



OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

MARZO/ABRIL 2011

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales	▶ 4
Resoluciones Judiciales y Administrativas	▶ 28
Consultas OL	▶ 66
Cuestiones Prácticas	▶ 76
Fiscalidad Local	▶ 82

DIRECTOR:

Vicente Carbonell Serrano

Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras

COORDINADOR:

Carlos Colomer Ferrándiz

Director del Departamento Fiscal

EQUIPO DE REDACCIÓN

Javier Irazo Molinero

Inspector de Tributos

Loyola Sanchiz Garés

Inspectora de Tributos

Pedro Irigoyen Barja

Inspector de Tributos

CONSEJO DE REDACCIÓN

Luis Fernández del Pozo

Director del Servicio de Estudios Registrales

Belén Madrazo Meléndez

Directora del Servicio de Consumidores y Usuarios y de Medio Ambiente

María de los Reyes Muñiz Grijalvo

Coordinadora Territorial de OO.LL. de Andalucía Occidental

Cesar Alfonso Frías Román

Coordinador Territorial de OO.LL. de Andalucía Oriental

Ma del Carmen Lerma Rodrigo

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Aragón

Ana María Fernández Alvarez

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Asturias

Alicia Echevarría Pérez

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Baleares

Diego Hermoso Mesa

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

Carlos Celestino Lalande

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

David Suberviola Díaz

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cantabria

Andrés Juez Pérez

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla La Mancha

José Miguel Tabares Cuadrado

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla y León

Joaquín José Rodríguez Hernández

Director del Servicio de Sistemas de Información

Jesús Benavides Almela

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cataluña

Cristina Martínez Ruiz

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de la Comunidad Valenciana

Luis José Moreno Camacho

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Extremadura

Jesús Fernández Brea

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Galicia

Fernando Carabaña Aguado

Coordinador Autonómico de OO.LL. de La Rioja

Reynaldo Vázquez de Lapuerta

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Madrid

Eduardo Cotillas Sánchez

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Murcia

Antonio Luis Alvarez García

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Navarra

Igor Prieto García

Coordinador Autonómico de OO.LL. del País Vasco

José Menéndez Hernández

Registrador de la Propiedad (Jubilado)

Francisco Guío Montero

Abogado

Secretaría Técnica:

Elena Alberdi Alonso

Realización y diseño:

Artia Comunicación Gráfica

Impresión:

Eurocolor

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

TEMAS FISCALES

- NOTIFICACIONES Y COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS EN EL ÁMBITO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA..... [4]

Antonio Montero Domínguez. Inspector de Hacienda del Estado

- LA TRIBUTACIÓN DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA..... [12]

Nuño de Juan Ledesma. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid

RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Asunción del préstamo hipotecario que grava un inmueble aportado en la constitución de una sociedad [28]
- Elevación a escritura pública de un contrato privado de compraventa [28]
- Extinción parcial del condominio sobre la nuda propiedad de un inmueble [28]
- Adjudicación a uno de los comuneros a calidad de abonar el exceso en dinero [29]
- Concepto de concesión administrativa [29]
- Cesión de una finca municipal a una entidad mercantil para que construya y explote un equipamiento docente privado a cambio del pago de un canon periódico [30]
- Exceso de cabida de una finca en base a los datos catastrales de la misma [30]
- Inmatriculación de finca: no sujeción [31]
- Constitución del derecho real de usufructo temporal a favor de una Fundación [31]
- Hipoteca unilateral a favor de la Agencia Tributaria [32]
- Elevación a escritura pública e inscripción en el Registro de la Propiedad de un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario y ejercicio de la opción de compra [34]
- Subrogación de hipoteca y fianza [36]
- Base imponible en la cesión de créditos o derechos de adquisición de inmuebles en construcción, (conocidos como «pases») [36]
- Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores. Recurso de casación para la unificación de doctrina que tiene como base una Norma Foral [36]
- Adquisición del 64,67% del capital social de una sociedad cuyo activo está compuesto en más del 50% por bienes inmuebles [37]
- Transmisión de un permiso de investigación minera [37]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Condonación de deudas que una sociedad tiene con su socio único [38]
- No aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores [38]

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

Tfno.: 91 272 18 58 • Fax: 91 411 21 28

revistatributaria@corpme.es

índice

- Adquisición de una participación en el capital social de otras entidades que permitirá obtener la mayoría de los derechos de voto en ellas [38]
- Canje de valores y fusión impropia o, alternativamente, fusión por absorción [39]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Cláusula de igualación del rango hipotecario [40]
- Sujeto pasivo en un contrato de extinción de arrendamiento de local de negocio [40]
- Extinción del condominio respecto de uno de los copropietarios mediante la adjudicación de la finca segregada, que corresponde a su participación en la comunidad [40]
- Extinción del condominio adjudicando la vivienda, que es indivisible, a un cotitular, el cual se hará cargo del pago del préstamo liberando al otro cotitular [41]
- Redistribución de la responsabilidad hipotecaria [41]
- Cláusula de igualación del rango hipotecario [42]
- Escritura en la que se otorga carta de pago relativa al precio aplazado de una operación anterior [42]
- Contrato de extinción de arrendamiento de local de negocio [43]
- Inscripción de un contrato de extinción de arrendamiento de local de negocio [43]
- Procedencia de la exención del artículo 45.I.B).12 en el supuesto de calificación de viviendas libres como protegidas [43]
- Cancelación de un préstamo y otorgamiento de uno nuevo [44]

