

▶▶ CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS NOVIEMBRE-DICIEMBRE 2010

2

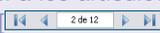
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

| | |
|---|----|
| Inmatriculación de finca..... | 2 |
| Constitución de una condición resolutoria explícita en la transmisión de un solar para la construcción de VPO..... | 2 |
| Compraventa de acciones..... | 3 |
| Aportación no dineraria de rama de actividad..... | 3 |
| Segregación y disolución de comunidad hereditaria..... | 3 |
| Transformación de sociedad cooperativa en sociedad limitada..... | 5 |
| No aplicación de la exención a la constitución de condición resolutoria en la transmisión de un solar para construir VPO..... | 5 |
| Cesión obligatoria al ayuntamiento que se compensará con el reconocimiento de los derechos de aprovechamiento materializados en otras parcelas..... | 6 |
| Expropiación a un particular por un ayuntamiento de unas parcelas y pago de justiprecio..... | 7 |
| Expropiación y pago por un ayuntamiento de un bien inmueble..... | 9 |
| Transmisión onerosa de unas plazas de garaje tras la realización de unas obras en el inmueble..... | 9 |
| Venta, mediante subasta, por un ayuntamiento de unas plazas de garaje a cambio de una contraprestación que será el precio de remate..... | 10 |
| Desafectación de un vehículo de la actividad para aportarlo a una sociedad limitada..... | 10 |

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

| | |
|--|----|
| Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD a una sociedad civil de un matrimonio que realiza actividades de agricultura y arrendamiento de locales comerciales..... | 11 |
| Enajenación de finca rústica adquirida "mortis causa" con aplicación de la reducción prevista en la legislación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones..... | 12 |
| Acreditación del grado de minusvalía..... | 12 |
| Transmisión gratuita de unas participaciones sociales a cambio de satisfacer una renta vitalicia..... | 13 |
| Donación de una Oficina de farmacia a un hijo farmacéutico, estableciendo condición resolutoria..... | 13 |
| Donación de participaciones de Sociedad de Responsabilidad Limitada cuyo capital pertenece íntegramente a un grupo familiar..... | 14 |
| Donación de dinero..... | 15 |

BREVE GUÍA DE USO

Para navegar a través de este documento puede pulsar sobre los títulos del sumario y dirigirse así a los artículos publicados. También puede usar los controles de Acrobat . Mediante la lupa  puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección .

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

INMATRICULACIÓN DE FINCA. (CONSULTA N° V2709-10 DE 16 DE DICIEMBRE DE 2010)

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

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

Según resulta del escrito, la finca se ha adquirido previas las liquidaciones oportunas tanto “mortis causa” - con independencia de la inexistencia de cuota- como la practicada “inter vivos” por lo que el Acta de notoriedad que se tramite para llevar a cabo la inscripción registral no quedará sujeta al ITP y AJD.

CONSTITUCIÓN DE UNA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA EN LA TRANSMISIÓN DE UN SOLAR PARA LA CONSTRUCCIÓN DE VPO. (CONSULTA N° V2652-10 DE 9 DE DICIEMBRE DE 2010)

❖ TRIBUTACIÓN DE LA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA.

El artículo 7.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone lo siguiente:

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

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

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

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

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

COMPRAVENTA DE ACCIONES. (CONSULTA N° V2697-10 DE 15 DE DICIEMBRE DE 2010)

No se entiende que concurra el requisito de la **obtención del control** de la entidad de la que se adquieren las acciones, pues cada una de las hijas va a comprar el 41,79% de las acciones, lo que, unido al 7,21% que recibirán por donación de su padre, significa que, como resultado de la operación de compraventa, ostentará cada una el 50% de las acciones de la entidad. Sin embargo el apartado 2.a) exige que “el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades”, aclarando en el último párrafo de dicho apartado que “tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 %. Por tanto, a diferencia de la composición del activo que **se exige** que esté constituido por bienes inmuebles “al menos en un 50 %”, en cuanto a la obtención del control, el porcentaje no basta con que iguale, sino que debe **superar el 50%**.

