

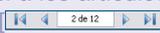
▶▶ CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS JULIO-AGOSTO 2010

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	2
Disolución parcial de condominio	2
Redistribución de participaciones entre comuneros	2
Tributación de la ejecución de la condición resolutoria, con recuperación de la propiedad de la finca vendida	3
Aportaciones onerosas a la comunidad conyugal	4
Constitución de sociedad civil	4
Operaciones de reestructuración: Tributación en el ITPAJD	4
Operaciones de reestructuración: Ley 4/2008	5
Operaciones de reestructuración: Aportación de rama de actividad	6
Segregación de finca	6
Disolución de condominio sobre un bien hipotecado	7
Construcción de una edificación por los dueños del terreno con el fin de proceder a su venta	8
Venta de plazas de garaje por un Ayuntamiento, promotor de las mismas, previa extinción de las concesiones administrativas otorgadas	8
Aportación a una comunidad de bienes	9
Adjudicación, mediante subasta pública, de una vivienda promovida por un particular promotor para uso propio y que, posteriormente, decide venderla a un tercero	9
Adquisición de una parcela calificada como suelo urbano para construirse una vivienda	10
Transmisión de bienes inmuebles arrendados acompañados de una estructura organizativa y funcional	11
Adquisición de una vivienda usada para destinarla a despacho profesional o arrendarla a quien no había desarrollado actividad económica hasta la fecha	11
Aportación del patrimonio segregado de una sociedad	12
Adjudicaciones de inmuebles por una comunidad de bienes a los comuneros una vez finalizada su construcción	12
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	13
Tratamiento tributario correspondiente a la cantidad percibida del plan de pensiones del fallecido	13
Adquisición "mortis causa" de vivienda habitual del causante con adjudicación a uno de los tres hermanos y herederos	13
Renuncia pura, simple y gratuita a una herencia pendiente de aceptación	13
Extinción del usufructo temporal por renuncia anticipada de los usufructuarios	14

▶▶ NOVEDADES AUTONÓMICAS: CANARIAS

Dirección General de Tributos: Resolución de 22 de noviembre de 2010, por la que se dictan instrucciones relativas a la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a las compraventas de objetos fabricados con metales preciosos.

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 .

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS JULIO-AGOSTO 2010

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

DISOLUCIÓN PARCIAL DE CONDOMINIO. (CONSULTA N° V1770-10 DE 30 DE JULIO DE 2010)

De acuerdo con los preceptos transcritos, debemos analizar en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, que consiste en que uno de los condóminos adquiere la propiedad individual de la porción segregada, subsistiendo el pro indiviso sobre la finca matriz. Luego **la comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, pues la finca matriz sigue perteneciendo en pro indiviso a varias personas.** No se trata de un pro indiviso distinto, sino que simplemente lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios que pasa de cinco a cuatro. En igual sentido ya se manifestó esta Subdirección en Resolución V0915-07 de 4 de mayo de 2007.

En consecuencia, conforme al citado artículo 2 del texto refundido hay que entender que la operación que se realiza es **la transmisión por uno de los condóminos de su cuota de participación indivisa sobre la finca matriz a favor del resto de los comuneros**, lo cual constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles, impidiendo la sujeción de la operación por tal modalidad que la escritura pública en que se formalice dicha transmisión tribute a su vez por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido, cual es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes, -que claramente se mantiene en cuanto a la finca matriz- produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPAJD.

El reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, estipula en su artículo 23 lo siguiente:

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

Por lo tanto no existe disolución de comunidad de bienes, sino una permuta en la que el comunero que se queda con la finca segregada transmite a los otros cuatro comuneros su cuota parte de la finca matriz y los otros cuatro comuneros transmiten a éste sus cuotas partes de la finca segregada, por lo que un comunero adquiere el dominio completo de la finca segregada y los otros cuatro comuneros aumentan su cuota parte en la finca matriz pasando a tener un 25 por 100 cada uno, tributando al tipo impositivo de los bienes inmuebles.

REDISTRIBUCIÓN DE PARTICIPACIONES ENTRE COMUNEROS. (CONSULTA N° V1715-10 DE 26 DE JULIO DE 2010)

El reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, estipula en su artículo 23 lo siguiente:

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

De la aplicación de los anteriores preceptos a los hechos expuestos se deriva claramente que la operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes, -que claramente se mantiene en cuanto a uno de los pisos y los demás bienes inmuebles que tienen en común- produciéndose, en todo caso, lo que a veces se denomina **“disolución parcial”**, pero que realmente no es una disolución o, en cualquier caso, no lo es a efectos del ITPAJD. La redistribución de las participaciones entre los tres comuneros, mediante la cual cada comunero transmitirá 1/3 de seis de los pisos a los otros dos comuneros y en la cual cada comunero pasará a ostentar el 100% de la propiedad de tres pisos, **debe calificarse como permuta**.