CUESTIONES COMUNES

- Aplicación del recargo cuando el último día hábil a efectos administrativos cae en sábado [45]
- Exención subjetiva: Empresa de Suelo Pública [45]

DESLINDE IVA-TPO

- Permuta de solar por obra futura [46]
- Adquisición de terrenos en curso de urbanización por una persona física no empresario o profesional para destinarlos a su venta posterior [46]
- Venta efectuada mediante subasta judicial de bienes de una entidad empresarial [47]
- Venta de los inmuebles adquiridos mediante aportación no dineraria de una rama de actividad [47]
- Incumplimiento del requisito de continuar con la actividad empresarial [48]
- Traspaso de un restaurante, adquiriendo los derechos arrendaticios del local, la licencia de actividad, el mobiliario y los utensilios [49]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Revocación del pacto de mejora por ejercicio de la condición resolutoria debido al incumplimiento de las obligaciones impuestas al mejorado [50]
- Percepción por el cónyuge superviviente de un capital en concepto de prestación por fallecimiento derivado de un contrato de seguro de vida [50]
- Carácter privativo o ganancial de la deuda pública especial a nombre del cónyuge superviviente [51]

- Falta de prueba de inexistencia del ajuar doméstico o de que su valor es inferior [52]
- Valor real [52]
- Aplicabilidad de la reducción del 95% en la base imponible en caso de fallecimiento de la titular de explotación de extracción y venta de corcho [53]
- Cálculo de la reducción del 95% sobre participaciones de una sociedad [54]
- No procede la reducción del 95% por arrendamiento de bien inmueble [54]
- Partición realizada por el testador y excesos de adjudicación [55]
- Solicitud de prórroga para presentar la declaración del Impuesto [56]
- Determinación de la Administración competente para liquidar el Impuesto [57]

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- “Animus donandi” [58]
- Trascendencia fiscal de la inclusión de dos hijos menores de edad como cotitulares en una cuenta bancaria [58]
- Reducción del 95% en la donación de acciones [59]
- Mantenimiento de la reducción en caso de venta de farmacia que había sido donada 6 años antes, reinvertiendo el importe obtenido en otra farmacia [60]

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

- Compraventa de una vivienda de protección oficial [61]
- Constitución de un derecho real de usufructo temporal a favor de una Fundación [62]

CONSULTAS OL

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

- Escritura de novación subjetiva de deudores [64]
- Transmisión de una concesión administrativa [65]
- Plazo para la disolución y liquidación de una sociedad patrimonial [68]
- Constitución de fianza con ampliación de un préstamo hipotecario [71]
- Tributación de la reparcelación voluntaria [73]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- Transmisiones mortis causa y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [76]

Marta Zurdo Verdugo. Directora Adjunta del Departamento Fiscal del Colegio de Registradores

FISCALIDAD LOCAL

- Tributación Ambiental y las Haciendas Locales [82]

Juan Carpizo Bergareche. Asociado Departamento Derecho Tributario Bufete Gonzalo

Temas fiscales

4

NOTIFICACIONES Y COMUNICACIONES ELECTRÓNICAS EN EL ÁMBITO DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Antonio Montero Domínguez

Inspector de Hacienda del Estado

La base legal de la regulación que a continuación pasamos a comentar hay que buscarla en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, que, como continuadora en este ámbito de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, señalaba en su exposición de motivos lo siguiente:

“(…) En todo caso, esas primeras barreras en las relaciones con la Administración -la distancia a la que hay que desplazarse y el tiempo que es preciso dedicar- hoy día no tienen razón de ser. Las tecnologías de la información y las comunicaciones hacen posible acercar la Administración hasta la sala de estar de los ciudadanos o hasta las oficinas y despachos de las empresas y profesionales. Les permiten relacionarse con ella sin colas ni esperas. E incluso recibir servicios e informaciones ajenos a actividades de intervención administrativa o autorización; informaciones y servicios no relacionados con actuaciones limitadoras, sino al contrario ampliadoras de sus posibilidades. Esas condiciones permiten también a los ciudadanos ver a la Administración como una entidad a su servicio y no como una burocracia pesada que empieza por exigir, siempre y para empezar, el sacrificio del tiempo y del desplazamiento que impone el espacio que separa el domicilio de los ciudadanos y empresas de las oficinas públicas. Pero, además de eso, las nuevas tecnologías de la información facilitan, sobre todo, el acceso a los servicios públicos a aquellas personas que antes tenían grandes dificultades para llegar a las oficinas públicas, por motivos de localización geográfica, de condiciones físicas de movili-

dad u otros condicionantes, y que ahora se pueden superar por el empleo de las nuevas tecnologías. Se da así un paso trascendental para facilitar, en igualdad de condiciones, la plena integración de estas personas en la vida pública, social, laboral y cultural.

De ello se percató la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), que en su primera versión recogió ya en su artículo 45 el impulso al empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, por parte de la Administración al objeto de desarrollar su actividad y el ejercicio de sus competencias y de permitir a los ciudadanos relacionarse con las Administraciones cuando fuese compatible con los «medios técnicos de que dispongan».

Esa previsión, junto con la de la informatización de registros y archivos del artículo 38 de la misma Ley en su versión originaria y, especialmente, en la redacción que le dio la Ley 24/2001 de 27 de diciembre al permitir el establecimiento de registros telemáticos para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones por medios telemáticos, abrió el paso a la utilización de tales medios para relacionarse con la Administración.