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

APORTACIÓN NO DINERARIA DE RAMA DE ACTIVIDAD. (CONSULTA N° V2655-10 DE 10 DE DICIEMBRE DE 2010)

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

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

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

SEGREGACIÓN Y DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD HEREDITARIA. (CONSULTA N° V2386-10 DE 5 DE NOVIEMBRE DE 2010)

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

no situado al sur de la porción segregada y cedida y a la otra el situado al norte que incluye la vivienda. El desequilibrio económico será compensado en metálico. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se dan dos convenciones diferentes: la segregación de las fincas y la posterior disolución de la comunidad sobre las dos fincas:

- ❖ Respecto de la primera operación, la **segregación** de una finca constituye un negocio jurídico regulado en el artículo 47 del Reglamento Hipotecario – Decreto de 14 de febrero de 1947-, en cuya virtud una porción de una finca inscrita se separa para formar una nueva. La porción segregada se convierte en una finca independiente, expresándose esta circunstancia tanto en la inscripción correspondiente a la finca matriz como a la finca segregada.

Por tanto, la segregación de una finca tan solo afecta a su descripción o configuración en el Registro de la Propiedad, pero no a la titularidad de la misma, en cuanto no se produce transmisión alguna, lo que determina su tributación por la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del texto refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD)

...

Respecto al **sujeto pasivo**, conforme al artículo 29 del mismo texto legal, tendrá tal consideración “el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, por lo que en el presente caso recaerá la condición de sujeto pasivo sobre las dos titulares de la finca que practiquen la segregación.

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

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

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

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

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

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

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

por lo que tampoco se producirá el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. En tales circunstancias, la disolución de la comunidad únicamente **tributará por el concepto de actos jurídicos documentados y la base imponible será el valor de las dos fincas.**

**TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD COOPERATIVA EN SOCIEDAD LIMITADA.
(CONSULTA N° V2396-10 DE 10 DE NOVIEMBRE DE 2010)**

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

1-“Son operaciones societarias sujetas:

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

(...)

“2- No estarán sujetas:

(...)

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

(...)

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

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

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

La no sujeción a la modalidad de operaciones societarias podría determinar la tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, supuesto al que se refería el artículo 75.3 del Reglamento del impuesto, precepto declarado nulo por Sentencia del Tribunal Supremo de de 3 de noviembre de 1997, relativa al recurso contencioso-administrativo número 1/532/1995, en la que se impugnaba la tributación de la transformación de las sociedades en razón, entre otros argumentos, a que, a efectos del gravamen gradual por Actos Jurídicos Documentados, la transformación debía asimilarse al cambio de objeto social, en cuanto se trata de una alteración societaria que no afectaba a ninguno de los parámetros económicos de la sociedad y, en consecuencia, debía interpretarse como **no sujeta a dicho gravamen gradual por carecer de contenido valuable.**

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

**NO APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN A LA CONSTITUCIÓN DE CONDICIÓN RESOLUTORIA
EN LA TRANSMISIÓN DE UN SOLAR PARA CONSTRUIR VPO. (CONSULTA N° V2652-10
DE 9 DE DICIEMBRE DE 2010)**

El número 12 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD determina lo siguiente:

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

B) Estarán exentas:

(...)

12.a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

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

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

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

CESIÓN OBLIGATORIA AL AYUNTAMIENTO QUE SE COMPENSARÁ CON EL RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO MATERIALIZADOS EN OTRAS PARCELAS.