Por lo tanto no existe disolución de comunidad de bienes, sino una permuta en la que cada comunero realiza la transmisión de su cuota parte de seis pisos a los otros dos comuneros y adquiere 2/3 partes de los tres pisos que no ha transmitido su parte, por los que adquiere el dominio completo de esos tres pisos y por lo tanto la operación estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y al tratarse de un bien inmueble tributará al tipo imponible de los mismos.

TRIBUTACIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LA CONDICIÓN RESOLUTORIA, CON RECUPERACIÓN DE LA PROPIEDAD DE LA FINCA VENDIDA. (CONSULTA N° V1597-10 DE 14 DE JULIO DE 2010)

- **Consulta primera:** Resolución del contrato de mutuo acuerdo entre las partes:

En este caso, la resolución tendría la consideración de nuevo acto sujeto a tributación. A este respecto, habría que atender a la condición del adquirente de la finca, que ahora sería el transmitente:

Si, como parece, se trata de un empresario (promotor), la venta estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y la escritura pública en que se formalizara la operación lo estaría a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Si no fuera empresario o la finca en cuestión no formara parte de su patrimonio empresarial, la nueva transmisión estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. La sujeción a esta modalidad del impuesto impediría que la escritura pública en que se formalizara la venta debiera tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Lógicamente, de ninguna manera procederá la devolución del impuesto pagado en la primera transmisión, que mantendría plenamente su vigencia a efectos del ITPAJD, pues la recuperación de la finca sería una nueva transmisión

- **Consulta segunda:** Resolución del contrato sin acuerdo entre las partes:

En este caso, la recuperación de la finca transmitida se produciría por la aplicación de la condición resolutoria prevista en la escritura pública de compraventa para el caso de impago del precio total estipulado. Aquí ya no se trataría de una nueva transmisión, sino de la resolución de la primera transmisión, esto es, de la anulación de la compraventa efectuada originalmente. En consecuencia, deben analizarse dos aspectos:

1. Posibilidad de devolución del impuesto pagado en la transmisión que ahora se resuelve.

Conforme al artículo 95.1 del RITPAJD, si la operación se resuelve como consecuencia de una condición establecida por las partes, el contribuyente, en principio, tendría derecho a la devolución del impuesto satisfecho. Sin embargo, si es el contribuyente el responsable de la resolución, es decir, si la resolución se produce por incumplimiento de sus obligaciones, como ocurre en este caso (la resolución se produce por impago), de acuerdo con el artículo 57.4 del TRLITPAJD, no habrá lugar a devolución alguna.

2. Tributación de la ejecución de la condición resolutoria y recuperación de la finca.

Como se ha indicado anteriormente, la recuperación de la finca por los vendedores no se debe a una transmisión del adquirente, sino a la resolución de la compraventa; en consecuencia, tal operación no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por no producirse nueva transmisión alguna.

Ahora bien, la no sujeción de la operación a esta modalidad del impuesto producirá la sujeción de la escritura pública en que se formalice (por tratarse de un bienes inmuebles, debe formalizarse en escritura pública) a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos

notariales, del mismo impuesto, por cumplirse los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- Tratarse de la primera copia de una escritura pública
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No estar sujeto dicho acto o contrato a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

APORTACIONES ONEROSAS A LA COMUNIDAD CONYUGAL. (CONSULTA N° V1705-10 DE 26 DE JULIO DE 2010)

Este Centro Directivo considera que la exención regulada en el artículo 45.I.B)3 del TRLITPAJD no alcanza a todos los matrimonios, sino que se refiere expresamente a sociedades conyugales, lo que puede incluir a la sociedad de gananciales y a cualquier otro matrimonio cuyo régimen económico sea el de sociedad conyugal (“Las aportaciones ... a la sociedad conyugal, las adjudicaciones ... a su disolución y las transmisiones que por tal causa ... en pago de su haber de gananciales”), pero en ningún caso puede entenderse que también están incluidos los matrimonios cuyo régimen económico matrimonial es de separación de bienes o el de participación en las ganancias, precisamente porque los cónyuges voluntaria y espontáneamente han decidido no formar una sociedad conyugal, sino mantener separados sus respectivos patrimonios.

CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD CIVIL. (CONSULTA N° V1662-10 DE 20 DE JULIO DE 2010)

El consultante y sus hijos se plantean constituir una sociedad civil sin personalidad jurídica a la que, según manifiesta literalmente el consultante, se aportarían todos los inmuebles sin que se transfiera la propiedad jurídica de los mismos, sino que cada titular mantendría la propiedad de los inmuebles, repartiéndose los rendimientos del capital inmobiliario entre los socios en función de su porcentaje de participación en la sociedad civil.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el artículo 19 del texto refundido de la Ley de dicho Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre en adelante, define el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias en su apartado 1, número 1º del siguiente modo:

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

Conforme al precepto transcrito, la constitución de sociedades es un acto sujeto a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, pues este hecho imponible se extiende a todo tipo de sociedades, tanto civiles como mercantiles. A este respecto, cabe traer a colación el aforismo jurídico “Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus” (donde la Ley no distingue, tampoco nosotros debemos distinguir), fundado en que si el legislador hubiera querido admitir excepciones, en este caso, excluir algún tipo de sociedad, hubiera hecho las salvedades oportunas, y que si no lo ha hecho es porque ha optado por incluir a todas las sociedades en el presupuesto de hecho del hecho imponible.