Simultáneamente, la misma Ley 24/2001 modificó el artículo 59 permitiendo la notificación por medios telemáticos si el interesado hubiera señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente.

En el mismo sentido destacan las modificaciones realizadas en la Ley General Tributaria para permitir también las notificaciones telemáticas así como el artículo 96 de la nueva

Ley General Tributaria de 2003 que prevé expresamente la actuación administrativa automatizada o la imagen electrónica de los documentos.(...)”.

La norma que hemos citado al comienzo dedica dos preceptos específicamente a las comunicaciones y notificaciones mediante el uso de medios electrónicos, y lo hace con el siguiente tenor literal:

(...)Artículo 27. Comunicaciones electrónicas.

- 1. Los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de Ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico. La opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido.*
- 2. Las Administraciones Públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente. La solicitud y el consentimiento podrán, en todo caso, emitirse y recabarse por medios electrónicos.*
- 3. Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas.*
- 4. Las Administraciones publicarán, en el correspondiente Diario Oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas.*
- 5. Los requisitos de seguridad e integridad de las comunicaciones se establecerán en cada caso de forma apropiada al carácter de los datos objeto de aquellas, de acuerdo con criterios de proporcionalidad, conforme a lo dispuesto en la legislación vigente en materia de protección de datos de carácter personal.*
- 6. Reglamentariamente, las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando*

los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

- 7. Las Administraciones Públicas utilizarán preferentemente medios electrónicos en sus comunicaciones con otras Administraciones Públicas. Las condiciones que regirán estas comunicaciones se determinarán entre las Administraciones Públicas participantes.*

Artículo 28. Práctica de la notificación por medios electrónicos.

- 1. Para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6. Tanto la indicación de la preferencia en el uso de medios electrónicos como el consentimiento citados anteriormente podrán emitirse y recabarse, en todo caso, por medios electrónicos.*
- 2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.*
- 3. Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.*
- 4. Durante la tramitación del procedimiento el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, utilizándose los demás medios admitidos en el artículo 59 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común,*

excepto en los casos previstos en el artículo 27.6 de la presente Ley.

5. Producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos accesos.(...)”.

Pues bien en desarrollo de los preceptos señalados y del artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el ámbito de la normativa tributaria, el artículo 115 bis del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 106/2007, de 27 de julio, incorporado al texto reglamentario citado por el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, establece lo siguiente:

«Artículo 115 bis. Notificaciones en dirección electrónica.

1. Cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

2. Transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.
3. La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede

electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia.

4. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal.

En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.

5. A los efectos de este artículo, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial.
6. Fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en este artículo, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización.»

A través del precepto se produce la adecuación de la norma reglamentaria a las precisiones establecidas en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, y en concreto en sus artículos 27.6 y 28.

Tomando como límite subjetivo el establecido en la Ley 11/2007, la modificación se dirige a:

- Afirmar la posibilidad de asignar de oficio una dirección electrónica
- Hacer compatible este medio de notificación con otros
- Reconocer la posibilidad de unificación, mediante distintas vías, de las distintas direcciones electrónicas que pudiesen existir habilitadas en distintas Administraciones.
- Establecer de forma indubitada que, fuera de los casos de asignación obligatoria que se regulasen, cualquier otra designación deberá pasar por la declaración expresa en tal sentido del obligado tributario.

Por otra parte, y en relación con esta materia, en el Proyecto de Ley de Economía Sostenible, actualmente en tra-

mitación en el Parlamento, se contiene una propuesta de modificación del artículo 112 de la Ley General Tributaria, que regula la notificación por comparecencia, para permitir que las notificaciones para comparecer sean publicadas, además de en los correspondientes boletines oficiales, en la sede electrónica del organismo correspondiente, y específicamente, para el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la propia de dicho órgano.

La redacción proyectada es la siguiente:

“Artículo 112. Notificación por comparecencia

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los siguientes medios:

a) En la sede electrónica del organismo correspondiente, en las condiciones establecidas en los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará por este medio los anuncios correspondientes a las notificaciones que deba practicar, en ejercicio de las competencias que le corresponden en aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y en la gestión recaudatoria de los recursos que tiene atribuida o encomendada. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se determinarán las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia de los anuncios en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Las demás Administraciones tributarias, cuando opten por este medio de publicación, deberán hacerlo de forma expresa mediante

disposición normativa de su órgano de gobierno publicada en el Boletín Oficial correspondiente y en la que se haga constar la fecha en la que empieza a surtir efectos.

b) En el Boletín Oficial del Estado o en los boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el boletín oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

Cada Administración tributaria podrá convenir con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias que todos los anuncios a los que se refiere el párrafo anterior, con independencia de cuál sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicten, se publiquen exclusivamente en dicho boletín oficial. El convenio, que será de aplicación a las citaciones que deban anunciarse a partir de su publicación oficial, podrá contener previsiones sobre recursos, medios adecuados para la práctica de los anuncios y fechas de publicación de los mismos.

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2 En la publicación en la sede electrónica y en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica o la publicación del anuncio en el correspondiente Boletín Oficial. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efec-

tos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. *Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta sección.”*

El último paso, hasta el momento, dado en la dirección que se apunta más arriba lo constituye la aprobación por parte del Consejo de Ministros el pasado día 29 de Octubre del Real Decreto 1363/2010, de 29 de Octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Real Decreto publicado en el Boletín Oficial del Estado del 16 de noviembre.

