente con que se haya presentado en cualquier Oficina de la Comunidad Autónoma competente para exigir el pago de impuesto.

En caso de que se presente en oficina incompetente pero de una Administración competente, debemos tener en cuenta que el contribuyente viene obligado a cumplir sus obligaciones en la oficina tributaria competente, pero en caso de error su trascendencia es muy limitada⁴⁶:

- ❖ Cuando la oficina donde se presente el documento o declaración se considere incompetente para liquidar, remitirá de oficio la documentación a la competente, notificando esta circunstancia y el acuerdo, de-

clarándose incompetente al presentador.

- ❖ En caso de que la autoliquidación sea ingresada en oficina incompetente liberará al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado, pero la oficina deberá remitir las actuaciones al órgano que considere competente, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 30/1992⁴⁷, artículo que establece, en relación con las decisiones sobre competencia, que el órgano administrativo que se estime incompetente para la resolución de un asunto remitirá directamente las actuaciones al órgano que considere competente, si éste pertenece a la misma Administración Pública.

La remisión al artículo 20 de la Ley 30/1992, justifica el hecho de que estamos dentro del ámbito de la misma Administración Pública. No se contempla el pago a una Oficina de otra Administración, sino dentro de una misma Administración.

Por otra parte, podemos hacer referencia aquí al Reglamento General de Recaudación⁴⁸, que establece el principio de que puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago, estableciendo también que los pagos realizados a órganos no competentes para recibirlos o a personas no autorizadas para ello no liberarán al deudor de

su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el perceptor que admita indebidamente el pago.

Por tanto, el pago o presentación se ha de efectuar ante la Administración Tributaria competente, pero si dicho pago se efectúa en otra Administración que no es competente, se entenderá realizado dicho pago o presentación desde el momento en que se haya ingresado el pago o recibido el documento presentado en la oficina de la Administración competente, pues puede entenderse que en entes caso se cumple por un tercero (la Administración incompetente que ha recibido el pago o la presentación) el pago o presentación ante el órgano competente. El problema en este caso será acreditar que se ha efectuado el pago y/o presentación ante la Administración competente.

5.3. La notificación a la Administración interesada de las incidencias producidas

Requisito ahora expreso que numerosas Comunidades Autónomas ya habían establecido mediante diversas disposiciones normativas que establecían obligaciones formales a cargo de los Registradores.

Ahora se establece con carácter general, debiendo entenderse por Administración interesada tanto aquella cuyos derechos económicos se han visto perjudicados como la que, en su caso, hubiera percibido cantidades que no le corresponden.

46. Artículo 106 Reglamento del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo

47. Artículo 20 apartado 1 Ley 30/1992, de 24 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Por la imprecisión normativa pueden surgir dudas y cabe interpretaciones sobre la Administración a la que hay que dar cuenta por tener la consideración de interesada. En principio parece que pueden existir dos Administraciones implicadas y por tanto interesadas, la Administración competente para la exacción del Impuesto y la Administración incompetente ante la que se ha presentado el impuesto. Entendemos que la Administración a la que hace referencia esta disposición sería la Administración competente para la exacción del Impuesto, interpretación que se desprende al hacer referencia sólo a una Administración y ser ésta la más interesada en la presentación correcta del impuesto, una vez tenga conocimiento pondrá en marcha el procedimiento que corresponda para que se produzca la tributación correcta.

5.4. La concreción de la justificación del pago y/o presentación

La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original⁴⁹.

La justificación de la presentación de los documentos a efectos de liquidación y del pago del impuesto que en su caso hubiere de hacerse, se hará mediante la aportación del original o copia del documento en

soporte papel o electrónico expedido –con los debidos requisitos de autenticidad– por la Administración Tributaria competente.

Debe tenerse en cuenta que aunque el soporte fundamental de la documentación sea en papel, se aplican las nuevas tecnologías que inciden en el cierre registral.

La normativa que articula el cierre registral tiene alcance general, sin que se vea, en principio, afectada por la posible utilización de medios telemáticos para la cumplimiento de todos o algunos de los requisitos antes citados, principalmente, la presentación de la declaración o autoliquidación, así como la presentación del documento y la carta de pago o nota de exención o no sujeción.

El desarrollo de la normativa telemática en el campo tributario, por ahora cristalizado en la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, no sólo incentiva la utilización de tecnologías informáticas y electrónicas sino que contempla el acceso electrónico de los ciudadanos como un derecho para los mismos que no podrá ser ignorado por la Administración.

Desde un punto de vista técnico, la presentación ha de efectuarse mediante un sistema que permita acreditar la realidad e idoneidad del pago y presentación que se le justifica telemáticamente.