Por tanto, **la constitución de una sociedad civil está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, y ello con independencia tanto de que tenga o no personalidad jurídica como de la circunstancia de que realice o no actividades económicas.**

OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN: TRIBUTACIÓN EN EL ITPAJD. (CONSULTA N° V1694-10 DE 23 DE JULIO DE 2010)

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1º y 2.1º, 21, y 45.I.B).10 del Texto refundido de la Ley del referido Impuesto (TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que determinan lo siguiente:

El artículo 19 del texto refundido dispone lo siguiente en sus apartados 1.1º y 2.1º: “1. Son operaciones societarias sujetas: 1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.(...)

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.”

El artículo 21 del mismo texto determina que “A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

Asimismo, el artículo 45.I.B).10 del citado texto refundido, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados “Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados”.

Conforme a los preceptos transcritos, a partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho Impuesto. La no sujeción a esta modalidad del Impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del Impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por tanto, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN: LEY 4/2008. (CONSULTA N° V1699-10 DE 13 DE JULIO DE 2010)

La interpretación conjunta que de los artículos 1.2 del TRLITPAJD y 108 de la LMV hace esta Dirección General de Tributos, es la siguiente:

- **Regla general:** En términos generales, las transmisiones de valores –que en general están exentas del IVA y del ITPAJD, tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas:
 - cuando se trate de transmisiones de valores sujetas a esta modalidad del ITPAJD por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 7 del TRLITPAJD,
 - pero no cuando se trate de transmisiones de valores sujetas a la modalidad de operaciones societarias por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 19 y concordantes –entre ellos, el artículo 21– del referido Texto Refundido.

Ahora bien, siendo la regla general la expuesta en el párrafo anterior, tal regla general debe ceder ante la que ahora se indica, por expresa disposición del artículo 108.2.a):

- **Regla especial:** Si la transmisión de los valores se efectúa en los mercados primarios, ya sea como consecuencia del ejercicio de derechos de suscripción preferente, de la conversión de obligaciones en acciones o de cualquier otra forma,
 - y, además, la adquisición de los valores emitidos en el mercado primario confieren a su adquirente el control de sociedades que cumplan los requisitos del artículo 108.2.a) o le permiten aumentar la participación en sociedades ya controladas,
 - en este caso, además de la tributación que corresponda por la operación societaria (OS) que se realice,
 - tal obtención del control o su aumento provocará la sujeción de la adquisición de los valores en el mercado primario a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITPAJD como transmisión onerosa de bienes inmuebles.

En este caso, la obtención del control se realizará en una operación de canje de valores –y, por tanto, sujeta a la modalidad de operaciones societarias– efectuada mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en los primarios. Por tanto, no resulta aplicable la regla especial expuesta, sino la

regla general, según la cual, al tratarse de una transmisión de valores sujeta a operaciones societarias, la operación no ha de tributar como transmisión patrimonial onerosa.

Desde la entrada en vigor de las modificaciones introducidas en el TRLITPAJD por la Ley 4/2008, conforme a lo dispuesto en sus artículos 19.2.1º, 21 y 45.I.B).10, tal operación tiene la consideración de operación de reestructuración, y ha dejado de estar sujeta pero –en su caso– exenta en la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, para pasar a estar no sujeta a dicha modalidad del Impuesto y exenta en las otras dos modalidades, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Esta circunstancia no modifica los criterios expuestos en las contestaciones reseñadas y transcritos en esta contestación, bastando simplemente su adaptación a los nuevos conceptos introducidos por la referida Ley 4/2008. Por tanto, las operaciones de reestructuración podrán, en su caso, quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 108.2.a) de la LMV, y tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en el caso de que resulte aplicable la llamada regla especial, es decir, en el caso de que la obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario o el aumento del control ya obtenido, se produzca mediante la adquisición de valores en los mercados primarios, es decir, de nueva emisión, pero no cuando la obtención o aumento del control se consigan por la adquisición de valores en mercados secundarios, como ocurre en esta operación.

OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN: APORTACIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD. (CONSULTA Nº V1795-10 DE 2 DE AGOSTO DE 2010)

De la descripción de la operación que efectúa la consultante, aunque resulta bastante inconcreta, parece desprenderse que la rama de actividad se aportará a una sociedad de nueva creación. Si esto es así, no se cumplirá ninguno de los supuestos regulados en el apartado 2 del artículo 108 transcrito, por lo que la operación no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

No obstante, puede ocurrir que la aportación se efectúe a una sociedad ya constituida, que efectuará una ampliación de capital. Si esto es así, y mediante la adquisición de las acciones o participaciones recibidas por la aportación de la rama de actividad que se efectúe, el socio de la consultante, que es único socio, obtiene el control de una sociedad 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, y además, como resultado de dicha adquisición, el adquirente (la consultante) obtiene el control sobre esa entidad o, si ya lo tiene, aumenta la cuota de participación en ella, en tal caso, la adquisición de los valores emitidos por la sociedad que recibirá la rama de actividad estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, conforme a lo previsto en el artículo 108.2.a) de la LMV.

SEGREGACIÓN DE FINCA. (CONSULTA Nº V1770-10 DE 30 DE JULIO DE 2010)

La segregación de una finca constituye un negocio jurídico regulado en el artículo 47 del Reglamento Hipotecario 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, conforme al cual quedarán sujetas a dicha modalidad “Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley...”.

Así pues en la segregación de una finca concurren todos los requisitos exigidos en el citado artículo:

- Tratarse de una primera copia de una escritura notarial, necesaria para tener acceso al Registro de la Propiedad.

- Tener por objeto cantidad o cosa valuable, como es la finca segregada.
- Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, supuesto al que se refiere el citado artículo 47 del Reglamento Hipotecario.
- Tratarse de un acto no sujeto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al no implicar una transmisión, ni a Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto al sujeto pasivo, conforme al artículo 29 del texto refundido 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 el titular o 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 ITP y AJD, 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”.

Y por último, como resulta del artículo 31.2 del texto refundido, se aplicará el tipo de gravamen del 0,50 por 100 salvo 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 uno distinto por la Comunidad Autónoma.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE UN BIEN HIPOTECADO. (CONSULTA N° V1516-10 DE 7 DE JULIO DE 2010)

Se adjudica una vivienda a un comunero que compensa al otro copropietario por el exceso de adjudicación mediante un pago en metálico más la asunción del pago de su parte del préstamo hipotecario. La vivienda propiedad común de la consultante y su hermano constituye, en principio, un bien indivisible y que, por lo tanto, su única forma de división posible entre los comuneros es su adjudicación a uno de ellos, que debe compensar al otro (o, en su caso, otros) en dinero. Así lo entiende la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en su sentencia de 28 de junio de 1999, determina que “en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo.401 CC), la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero, artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC”.

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

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

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

- Tratarse de la primera copia de una escritura pública.

- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

CONSTRUCCIÓN DE UNA EDIFICACIÓN POR LOS DUEÑOS DEL TERRENO CON EL FIN DE PROCEDER A SU VENTA. (CONSULTA Nº V1708-10 DE 26 DE JULIO DE 2010)

Los copropietarios de la mencionada parcela tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No debe confundirse la propiedad de la obra con la propiedad del solar, si bien tradicionalmente se equipara la condición de promotor con la de propietario de la obra.

No obstante, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, tales consideraciones deben ser matizadas en el sentido de que la condición de promotor debe venir acompañada necesariamente de un título de propiedad que se refiera a la obra concernida, ya que, de otra forma, las previsiones que la Ley del Impuesto establece en relación con aspectos tales como ejecución de obra inmobiliaria (artículo 8.dos.1º), primera entrega o exención de segundas y ulteriores entregas (artículo 20.uno.22º), entre otras, perderían su virtualidad y se afectaría al carácter plurifásico del mismo.

De acuerdo con la información facilitada, y a la luz de las consideraciones efectuadas en cuanto a la definición de promotor, **se deduce que los copropietarios de la parcela en la que se asienta la edificación que va a ser objeto de venta serán los promotores de la misma.**

De este modo, la mencionada venta tendrá la consideración de primera entrega de edificaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, una operación no exenta, por lo que será necesaria la repercusión del citado tributo.

VENTA DE PLAZAS DE GARAJE POR UN AYUNTAMIENTO, PROMOTOR DE LAS MISMAS, PREVIA EXTINCIÓN DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS OTORGADAS. (CONSULTA Nº V1778-10 DE 2 DE AGOSTO DE 2010)

Condición de sujeto pasivo de IVA de los entes públicos

Los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992 son de aplicación general y, por tanto, también a los entes públicos, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, como sucede, en principio, en el caso que se consulta.

Venta de las plazas de garaje a cambio de una contraprestación

En el supuesto planteado, el Ayuntamiento va a proceder a la venta de las plazas de garaje a cambio de una contraprestación que, para el caso de los residentes que tenían adjudicado su uso privativo en virtud de concesión administrativa, se fija en el valor del suelo.

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

Debe advertirse, en el mismo sentido, que su no sujeción provocaría distorsión de la competencia al ser operaciones realizadas en clara concurrencia con empresarios privados.