El propio texto reglamentario describe de forma clara su génesis, cuando señala que la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, supuso “un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración.”

La misma norma recuerda que la Ley 11/2007 la que permite establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con la Administración solamente a través de medios electrónicos a las personas jurídicas y a aquellas personas físicas que, atendidas sus circunstancias, puede entenderse que tienen garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos, aclarándose que esa previsión legal ha sido objeto de un doble desarrollo, ya que por un lado en el ámbito administrativo general, el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, precisa que dicha obligación puede comprender la práctica de notificaciones administrativas por medios electrónicos (a cuyo efecto desarrolla la notificación mediante la puesta a dis-

posición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada, previendo la existencia de un sistema de dirección electrónica habilitada para la práctica de estas notificaciones que quedará a disposición de todos los órganos y organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado que no establezcan sistemas de notificación propios), y por otro, expresamente en el ámbito tributario, el Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, introdujo el artículo 115 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos al que más arriba se hizo referencia, continente, como ya se vió, de una específica habilitación a las Administraciones tributarias para acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a determinados obligados tributarios, de manera que tras la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicase, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

Pues bien, en ese estado normativo, la Administración tributaria del Estado ha optado por, en lugar de establecer un sistema electrónico de notificación propio, adherirse al sistema de dirección electrónica habilitada previsto en el artículo 38.2 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, respetando al mismo tiempo todos los derechos y garantías de los obligados tributarios que respecto de las notificaciones en dirección electrónica se establecen con carácter especial en la normativa reglamentaria tributaria.

1.- ÁMBITO OBJETIVO

El ámbito objetivo del Real Decreto está ceñido a las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del Real Decreto, al que más abajo nos referiremos, en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

En ese aspecto, ámbito objetivo, el texto prevé una serie de supuestos en los que se permite que dichas notifica-

ciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos, utilizando los tradicionalmente regulados en los artículos 109 a 112 de la Ley General Tributaria:

- En aquellos supuestos en los que esa haya sido la opción elegida por el interesado que ha comparecido de forma espontánea en las oficinas administrativas
- Por razones de eficacia de la actuación administrativa.
- Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada

Especial referencia dedica el preámbulo a la excepción basada en de la la eficacia en la actuación administrativa, ya que, se dice, se encuentra relacionado con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada.

La concesión de ese plazo en ocasiones puede impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello –o incluso eliminando- la eficacia del acto de que se trate, supuesto en el que se incurriría cuando la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación.

Se sigue argumentando en el texto, para justificar la excepción a la regla general de notificación electrónica, que esa demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica pudiese practicarse de forma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección.

Por otra parte, se han establecido una serie de supuestos en los que en ningún caso se permite que se efectúen en

la dirección electrónica habilitada notificaciones y comunicaciones:

- Cuando razones técnicas impidan la conversión del documento a notificar en formato electrónico
- Cuando deban practicarse mediante personación u otra forma no electrónica por imposición de la normativa específica
- Las que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, ya que tales comunicaciones y notificaciones no ha de realizarlas en el seno de actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior ni en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes. Dichas comunicaciones y notificaciones, en cuanto que han de efectuarse en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, habrán de ajustarse a la regulación que sobre éstas contiene la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, quedando por ello fuera del ámbito del Real Decreto.
- Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.
- Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento para efectuar por medios telemáticos el embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- Las dirigidas a las entidades de crédito que actúen como entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el desarrollo del servicio de colaboración.
- Las dirigidas a las entidades de crédito adheridas al procedimiento electrónico para el intercambio de ficheros entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades de crédito, en el ámbito de las obligaciones de información a la Administración tributaria relativas a extractos normalizados de cuentas corrientes.
- Las que deban practicarse con ocasión de la participación por vía telemática en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Por otra parte, en el caso de procedimientos iniciados a solicitud del interesado en los que éste o su representante haya señalado un lugar para notificaciones distinto de la dirección electrónica habilitada de uno u otro, las mismas se practicarán en el lugar señalado por el interesado o su representante.

Cuando, tras dos intentos, no sea posible efectuar la notificación en el lugar señalado por el interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar la notificación en la dirección electrónica habilitada del representante o del interesado si aquél no la tuviere o éste no actuase por medio de representante.

2.- ÁMBITO SUBJETIVO

El ámbito subjetivo está conformado por los artículos 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, y 115 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, conforme a los cuales las concretas personas y entidades a las que se impone la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tienen garantizado -por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros medios acreditados- el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Señala la parte expositiva del texto reglamentario que el caso concreto de las sociedades mercantiles, tanto anónimas como de responsabilidad limitada, se ha considerado que todas ellas -independientemente de su dimensión- disponen de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada.

Una clara evidencia de esa disponibilidad es que esas entidades ya están hoy obligadas a presentar telemáticamente la mayoría de sus declaraciones tributarias por lo que las mismas cuentan con la capacidad necesaria para el acceso a los medios técnicos precisos para recibir notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos.

A mayor abundamiento, se señala que a todas esas entidades la normativa mercantil les impone obligaciones contables y registrales que implican una capacidad técnica, económica y organizativa mayor que la que pudiera exigir-

les la inclusión en el sistema de notificación en dirección electrónica habilitada.