Ello le obligará a observar ciertas especificaciones, así la Ley 11/2007 dispone que para la identificación

y la autenticación del ejercicio de la competencia en la actuación administrativa automatizada, cada Administración Pública podrá determinar los supuestos de utilización de los siguientes sistemas de firma electrónica:

- a. Sello electrónico de Administración Pública, órgano o entidad de derecho público, basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica.
- b. Código seguro de verificación vinculado a la Administración Pública, órgano o entidad y, en su caso, a la persona firmante del documento, permitiéndose en todo caso la comprobación de la integridad del documento mediante el acceso a la sede electrónica correspondiente⁵⁰.

Junto a estos dos sistemas de firma automatizada, la misma Ley regula la “Firma electrónica del personal al servicio de las Administraciones Públicas” disponiendo:

1. Sin perjuicio de lo previsto en los artículos 17 y 18, la identificación y autenticación del ejercicio de la competencia de la Administración Pública, órgano o entidad actuante, cuando utilice medios electrónicos, se realizará mediante firma electrónica del personal a su servicio, de acuerdo con lo dispuesto en los siguientes apartados.
2. Cada Administración Pública podrá proveer a su personal de

48. Artículo 33 apartados 1 y 3 Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio

49. Artículo 54.1 Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre

50. Artículo 108 apartado 1 Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos

sistemas de firma electrónica, los cuales podrán identificar de forma conjunta al titular del puesto de trabajo o cargo y a la Administración u órgano en la que presta sus servicios.

3. La firma electrónica basada en el Documento Nacional de Identidad podrá utilizarse a los efectos de este artículo⁵¹.

Estos sistemas de firma electrónica vienen contemplados en el Reglamento de aplicación de los tributos, artículos 83 y 84.

Artículo 83. Identificación de la Administración tributaria actuante.

1. La Administración tributaria actuante en los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos podrá identificarse mediante sistemas de códigos o firmas electrónicas, previamente aprobados por el órgano competente y publicado en el boletín oficial que corresponda.
2. De igual modo podrán ser identificados los órganos actuantes y sus titulares, cuando la naturaleza de la actuación o del procedimiento así lo requiera. Asimismo, se garantizará el ejercicio de su competencia.
3. La Administración tributaria publicará en el boletín oficial correspondiente los códigos que sirvan para confirmar el establecimiento con ella de comunicaciones seguras en redes abiertas por los ciudadanos. Las comunicaciones en redes cerradas se regirán por sus reglas específicas.

Artículo 84. Actuación automatizada

1. En caso de actuación automatizada deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes según los casos, para la definición de especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación.
2. En caso de actuación automatizada, la Administración tributaria deberá identificar y garantizar la autenticidad del ejercicio de su competencia, con alguno de los siguientes sistemas de firma electrónica:
 - a. Sello electrónico de Administración pública, órgano o entidad de derecho público basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica.
 - b. Código seguro de verificación vinculado a la Administración pública, órgano o entidad permitiéndose en todo caso la comprobación de la autenticidad e integridad del documento accediendo por medios electrónicos a los archivos del órgano u organismo emisor.

Cada Administración tributaria determinará los supuestos de utilización de uno y otro sistema de firma electrónica.

3. Para el desarrollo de las actividades de asistencia a los obligados tributarios, la Administración tributaria podrá establecer servicios automatizados, tales como la identificación telemática ante las entidades colaboradoras en la recaudación, la participación en procedimientos de enajenación forzosa o la puesta a su disposición de registros electrónicos de apoderamiento o representación.

En relación con la concreción de la justificación y pago del impuesto se suscita la cuestión relativa a la posibilidad de sustituir la presentación documental por la remisión de unas fichas (de ordinario rellenas por los notarios) en las que se contengan los elementos básicos determinantes de la tributación.

En diversas Comunidades Autónomas (Cataluña, Murcia, Andalucía, Galicia, Madrid) se ha establecido el procedimiento para el pago y la presentación telemáticos de las autoliquidaciones correspondientes al ITPAJD, vinculado a ciertas obligaciones de suministro de información tributaria por los Notarios, mediante la denominada ficha notarial, a la que se reconoce validez para entender presentado el documento en las Oficinas correspondientes.

Dicho sistema resulta cuestionable al menos desde tres puntos de vista que nos limitamos a apuntar:

- ❖ La vulneración del principio de reserva de ley establecido en la LGT (artículo 8.h)
- ❖ La violentación de la Ley de Financiación de Comunidades

51. Artículo 19 Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos

Autónomas (artículos 27, 45 y 55 de la Ley 22/2009)

- ❖ La habilitación a los Notarios para efectuar la calificación fiscal de las operaciones parece confunde la posición jurídica de los mismos como colaboradores sociales (artículo 92 LGT) con la de sujetos del procedimiento de aplicación de los tributos (artículo 123 y ss LGT), además de ignorar la posición del notario como profesional al servicio del otorgante de la escritura.