(CONSULTA N° V2540-10 DE 24 DE NOVIEMBRE DE 2010)

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

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

1. TRANSMISIÓN DE LAS PARCELAS SIN EDIFICAR POR LOS CONSULTANTES AL AYUNTAMIENTO

1.1. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con la condición de urbanizador por quienes no tenían previamente la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo considerar que tal condición se adquiere

desde que comienzan a incorporarse a los propietarios del suelo los correspondientes costes de urbanización, siempre que se correspondan efectivamente con obras de urbanización, es decir, con aquellas destinadas a la transformación física del terreno, y su propósito sea ceder por cualquier título el suelo resultante de esta actuación urbanística. En consecuencia, en las transmisiones de terrenos que eventualmente puedan llevarse a cabo sin incorporar el transmitente costes de urbanización, haciéndose cargo el adquirente de todos los costes, no cabe considerar que el transmitente ha urbanizado los mismos, por lo que tales transmisiones no estarán sujetas al Impuesto si el transmitente fuera un particular, ni cabe considerarle urbanizador del terreno a efectos de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley 37/1992. En otro caso, esto es, si tales transmisiones se realizaran incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización, el transmitente tendrá en todo caso la consideración de empresario ya que la satisfacción de los costes de la urbanización que transforma su terreno le convierte en urbanizador del mismo. En este supuesto, la entrega posterior del terreno urbanizado o en curso de urbanización estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta del mismo salvo que dicho terreno fuera destinado a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

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

1.2. Tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

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

2. TRANSMISIÓN POR EL AYUNTAMIENTO DE DETERMINADOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO A LOS CONSULTANTES

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

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

EXPROPIACIÓN A UN PARTICULAR POR UN AYUNTAMIENTO DE UNAS PARCELAS Y PAGO DE JUSTIPRECIO. (CONSULTA Nº V2555-10 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2010)

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

Nos encontramos ante una permuta:

❖ ENTREGA QUE REALIZA EL AYUNTAMIENTO

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

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

En este sentido, esta Dirección General ha considerado reiteradamente que las entregas de parcelas o terrenos en general por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

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

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

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

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

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

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

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

❖ ENTREGA DEL PARTICULAR DE SUS PARCELAS AL AYUNTAMIENTO

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

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

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

EXPROPIACIÓN Y PAGO POR UN AYUNTAMIENTO DE UN BIEN INMUEBLE. (CONSULTA Nº V2789-10 DE 23 DE DICIEMBRE DE 2010)

El objeto es dedicarlo a zona verde y a la construcción de un centro social y cultural.
Analicemos cada una de las operaciones:

❖ TRANSMISIÓN DE PARCELAS POR EL AYUNTAMIENTO EN PAGO DE LA EXPROPIACIÓN

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

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

❖ ENTREGA DE LA FINCA EXPROPIADA

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

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

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

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

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

Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, las referidas exenciones pueden ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

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

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

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

TRANSMISIÓN ONEROSA DE UNAS PLAZAS DE GARAJE TRAS LA REALIZACIÓN DE UNAS OBRAS EN EL INMUEBLE. (CONSULTA Nº V2417-10 DE 11 DE NOVIEMBRE DE 2010)

❖ CALIFICACIÓN DE REHABILITACIÓN, EN LOS TÉRMINOS PREVISTOS EN LA NORMATIVA DEL IVA, DE LAS OBRAS REALIZADAS

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

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

❖ **DESLINDE IVA-TPO: TRANSMISIONES DE LAS PLAZAS DE GARAJE TRAS LAS OBRAS REALIZADAS**

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

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

VENTA, MEDIANTE SUBASTA, POR UN AYUNTAMIENTO DE UNAS PLAZAS DE GARAJE A CAMBIO DE UNA CONTRAPRESTACIÓN QUE SERÁ EL PRECIO DE REMATE. (CONSULTA Nº V2754-10 DE 17 DE DICIEMBRE DE 2010)

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

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

Por otro lado, según se desprende de la documentación incorporada al escrito de consulta, la entidad concesionaria resultó adjudicataria de un contrato de concesión de obra pública para la construcción y posterior explotación de cuatro aparcamientos subterráneos, de los cuales se finalizaron las correspondientes obras respecto de tres aparcamientos.