Amén de lo anterior, se justifica la medida por cuanto que hoy día existe un uso generalizado de los medios electrónicos para las comunicaciones, lo que permite considerar que las sociedades mercantiles no son ajenas a esa realidad social y no han de encontrar dificultades para disponer de los medios tecnológicos precisos para ser incluidas en el sistema de dirección electrónica habilitada.

En atención a dichos argumentos, la norma señala como obligados tributarios que van a ser destinatarios de este tipo de comunicación y notificación, a los siguientes:

- Las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal -NIF- que empiece por la letra A)
- Sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B)
- Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N),
- Los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W),
- Las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U),
- Las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones , Fondo de capital riesgo, Fondo de inversiones, Fondo de titulación de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulación hipotecaria o Fondo de garantía de inversiones.
- Las personas y entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que estuvieran inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por el artículo 3.5 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
 - Que hayan optado por la tributación en el régimen de consolidación fiscal, regulado por el Ca-

pítulo VII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

- Que hayan optado por la tributación en el Régimen especial del grupo de entidades, regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Que estuvieran inscritas en el Registro de devolución mensual, regulado en el artículo 30 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Aquellas que tengan una autorización en vigor del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la presentación de declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 bis del Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) 2913/92, del Consejo, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario.

3.- ASPECTOS PROCEDIMENTALES

Las reglas generales de procedimiento más significativas, referentes a la inclusión en el sistema y el acceso a las notificaciones, son las siguientes:

En cuanto a la inclusión en el sistema de notificación electrónica, el precepto establece que la Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

Esa notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (se señala que adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su Sede Electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>), a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente

la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

Por razones de pura eficiencia administrativa (recuérdese lo dispuesto en el artículo 3.2 de la Ley General tributaria) se prevé que en los supuestos de alta en el Censo de Obligados Tributarios la notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada pueda realizarse conjuntamente con la correspondiente comunicación del número de identificación fiscal que se asigne al obligado tributario.

Después de establecer el cauce de acceso electrónico a la notificación, el texto señala una serie de especialidades, ya que en el supuesto específico de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, podrán acceder con el sistema de firma electrónica correspondiente a la persona jurídica o entidad, así como con el de las personas que hayan acreditado su representación con la correspondiente inscripción en el Registro de apoderamientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En éste último caso, para la recepción electrónica de comunicaciones y notificaciones, el acceso a la dirección electrónica habilitada podrá realizarse tanto por el interesado como por su representante debiendo acreditarse este último con su correspondiente sistema de firma electrónica.

Por otra parte, existe una norma específica relacionada con obligados tributarios que presenten declaraciones aduaneras mediante el sistema de transmisión electrónica de datos (EDI), supuesto en el que las correspondientes comunicaciones y notificaciones se dirigirán a la dirección electrónica habilitada del titular de la autorización a que se hace referencia en el precepto específico de la norma que comentamos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria certificará la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme a la información que deba remitir el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada.

Señala el texto que ésta certificación, que podrá generarse de manera automatizada, incluirá la identificación del acto notificado y su destinatario, la fecha en la que se produjo la puesta a disposición y la fecha del acceso a su contenido o en que la notificación se consideró rechazada por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

Finalmente, prevé la norma su entrada en vigor el 1 de enero de 2011.

LA TRIBUTACIÓN DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

Nuño de Juan Ledesma

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid

El estudio del tratamiento fiscal de las concesiones administrativas debe realizarse en dos pasos. En primer lugar, debe delimitarse el concepto de concesión administrativa que puede constituir un hecho imponible fundamentalmente en ITP-AJD. El segundo paso consistiría en delimitar los elementos cuantificadores de los tributos que recaen sobre esta figura propia del Derecho administrativo. Ninguna de estas dos fases del estudio está exenta de dificultades.

1. CONCEPTO DE CONCESIÓN ADMINISTRATIVA

Si partimos de un concepto amplio de concesión administrativa, podemos definirlo como el ejercicio de funciones o servicios públicos o el goce y aprovechamiento de bienes públicos por personas privadas.

Esta actuación de los particulares en una esfera inicialmente reservada a los poderes públicos se justifica por diversas razones: falta de recursos de los poderes públicos (como en la financiación de obras públicas por particulares), porque se considere que el Estado no actúa eficientemente como empresario (concesión de dominio público o monopolios naturales) o por simples razones ideológicas (desregularizaciones, privatizaciones y liberalizaciones iniciadas a finales del siglo pasado).

Aunque la conceptualización técnico-jurídica de la concesión administrativa corresponde a los administrativistas, debemos destacar las siguientes características de esta figura:

- a) *Dificultad para configurarla como una categoría unitaria.* Resulta difícil elaborar una definición unitaria de concesión administrativa más allá de la concepción amplia que hemos establecido antes.