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones son de aplicación las consideraciones efectuadas, pero teniendo presente que la dicción expresa del artículo 54.1 alcanza sólo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin perjuicio de la aplicación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la normativa de carácter general.

5.5. Suspensión de la calificación por falta de acreditación de la liquidación del impuesto

Se han suscitado dudas sobre la posibilidad de que el Registrador suspendiera la calificación por falta de acreditación de pago del impuesto para, una vez acreditado este extremo, entrar a calificar el documento.

Dicho extremo ha sido objeto de examen mediante diversas Resoluciones de la Dirección General

de los Registros y del Notariado y numerosos pronunciamientos judiciales, que a continuación pasamos a detallar.

En tal sentido, señalar que, del artículo 254 de la Ley Hipotecaria se desprende la exigencia para la práctica del asiento de inscripción de la previa justificación de que se ha solicitado o practicado la liquidación de los tributos que graviten sobre el acto o contrato cuya inscripción se pretenda o sobre el documento en virtud del cual se pretenda la inscripción.

El mecanismo del cierre registral que resulta del citado artículo viene reforzado por el apartado primero del artículo 255 del mismo cuerpo normativo, conforme al cual “No obstante lo previsto en el artículo anterior, podrá extenderse el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; mas en tal caso se suspenderá la calificación y la inscripción u operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado, a fin de que se satisfaga dicho impuesto”.

Pues bien, varias Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado⁵² entendieron que ambos artículos (254 y el 255 de la Ley Hipotecaria) debían interpretarse en un sentido favorable al administrado, impidiendo suspender la calificación por falta de acreditación del pago del impuesto pues ello implicaría que cuando nuevamente se presentara el título

acompañado de la autoliquidación y pago o declaración de exención o no sujeción, el registrador lo calificaría pudiendo esgrimir nuevos defectos que consideraba podía haberse esgrimido al tiempo de presentación.

Así mismo, la citada Dirección consideraba que lo expuesto beneficiaba la agilidad del tráfico y su seguridad pues el otorgante del título o cualquier interesado en su inscripción podría conocer la totalidad de los defectos que afectan a éste, sin necesidad de esperar a nuevas y sucesivas decisiones del Registrador. Esta fue la razón que llevó a este Centro Directivo a afirmar en su Resolución de 1 de marzo de 2006 la imposibilidad de que el Registrador esgrimiera en una primera calificación la falta de liquidación del título presentado a inscripción ex artículos 254 y 2544 de la Ley Hipotecaria, para calificar de modo ulterior aduciendo otros defectos del mismo título una vez subsanado (éste)⁵³. (sobre la base de que la calificación registral debe ser global, comprendiendo o alcanzando todos los defectos del título)

Esta interpretación fue desvirtuada por reiteradas sentencias judiciales que han declarado la nulidad de varias de las resoluciones que consagraban esta doctrina⁵⁴.

Apoyándose en los distintos pronunciamientos jurisprudenciales la DGRN⁵⁵ rectifica la postura mantenida con anterioridad volviendo

52. Entre otras, citar las Resoluciones de 1 de Marzo de 2006, 31 de Enero de 2007, 28 y 29 de septiembre de 2007 y 27 de Febrero de 2008

53. Entre otras, citar las Resoluciones de 16 de febrero de 2008, 7 y 17 de abril de 2008, 13 de marzo de 2009.

54. Sentencia de la Audiencia Provincial de Lleida de 30 de octubre de 2009, Sentencia del Juzgado de Primera Instancia nº6 de Córdoba de 18 de diciembre de 2009.

55. Entre otras, citar las Resoluciones de 3 de marzo de 2012, 9 de marzo de 2012, 22 de mayo de 2012, 28 de enero de 2013.

a la doctrina clásica teniendo en cuenta los argumentos que a continuación resumimos:

- A. El artículo 255 Ley Hipotecaria permanece vigente y no ha sido modificado por el legislador tras la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal, que sí bien introdujo nuevos párrafos en el artículo 254 de la ley hipotecaria, no modificó el artículo 255.
- B. La finalidad de la norma es controlar y garantizar el cumplimiento de la normativa tributaria, supeditando el acceso a los registros públicos a la previa justificación del pago de la deuda tributaria correspondiente, a modo de presupuesto o requisito que condiciona la actuación del Registrador, cuya actuación, en caso contrario, ha de detenerse en el asiento de presentación, suspendiendo la calificación y la inscripción, habida cuenta la especial trascendencia de la función que desempeña el Registro de la Propiedad en cuanto colaborador para la efectividad de determinados impuestos.
- C. La reforma del artículo 254 de la Ley Hipotecaria operada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal, añade tres párrafos nuevos al artículo para exigir; la constancia del NIF (número 2) y la acreditación de los medios de pago (número 3). El nuevo apartado 4 dispone que “las escrituras a que se refieren los números 2 y 3 se entenderán aquejadas de un defecto subsanable”. Esta referencia deja fuera al apartado 1

del mismo artículo (el relativo a la falta de pago del impuesto), de lo que se desprende “a sensu contrario” que no lo considera defecto calificable, sino causa de suspensión de la misma calificación.

- D. El artículo 2 del Texto Refundido del ITPAJD establece que “el impuesto se exige según la verdadera naturaleza jurídica del acto, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia”. Esta ha sido la justificación que se ha atribuido tradicionalmente al mecanismo de “inadmisión” impuesto por los artículos 254 y 255 Ley Hipotecaria, a fin de evitar que, tras una calificación completa o global, a la vista de defectos de difícil o imposible subsanación, dada la imposibilidad de inscripción del documento y su falta de eficacia, se optase por no presentar el documento a liquidar.
- E. La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2008, que avala la legalidad de los artículos 215, 252 y 258 Reglamento Notarial relativa a la obligación que impone a los notarios de no acceder a la protocolización de los documentos privados o legalización de sus firmas que contengan actos sujetos a los impuestos de transmisiones patrimoniales o actos jurídicos documentados, cuando no conste en los documentos la nota correspondiente de la Oficina liquidadora, afirma que “esta obligación no puede entenderse suplida por

las comunicaciones o partes que los notarios deberán remitir a las Oficinas liquidadoras ex artículo 52 TRITP”, justificándolo en el argumento de que se trata de dos mecanismos de prevención del fraude distintos, aunque con una misma finalidad. El mismo argumento es predicable del mecanismo de prevención del artículo 254 Ley Hipotecaria, es decir, no queda invalidado por el hecho de que haya otros concurrentes consistentes en el envío de información a la Hacienda Pública.

- F. No cabe desconocer los pronunciamientos judiciales que en este punto se han producido en los últimos años, de los que se deriva que es conforme a derecho la suspensión por parte del Registrador de la calificación por falta de pago del impuesto o justificación de su exención o no sujeción, rechazando que en estos casos el registrador haya de realizar una calificación global, pues si bien las normas se pueden interpretar, no se puede llegar a extremos que supongan su vaciado de contenido dada la clara redacción del precepto.

En definitiva, en caso de falta de acreditación de la liquidación del impuesto, el Registrador puede practicar el asiento de presentación y suspender la calificación del documento hasta que se acredite el pago de los impuestos por él devengados o la presentación el documento ante los órganos competentes para la liquidación de dichos impuestos, y una vez acreditado

este requisito, deberá proceder a la calificación -global y unitaria-.

▶ 6. REQUISITOS PARA LEVANTAR EL CIERRE REGISTRAL

Los requisitos necesarios para la apertura del registro son los siguientes:

- ❖ La presentación del documento que contiene el hecho imponible en la Administración tributaria competente mediante la constancia en él de la correspondiente nota o acompañándose el justificante de su presentación expedidos ambos con los debidos requisitos de autenticación.
- ❖ La presentación de la autoliquidación (cuando fuere obligatoria) en la Oficina competente con:
 - Alegación de exención o no sujeción o,
 - Justificación fehaciente del ingreso correspondiente constando de forma auténtica dicha presentación y con aportación para su archivo del correspondiente ejemplar (original o copia auténtica del mismo) de la carta de pago, salvo cuando baste con la justificación en igual forma del hecho de la presentación, de acuerdo con el artículo 410 del Reglamento Hipotecario.

▶ 7. CONCLUSIÓN

La observancia del principio de cierre registral exige de los Registradores un especial cuidado en la

observancia de la acreditación del pago de los impuestos inherentes a las operaciones documentadas y la presentación de la documentación, para permitir su acceso al registro.

Dicha observancia se producirá tanto cuando se actúe mediante procedimientos presenciales (en papel) o telemáticos (soporte electrónico) pero en cualquier caso hay que tener presente la imprescindible presentación de la documentación referida a las operaciones y pago de las mismas, ante la Administración tributaria competente, para permitir el levantamiento del cierre registral, sin que la actuación de una Administración tributaria como tal pueda ser sustituida por la libre apreciación del Registrador.

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 Económicos y
Empresariales 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.