Asimismo, dado que el Ayuntamiento consultante es el promotor de las plazas de garaje que pretende vender, previa extinción de las concesiones administrativas otorgadas sobre las mismas a residentes que lo solicitaron, se pueden plantear las situaciones siguientes:

- Aquellos supuestos en los que el **adquirente de las plazas de garaje es quien ha sido hasta ese momento adjudicatario del uso privativo de las mismas:**

En este caso, la entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD.

- Alternativamente, aquél en el que **el adquirente es una persona diferente de quien la utilizó durante al menos dos años.**

En este caso, el uso previo del concesionario agotó la primera entrega y, por consiguiente, la operación de transmisión a favor de una persona distinta estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD.

- Por otro lado, podría ocurrir que siendo el **adquirente de la plaza de garaje una persona diferente de quien la utilizó como concesionario, dicho uso se hubiera producido durante un plazo inferior a dos años.**

En este caso, el uso no habrá agotado la primera entrega por lo que la transmisión estará sujeta y no exenta de Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD

- Finalmente, la entrega de **plazas de garaje que no fueron adjudicadas en concesión**, al no haber sido objeto de utilización alguna:

Tendrá la consideración de primera entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD.

APORTACIÓN A UNA COMUNIDAD DE BIENES. (CONSULTA N° V1808-10 DE 4 DE AGOSTO DE 2010)

Las aportaciones de un local por parte de una entidad y de máquinas recreativas por un tercero se considerarán entregas de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que los aportantes tengan la consideración de empresarios o profesionales y los elementos aportados se encontrasen afectos a su patrimonio empresarial.

Si las aportaciones objeto de consulta resultasen sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por tener los aportantes la consideración de empresarios o profesionales, es necesario valorar la exención en la entrega del local.

Si la entrega del local por el consultante resulta ser una segunda o ulterior entrega de edificaciones, entonces se tratará de una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y, sin embargo, sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según se dispone en el apartado cuatro del artículo 4 de la Ley 37/1992.

En relación con la aportación de las máquinas recreativas, no existe en el artículo 20. Uno ninguna referencia al respecto, de modo que esta operación no se considerará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADJUDICACIÓN, MEDIANTE SUBASTA PÚBLICA, DE UNA VIVIENDA PROMOVIDA POR UN PARTICULAR PROMOTOR PARA USO PROPIO Y QUE, POSTERIORMENTE, DECIDE VENDERLA A UN TERCERO. (CONSULTA N° V1586-10 DE 12 DE JULIO DE 2010)

Consideración de la persona física promotora de la edificación como empresario o profesional

A los efectos del IVA, se considerará 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 aquí se desprende que no debe ser calificado de empresario o profesional el particular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio aunque, posteriormente, decida venderla a un tercero.

Por el contrario, si tendrá carácter de empresario o profesional a efectos del Impuesto la persona física que promueve la construcción de una vivienda con destino a su venta, aunque sea ocasionalmente.

En concreto, la condición de empresario o profesional se adquirirá, de acuerdo con el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992:

“desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las

letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

A efectos de prueba resulta relevante lo dispuesto en el artículo 5 apartado tres de la Ley que presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en los siguientes casos:

“a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.”

De acuerdo con los preceptos citados anteriormente, sólo en el caso de que la persona física ejecutada promoviera la construcción del edificio con la intención de destinarlo exclusivamente al uso propio, no para la venta ni para la cesión por cualquier título, y no hubiera voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no sería calificado de empresario por dicha operación.

Por tanto, dado que en el presente caso cabe deducir que la promoción-construcción del edificio no se realiza con la intención de destinarlo exclusivamente al uso propio, tendrá la consideración de empresario o profesional y el edificio se entiende afectado a una actividad empresarial o profesional que tributará en el Impuesto sobre el Valor Añadido en función del destino que se vaya a dar a los inmuebles.

Procedencia de la aplicación de la exención prevista por el artículo 20.uno.22º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

La adjudicación de las edificaciones a la entidad consultante en virtud de subasta pública, en caso de que no se encuentre terminada su construcción, estará sujeta y no exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que quepa plantearse si estamos ante una primera o segunda entrega por cuanto que estos conceptos reclaman que la edificación esté terminada.

A estos efectos, la finalización de la construcción puede acreditarse mediante la correspondiente certificación acreditativa del final de la obra a emitir por el técnico competente o por resultar aptas para su adecuada utilización conforme al destino previsto.

En la medida en que la planta baja ha venido siendo utilizada para el ejercicio de la actividad de hostelería, según los hechos descritos en el escrito de consulta, parece concurrir en este caso, y por lo que se refiere a esa planta baja, un supuesto de edificación terminada a los efectos del artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992 por cuanto que esa parte de la obra está totalmente finalizada y constituye una unidad autónoma y funcional apta para su utilización.