- b) *Necesidad de deslindarla de figuras colindantes* en las que también participa el sector privado, como la autorización administrativa, el arrendamiento de servicios o el concierto. Hay que tener en cuenta que el elenco de técnicas de colaboración público-privada en la producción de bienes y servicios públicos es muy amplia y parte desde las más primitivas formas de organización política de la comunidad humana.
- c) *Naturaleza jurídica.* La naturaleza jurídica de la concesión también suscita mucha controversia, sobre todo si se intenta definir para la totalidad de las modalidades de concesión administrativa. Así podemos distinguir las siguientes posturas:

- **Naturaleza contractual o negocial.** Para los defensores de esta postura, la concesión es un contrato porque no puede concurrir sin acuerdo de voluntades, ya que ni se impone como prestación personal o carga obligatoria ni, de otra parte, se puede exigir como un derecho frente al Estado. El contenido del contrato es fijado por la autoridad concedente en el correspondiente pliego de condiciones. Esta postura es la mayoritaria en la doctrina y jurisprudencia.
- **La concesión como un acto administrativo, unilateral e imperativo.** La indisponibilidad de los bienes o funciones sobre las que puede recaer una concesión hace que no puede concebirse como contrato. Aunque existe una relación jurídica bilateral entre concedente y concesionario, la constitución de la concesión no tiene origen en un acuerdo de voluntades sino en un acto administrativo unilateral. Esta postura ha sido defendida por autores relevantes, entre otros, por PAREJO GAMIR¹ o VILLAR PALASÍ.

¹ PAREJO GAMIR, Roberto. Problemas notariales y registrales en la transmisión y gravamen de las concesiones administrativas. Conferencia pronunciada en la Academia Matritense del Notariado el día 28 de febrero de 1985. Anales de la Academia Matritense del Notariado. Tomo XXVII (1988).

- **Naturaleza mixta.** La concesión comprendería dos aspectos diferentes. Un reglamentario o imperativo al que está sometido otro contractual, manifestado fundamentalmente en el equilibrio económico de la misma.
- d) *Control por la Administración concedente.* La singularidad del objeto, causa, fin y sujeto predominante hace que la Administración se reserve distintos poderes que pueden llegar a la incautación de la concesión administrativa. Estos poderes exorbitantes se engloban en la figura de la potestad. Por tanto, estos poderes no nacen como los derechos subjetivos de un título jurídico concreto, sino que encuentra su respaldo en la legalidad. Será una potestad de supremacía especial (ejercida sólo sobre el concesionario) y de intervención.
- e) *Armonización con el Derecho Comunitario.* Las concesiones (excepto las concesiones de obras) no aparecen ni en el Tratado ni en el Derecho derivado europeo. Así lo señala la Comunicación de las Comunidades Europeas de 29 de abril de 2000:
- “Las Concesiones no están definidas en el Tratado. La única definición que aporta el Derecho derivado comunitario aparece en la “Directiva sobre Obras” que establece un régimen particular para la concesión de obras. Las otras formas de concesión, en cambio, no se contemplan explícitamente en las directivas de contratos públicos. Esto no significa, sin embargo, que las concesiones queden fuera de las normas y principios del Tratado. En efecto, en la medida en que estas concesiones resultan de actos del Estado que tengan por objeto la prestación de actividades económicas o el suministro de bienes, están sometidas a las disposiciones pertinentes del Tratado, así como a los principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal”.*
- Sí están sometidas a los principios generales de de libre competencia, prohibición de discriminación por razón de nacionalidad, igualdad de trato y transparencia.
- f) A la hora de tratar el objeto imponible o capacidad económica manifestada por una concesión administrativa, la jurisprudencia y la doctrina destacan que la concesión es una *transferencia* a uno o varios sujetos de una esfera de actuación originariamente perteneciente a una entidad administrativa y que permite un provecho económico para el concesionario.

Según Fernando López Ramón, el primer autor español en defender la teoría del desplazamiento patrimonial fue José Luis Villar Palasí, en el tomo IV de la Nueva Enciclopedia Jurídica (NEJ), en el año 1952. Aunque existen muchas modalidades, la idea nuclear de cualquier concesión sería que se produce una investidura o transmisión de una función pública a un particular, sin que se acompañara por un desapoderamiento del Estado. Esta teoría ha enraizado y permanece en la doctrina y jurisprudencia hasta nuestros días.

Es ese desplazamiento patrimonial es la capacidad económica que sirve para justificar la tributación de las concesiones administrativas en el ITP-AJD. Así, el artículo 13.2 de la LITPAJD, equipara a concesiones administrativas otras figuras siempre que se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

Como señala la STS de 19 de octubre de 1995, *...las concesiones administrativas transfieren a los particulares esferas de actuación originariamente administrativas, para la realización de obras, prestación de servicios públicos o para el aprovechamiento del dominio público. En todos estos casos, la Administración se desprende y atribuye a los particulares facultades suyas, pero siempre para la mejor realización y defensa del interés público...*

Este desplazamiento patrimonial se refleja en los derechos que asisten al concesionario y, en particular, el derecho a ceder e hipotecar la concesión previa autorización administrativa. Así lo establece los artículos 209 de la Ley 30/2007 de 30 de octubre de Contratos del Sector Público (en adelante LCSPP). Lógicamente sólo se podrán hipotecar las concesiones inscribibles en el Registro de la Propiedad porque afecten o recaigan sobre bienes inmuebles (artículo 31 del RH). Por tanto son hipotecables las concesiones demaniales y las de servicio que lleven anejas o subordinadas una concesión demanial. Así, el art. 107.6 de la Ley Hipotecaria permite la hipoteca de las concesiones de obras públicas. Las concesiones de servicios no tienen carácter real sino personal y, por tanto, no pueden quedar gravadas por hipoteca (de nuevo se rompen las aspiraciones a una concepción unitaria).