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

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

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

Finalmente, debe señalarse que el propio artículo 20, en su apartado dos, establece que las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado uno del citado artículo podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

DESAFECTACIÓN DE UN VEHÍCULO DE LA ACTIVIDAD PARA APORTARLO A UNA SOCIEDAD LIMITADA. (CONSULTA Nº V2492-10 DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2010)

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

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

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

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

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

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

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

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.2.C) DE LA LISD A UNA SOCIEDAD CIVIL DE UN MATRIMONIO QUE REALIZA ACTIVIDADES DE AGRICULTURA Y ARRENDAMIENTO DE LOCALES COMERCIALES. (CONSULTA N° V2541-10 DE 24 DE NOVIEMBRE DE 2010)

La aplicación de la citada reducción exige la previa exención de los elementos patrimoniales de que se trate en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo artículo 4.Ocho. Uno establece la exención en los términos siguientes:

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

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

Esta última norma debe complementarse, desde la perspectiva de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, por el artículo 3.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones sean entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, a cuyo tenor:

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

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

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

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

En consecuencia, de acuerdo con la normativa expuesta y en particular con la exención de los bienes comunes afectos a que se refiere el artículo 4.Ocho. Uno de la Ley 19/1991, cabe afirmar, siempre en el bien

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

ENAJENACIÓN DE FINCA RÚSTICA ADQUIRIDA “MORTIS CAUSA” CON APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. (CONSULTA N° V2711-10 DE 16 DE DICIEMBRE DE 2010)

Tanto en el epígrafe 1.2.c) de su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar como en reiterada doctrina, esta Dirección General ha interpretado que, en estos supuestos de adquisición “mortis causa”, el requisito legal de permanencia se refiere al mantenimiento del valor de la adquisición, sin que sea precisa la continuación de la actividad.

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

ACREDITACIÓN DEL GRADO DE MINUSVALÍA. (CONSULTA N° V2788-10 DE 22 DE DICIEMBRE DE 2010)

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

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

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

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

De acuerdo con todo lo anterior, **no existe asimilación automática entre la situación de dependencia severa y el reconocimiento de un grado de minusvalía determinado**, cuyo reconocimiento será preciso para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987.

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

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

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

TRANSMISIÓN GRATUITA DE UNAS PARTICIPACIONES SOCIALES A CAMBIO DE SATISFACER UNA RENTA VITALICIA. (CONSULTA N° V2552-10 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2010)

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

En consecuencia, la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girará exclusivamente sobre el valor en que la donación exceda del que corresponda a la renta vitalicia.

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

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

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

DONACIÓN DE UNA OFICINA DE FARMACIA A UN HIJO FARMACÉUTICO, ESTABLECIENDO CONDICIÓN RESOLUTORIA. (CONSULTA N° V2483-10 DE 18 DE NOVIEMBRE DE 2010)

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

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

Consiguientemente, aunque en un futuro el ahora donatario y entonces propietario, en cumplimiento de la condición, pretenda transferir la mitad del negocio al hermano designado por su padre, es obvio que esa nueva donación se perfeccionaría en ese momento y que el donante sería un hermano y no el padre de ambos, por lo que la reducción sería improcedente tanto si ello pretende apoyarse en la donación inicial del padre como en la propia transmisión gratuita entre los hermanos, habida cuenta que se constituiría entre ambos una comunidad de bienes en la que ambos ejercerían la actividad propia de la Oficina de farmacia.

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

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA CUYO CAPITAL PERTENECE ÍNTEGRAMENTE A UN GRUPO FAMILIAR. (CONSULTA N° V2502-10 DE 22 DE NOVIEMBRE DE 2010)

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

“En los casos de transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.
- c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

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

Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

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

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

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

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

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

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

- ❖ Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- ❖ Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. A los efectos previstos en esta letra:
 - Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.
 - A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:
 1. No se computarán los valores siguientes:
 - Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
 - Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

- Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.
 - 2. No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.
- A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.
- b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

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

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

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

En los términos del escrito de consulta, se cumplen estas condiciones para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en el grupo familiar, en el bien entendido, dado que no se hace constar de forma expresa en el escrito, que el consultante y directivo de la entidad percibe por el desempeño de las funciones directivas una remuneración que represente más de la mitad del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal (letra c).

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

DONACIÓN DE DINERO. (CONSULTA N° V2484-10 DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2010)

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

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

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

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