Por lo tanto, si el local de la planta baja ha sido utilizado ininterrumpidamente por su promotor (ejecutado) o por terceros durante al menos dos años, su adjudicación a la entidad consultante tendrá la consideración de segunda entrega, por cuanto que su uso previo agotó la primera entrega y, por consiguiente, la operación estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP-AJD.

En otro caso, la adjudicación estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN DE UNA PARCELA CALIFICADA COMO SUELO URBANO PARA CONSTRUIRSE UNA VIVIENDA. (CONSULTA N° V1675-10 DE 22 DE JULIO DE 2010)

El vendedor de la parcela es una sociedad limitada que tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, la entrega de la parcela a que hace referencia el escrito de consulta estará sujeta al citado Impuesto.

Concretamente, se encuentra en la situación de suelo urbanizado el integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.

Se entenderá que así ocurre cuando las parcelas, estén o no edificadas, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento.

Por tanto, puesto que los solares tienen la naturaleza de suelo urbanizado, no resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, de tal forma que la venta de la parcela calificada como suelo urbano por una sociedad limitada al consultante es una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El tipo impositivo aplicable es el general del impuesto del 18 por ciento.

TRANSMISIÓN DE BIENES INMUEBLES ARRENDADOS ACOMPAÑADOS DE UNA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA Y FUNCIONAL. (CONSULTA N° V1717-10 DE 27 DE JULIO DE 2010)

Podría plantearse si a las transmisiones que se van a efectuar podrían ser de aplicación la no sujeción contenida en el número 1° del artículo 7 de la Ley 37/1992, que dispone:

“No estarán sujetas al Impuesto:

1°. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley. (...)”

No obstante, en el supuesto considerado no es de aplicación el referido supuesto de no sujeción pues, tal y como establece la letra b) del propio número 1° del artículo 7 de la Ley:

“quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.”

En estas circunstancias, la referida transmisión estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA USADA PARA DESTINARLA A DESPACHO PROFESIONAL O ARRENDARLA A QUIEN NO HABÍA DESARROLLADO ACTIVIDAD ECONÓMICA HASTA LA FECHA. (CONSULTA N° V1711-10 DE 26 DE JULIO DE 2010)

Una persona que no venía desarrollando actividad empresarial o profesional pero que va a comenzar el arrendamiento de una vivienda destinada a despacho profesional se convierte en empresario o profesional a efectos del Impuesto quedando sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe en el ejercicio de su actividad.

En consecuencia, el arrendamiento de la vivienda para despacho profesional supondrá para el arrendador la realización de una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que sea de aplicación la exención contenida en el artículo 20.uno.23° de la Ley al tratarse del arrendamiento de una vivienda que no va a destinarse exclusivamente a su uso como tal sino a despacho profesional.

En cuanto a la posibilidad de renunciar a la exención por la adquisición de la vivienda establecida en el artículo 20.uno.22° de la Ley 37/1992; las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior 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 tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.”

Por tanto, se entenderá cumplida la condición de que el consultante tiene derecho a la deducción total del Impuesto cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que vaya a soportar la cuota repercutida permita su íntegra deducción.

Este requisito, de acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, parece cumplirse, en la medida que va a ejercer una actividad sujeta y no exenta del Impuesto.

En consecuencia y, a falta de otros elementos de prueba, sería posible solicitar la renuncia a la aplicación de la exención en los términos del artículo 20.dos de la Ley.

APORTACIÓN DEL PATRIMONIO SEGREGADO DE UNA SOCIEDAD.**(CONSULTA N° V1531-10 DE 8 DE JULIO DE 2010)**

En el supuesto considerado será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

De la somera información suministrada en el escrito de consulta, no puede conocerse si los elementos patrimoniales que van a ser objeto de transmisión se acompañan de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En consecuencia, si los inmuebles transmitidos constituyeran una unidad económica autónoma en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, dichas transmisiones estarían no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, si constituyen una mera cesión de bienes inmuebles estarían sujetas al referido Impuesto debiendo tributar cada elemento transmitido independientemente según las normas que le sean aplicables.

En todo caso, se debe enfatizar que la transmisión de inmuebles afectos a la actividad de arrendamiento exige, a los efectos del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, que los elementos transmitidos se acompañen de la transmisión de una estructura organizativa de factores de producción que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

ADJUDICACIONES DE INMUEBLES POR UNA COMUNIDAD DE BIENES A LOS COMUNEROS**UNA VEZ FINALIZADA SU CONSTRUCCIÓN. (CONSULTA N° V1524-10 DE 7 DE JULIO DE 2010)****Condición empresario de la comunidad de bienes**

Una sociedad estudia realizar una promoción de un edificio sobre la finca resultante de agrupar unos solares de su propiedad junto a otros colindantes de otra sociedad.