Un buen resumen de lo dicho hasta ahora son las palabras del Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de marzo de 2007:

“En Derecho Administrativo, la concesión administrativa es una institución que agrupa distintas especies de negocios jurídicos presididos por la idea de cesión a un particular de una esfera de actuación originariamente administrativa. El concepto incluye todos aquellos actos de las Administraciones Públicas por los que se faculta a los particulares para la realización o gestión de determinado servicio público o se les atribuye el aprovechamiento específico y exclusivo de bienes de dominio público. La concesión es, por tanto, una institución jurídica compleja, susceptible de ser considerada como contrato y como derecho real ya que comprende dos modalidades: la de servicio público y la demanial”.

2. CLASES DE CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Clasificar las distintas modalidades de concesiones administrativas no es un mero ejercicio académico, sino que tendrá consecuencias en su fiscalidad. El artículo 13.2 de la LITPAJD refiere a dos tipos de concesiones administrativas:

- a) Las concesiones demaniales.
- b) Las concesiones de gestión de servicios públicos.

El actual artículo 34 de la Ley 22/2009, como ya hacía la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, se refiere tres grandes grupos de concesiones y otro de carácter residual, en relación con los puntos de conexión de las concesiones administrativas:

- 1 Concesiones de explotación de bienes.
- 2 Concesiones de ejecución de obras.
- 3 Concesiones de explotación de servicios.
- 4 Concesiones mixtas.

Nos referiremos brevemente a las tres modalidades de concesiones que consideramos más relevantes a efectos tributarios: las concesiones demaniales, los contratos de gestión de servicios públicos, y las concesiones de obra pública.

a) Las concesiones demaniales

Mediante una concesión demanial se permite el uso privativo o especial de un bien de dominio público de forma exclusiva a uno o varios particulares. Tal y como lo define ROCA, la concesión demanial es un acto de la Administración, en virtud del cual se crea, sobre bienes de dominio público y a favor de un particular, un dere-

cho subjetivo de uso, aprovechamiento o explotación exclusiva.

Son bienes de dominio público o demaniales los establecidos en el artículo 5 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP). Este precepto establece una definición general de bienes de dominio público.

Son bienes y derechos de dominio público los que, siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales.

Además de los bienes patrimoniales afectados a uso general o al servicio público y los determinados como tales por la ley, son bienes demaniales los previstos en el artículo 132.2 de la Constitución (la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental) y los inmuebles de titularidad de la Administración General del Estado o de los organismos públicos vinculados a ella o dependientes de la misma en que se alojen servicios, oficinas o dependencias de sus órganos o de los órganos constitucionales del Estado.

El uso privativo que determine su ocupación con obras o instalaciones fijas deberá ser amparado siempre por concesión administrativa (artículo 86.3 LPAP). En el caso de aprovechamiento especial o privativo que se efectúe únicamente con instalaciones desmontables o bienes muebles, estarán sujetos a autorización o, si la duración del aprovechamiento o uso excede de cuatro años, a concesión (artículo 86.2 LPAP).

Por tanto, el artículo 86 de la LPAP establece el criterio fundamental para distinguir la concesión demanial de la autorización demanial: la intensidad y duración del uso que se hace del bien de dominio público. Los usos comunes o más superficiales del dominio público no suponen un verdadero desplazamiento de facultades a favor del particular y, por tanto, ni merecen la calificación de concesión ni justifican su tributación, al no manifestar ninguna capacidad económica gravable.

La concesión demanial, además de ser título habilitante para el uso privativo de un bien de dominio público, también es el modo en que la Administración correspondiente satisface a modo de contraprestación la realización de una actividad o servicio por parte de un particular. Es el caso de la concesión de obra pública que veremos posteriormente.

b) El contrato de gestión de servicios públicos

Con la implantación del Estado del Bienestar a mediados del siglo pasado, las administraciones públicas asumen actividades prestacionales muy amplias que adoptan la denominación genérica de servicios públicos y que necesitan de instrumentos jurídicos que faciliten su gestión.

Se suelen distinguir tres modos de gestión de los servicios públicos: la gestión directa, cuando es la propia Administración titular del servicio público la presta el servicio; la gestión indirecta, cuando es un tercero privado el encargado de gestionar el servicio público mediante una concesión o un concierto; y la gestión mixta, que tiene lugar cuando son la Administración y un sujeto privado los encargados de gestionar al unísono un servicio público a través de dos figuras, la gestión interesada y la sociedad de economía mixta.

El art. 8 de la LCSP define el contrato de gestión de servicios públicos *como aquel en cuya virtud una Administración Pública encomienda a una persona, natural o jurídica, la gestión de un servicio cuya prestación ha sido asumida como propia de su competencia por la Administración encomendante.*

El artículo 243 de la LCSP establece como modalidades de contrato de gestión de servicios públicos la concesión, la gestión interesada, el concierto y la sociedad de economía mixta. Señala este precepto que, mediante la concesión, *el empresario gestionará el servicio a su propio riesgo y ventura.* Por tanto, la característica que caracteriza a este contrato es que su gestión es en provecho (o pérdida) del concesionario. Esto no impide que se le apliquen las medidas de equilibrio económico previstas en la ley en caso de que modificaciones impuestas por la Administraciones, actuaciones de la misma (ejercicio del *ius variandi* y *factum principis*) o causas de fuerza mayor rompan la configuración económica del servicio.