La finca resultante de esa agrupación constituye un pro indiviso, en cuanto una unidad única de explotación, hecho que se ratifica por la voluntad de los partícipes en repartir los costes en función de su cuota de participación.

Por todo ello debe entenderse que existe comunidad de bienes desde su agrupación, con independencia de que las partes tengan o no la voluntad de constituir tal comunidad.

En tal caso, se puede afirmar la existencia de una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, puesto que ambas sufragan los gastos de un único bien en pro indiviso, el edificio a construir, que posteriormente será adjudicado.

Consecuentemente, la entidad de que se trata, comunidad de bienes, tiene la condición empresario en los términos del artículo 5 de la Ley 37/1992 así como de sujeto pasivo del tributo en los términos previstos en el artículo 84.3 Tres de la Ley 37/1992.

Adjudicación de los inmuebles por la comunidad de bienes a los comuneros, una vez finalizada su construcción

Las adjudicaciones realizadas por la comunidad de bienes tendrán la consideración de primera entrega de edificaciones, ya que se realizan por su promotor una vez terminada su construcción y, por tanto, estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esto supone que dicha comunidad deberá repercutir el Impuesto y expedir factura con todos los requisitos recogidos en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

TRATAMIENTO TRIBUTARIO CORRESPONDIENTE A LA CANTIDAD PERCIBIDA DEL PLAN DE PENSIONES DEL FALLECIDO. (CONSULTA N° V1750-10 DE 28 DE JULIO DE 2010)

Una de las contingencias susceptibles de cobertura por los planes de pensiones es el fallecimiento del partícipe, el cual puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad, o en favor de otros herederos o personas designadas, tal y como prevé el artículo 8.6.c) del texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Por su parte, el artículo 17.2.a) 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, califica como rendimientos del trabajo:

“3ª. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones. (...)”

El artículo 3.e) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que no están sujetas a dicho impuesto:

“e) Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de planes y fondos de pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

De los preceptos anteriores se deduce que las prestaciones de planes de pensiones, cualquiera que sea la contingencia cubierta (jubilación, invalidez o fallecimiento), tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su perceptor, con la consideración de rendimientos del trabajo, **no estando sujetas por tanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE VIVIENDA HABITUAL DEL CAUSANTE CON ADJUDICACIÓN A UNO DE LOS TRES HERMANOS Y HEREDEROS. (CONSULTA N° V1610-10 DE 15 DE JULIO)

Nos debemos plantear la aplicación de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que prevé el artículo 20.2.c) de su Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en el caso de adjudicación a uno de los herederos de la vivienda habitual del causante.

El principio de igualdad en la partición comporta que la reducción beneficie y perjudique a todos los causahabientes por igual, salvo atribución específica por el causante.

Se forma, por tanto, un “grupo de herederos” obligados conjuntamente al cumplimiento del requisito de permanencia exigido por la Ley, aunque la obligación como tal incumba a aquel o aquellos que hayan resultado adjudicatarios.

Por lo tanto, la reducción procederá para todos y cada uno de los herederos en los términos y requisitos del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 siempre, por supuesto, con el límite adicional de la participación que a cada uno corresponda en el valor de dicha vivienda y que no podrá exceder, individualmente, del fijado en el precepto reproducido.

Ha de advertirse, por último, que la normativa y criterios expuestos son los que resultan de la aplicación de la legislación estatal, con independencia de que por las circunstancias personales concurrentes en la adquisición “mortis causa” sean de aplicación los plazos de mantenimiento y requisitos establecidos en la normativa autonómica catalana.

RENUNCIA PURA, SIMPLE Y GRATUITA A UNA HERENCIA PENDIENTE DE ACEPTACIÓN. (CONSULTA N° 1498-10 DE 2 DE JULIO DE 2010)

En cuanto a los efectos de la presentación y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con la aceptación de la herencia, esta Subdirección General ya se ha pronunciado en diversas ocasiones en el sentido de que **la mera presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con la petición de liquidación y el pago del impuesto sucesorio no implican por sí mismas una aceptación tácita de la herencia.**

Así se dice, por ejemplo, en la contestación a consulta V1855-05, de fecha 22 de septiembre de 2005, en la que se hace una amplia reseña jurisprudencial que confirma el criterio citado, exigiendo, para que pueda entenderse aceptada la herencia, que vaya acompañada de otros actos, de dominio, los “actos de señor”, en palabras del Tribunal Supremo, de los que, en su conjunto, se desprenda claramente la voluntad del actor de hacer suya la herencia.

En este sentido, cabe señalar que de no existir esos actos de dominio a que antes nos referíamos, **la declaración y autoliquidación del impuesto sucesorio no impide renunciar de forma pura, simple y gratuita a una herencia pendiente de aceptación**, que esa decisión puede adoptarse por todos o parte de los llamados a la misma y que los aceptantes, en su caso beneficiarios de las renunciaciones producidas, tributarán de forma exclusiva por la “modalidad” de sucesiones del impuesto al haberse producido aquellas antes de la prescripción del mismo.

EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO TEMPORAL POR RENUNCIA ANTICIPADA DE LOS USUFRUCTUARIOS. (CONSULTA N° V1527-10 DE 8 DE JULIO DE 2010)

Dado que la consultante no ha hecho referencia alguna a contraprestaciones ni en la constitución del derecho real ni en su posible extinción, parece más adecuado considerar que ambas operaciones lo son a título lucrativo.

Partiendo de esta premisa, la consolidación del dominio sobre el bien inmueble de la consultante, que es la nuda propietaria, al realizarse por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto, deberá tributar por la más alta de las dos liquidaciones siguientes: la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

En este caso, la renuncia gratuita de los hijos de la consultante al usufructo temporal que tienen constituido a su favor es uno de los hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que constituirá para aquella un negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

Por tanto, será este el impuesto al que estaría sujeta la hipotética renuncia al usufructo temporal por parte de los hijos de la consultante.

En definitiva, **la renuncia gratuita a un usufructo temporal constituido a título lucrativo a favor del nudo propietario constituye un hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** por el concepto de adquisición de bienes por un negocio jurídico gratuito e inter vivos, siendo sujeto pasivo el nudo propietario, que es el beneficiario de la adquisición a título lucrativo.

NOVEDADES AUTONÓMICAS: CANARIAS

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: RESOLUCIÓN DE 22 DE NOVIEMBRE DE 2010, POR LA QUE SE DICTAN INSTRUCCIONES RELATIVAS A LA PRESENTACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES CORRESPONDIENTES A LAS COMPRAVENTAS DE OBJETOS FABRICADOS CON METALES PRECIOSOS.

La transmisión de los objetos fabricados con metales preciosos, cuya naturaleza es la de bienes muebles, está sujeta a la modalidad de las Transmisiones Patrimoniales Onerosas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuando el transmitente del bien no sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de su actividad. Así lo dispone el artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

No es esta Resolución, evidentemente, el lugar adecuado para examinar los caracteres del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: desde la perspectiva de los requisitos temporales de la relación tributaria, única que aquí interesa, ha de señalarse: primero, que nos encontramos ante un impuesto instantáneo, cuyo hecho imponible se agota con la realización del contrato o acto sujeto al Impuesto; segundo, que el impuesto se devenga el día en que se realiza el acto o contrato gravado [artículo 49.a) del Texto Refundido]; y tercero, que, según establece el artículo 39 del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, el obligado tributario tiene el deber de presentar la autoliquidación del Impuesto dentro del mes siguiente al día en que se haya realizado el acto o contrato sujeto a gravamen.

A estos efectos, debe subrayarse que el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y su mismo Reglamento, que fue aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, establecen, respectivamente, en los artículos 51 y 98, la obligación de los sujetos pasivos de presentar los documentos comprensivos de los hechos imponibles realizados, y en caso de no existir éstos, una declaración de los mismos.

En las últimas semanas, se han planteado en la Administración Tributaria Canaria algunas dudas sobre el modo de cumplimentar la autoliquidación del Impuesto en los casos -hoy frecuentes de compra de objetos fabricados con metales preciosos, ya que muchas de las personas o entidades que adquieren esos objetos realizan diariamente un elevado número de operaciones.

A fin de clarificar el régimen de presentación de estas autoliquidaciones, esta Dirección General, en el ejercicio de la competencia que le asigna el artículo 23.3.b) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, ha resuelto dictar las siguientes Instrucciones:

Primera.- Los sujetos pasivos compradores de los objetos fabricados con metales preciosos podrán presentar el modelo 600 de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de las Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cumplimentando la casilla de la base imponible con el importe de la suma de todas las operaciones declaradas y sin rellenar los datos de identificación de los transmitentes de los objetos comprados. En cualquier caso, el sujeto pasivo debe marcar siempre en la autoliquidación el siguiente código de la Tabla 3 de las instrucciones del modelo 600: TMP “Transmisión de bienes muebles-metales preciosos”.

Segunda.- El importe que el sujeto pasivo debe fijar en la casilla de la base imponible es la suma de los importes de las bases imponibles de todas y cada una de las operaciones declaradas en la documentación adjunta.

Tercera.- La documentación que debe acompañar a la autoliquidación ha de detallar todas las operaciones de compraventa declaradas en el modelo 600. Estas operaciones tienen que coincidir, a efectos de la declaración, con las registradas en el Libro-Registro de la Policía, cuya regulación se encuentra en el artículo 91 del Real Decreto 197/1988, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de objetos fabricados con metales preciosos.

Cuarta.- La autoliquidación se considerará presentada en plazo siempre que los datos declarados y autoliquidados hagan referencia a operaciones de compraventa realizadas hasta un mes antes de la fecha de presentación.