El contrato de gestión de servicios públicos es un contrato administrativo (artículo 19 de la LCSP), típico y de duración definida (artículo 254 de la LCSP) que puede confundirse con otras figuras como la autorización, el la concesión de obra pública, el contrato administrativo especial y el contrato de servicios.

En este apartado debemos referirnos exclusivamente a su distinción del contrato de servicios. Las dife-

rencias fundamentales entre el contrato de gestión de servicios públicos y el contrato de servicios se refieren al destinatario y al objeto del contrato.

En el caso de la gestión de servicios públicos el destinatario será el usuario del servicio. Sería el caso del transporte público urbano, limpieza viaria, la gestión y explotación del servicio de aguas, el mantenimiento, explotación y conservación de estaciones depuradoras, recogida de residuos sólidos urbanos, matadero municipal y otros similares. Un indicio de que estamos ante un contrato de gestión de servicios públicos será la existencia de una tarifa a pagar por los usuarios de los mismos. Decimos que es un indicio porque en ocasiones, aunque los destinatarios son los particulares, es la propia Administración titular del servicio la que paga al prestador en función del número de usuarios u otro criterio similar, siendo el servicio gratuito para los que disfrutan directamente del mismo (como los denominados “peajes en la sombra” en las concesiones de autopistas). En estos casos, si el riesgo y ventura sigue recayendo sobre el prestador del servicio (porque la subvención o retribución está condicionada al número de usuarios) estaremos ante una concesión de servicios. También es posible que las tarifas no sean cobradas directamente por el concesionario, sino que la recaudación la realice la Administración titular del servicio. Esta posibilidad, muy habitual en el servicio de basuras de los ayuntamientos, no desvirtúa la calificación como concesión del contrato.

En los contratos de servicios, la destinataria es la propia Administración titular del servicio. Serían los casos de seguridad, vigilancia, limpieza, mensajería, asistencia jurídica, mantenimiento de edificios o vehículos de la entidad pública contratista.

Una segunda diferencia es que los contratos de servicios no pueden tener como objeto un verdadero servicio público asumido por la autoridad correspondiente (art. 277 LCSP) incluidas las denominadas competencias impropias de los municipios (artículo 25.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local). De hecho la STSJ de Canarias de 20 de febrero de 1990, considera que si el objeto del contrato son servicios públicos impropios una supuesta autorización administrativa debe calificarse como concesión. Señala esta sentencia:

“los llamados por un sector de la doctrina «servicios públicos virtuales o impropios», en los que no existe una

declaración formal de servicio público, pero respecto de cuyas actividades la Administración, por razón del interés público especial que encierran, se reserva unos poderes de intervención y control que van mucho más allá de la mera autorización inicial, y conserva poderes de ordenación a lo largo del ejercicio de la actividad..

...

en estos casos de servicios públicos virtuales o impropios no hay "publicatio" de la actividad, ni se exige concesión, aunque la "autorización" va más allá de la mera remoción de límites, sino que crea entre los particulares y la Administración una relación permanente de sujeción, e implican que ésta atribuye a aquéllos los autorizados derechos que no preexistían en los mismos....

Como último apunte señalaremos que el contrato de servicios está sometido a la Directiva 2004/18 CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios, que excluye de su ámbito las concesiones de servicios (artículo 17).

c) Contrato de concesión de obras públicas

La definición de este contrato la encontramos en el artículo 7.1 de la LCSP:

"La concesión de obras públicas es un contrato que tiene por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones a que se refiere el artículo 6 (contrato de obras), incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio".

Este contrato presenta la peculiaridad de su carácter mixto pues supone la realización de una obra (contrato de obras) y la posterior explotación del servicio vinculada a esa obra (contrato de gestión de servicios públicos).

De nuevo, el principal problema será de calificación del contrato. Una mejor delimitación del mismo se puede hacer en contraposición a otras dos figuras colindantes: la concesión de servicios públicos y el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado. También resulta problemático distinguirlo de otras figuras, como el contrato de obras con pagos aplazados, pero nos ceñiremos a los dos citados.

La dificultad al distinguir el contrato de concesión de obra pública y la concesión de servicios estriba en que, en ésta última, el concesionario puede estar obligado a construir las obras e instalaciones que sean necesarias para la correcta gestión o prestación del servicio, que normalmente revertirán a la Administración concesionaria al extinguirse el contrato. Si la obra a realizar por el concesionario es grande (por ejemplo instalaciones hospitalarias) su diferenciación es difícil. Como criterio rector para distinguir una de otra se suele utilizar el carácter accesorio o no de la obra a realizar. Si el objeto principal del contrato es la prestación del servicio, la concesión será de servicio; si el motivo fundamental del contrato es dotarse de una infraestructura, la concesión será de obra pública. Sólo el estudio de cada concesión podrá dar una respuesta calificatoria.

La configuración de un contrato que incluye obras y gestión de servicios públicos puede incluir otro tipo de convenciones como la obligación de mantenimiento, distribución efectiva del riesgo de la explotación o acuerdos financieros, que desdibujen los perfiles de la operación hasta el punto de dudar de su tipicidad o calificación.

El art. 11 LCSP define al contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado como aquél en el que una Administración Pública encarga a una empresario, por un período determinado, la realización de una actuación global e integrada que, además de la financiación de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para el cumplimiento de determinados objetivos de servicio público o relacionados con actuaciones de interés general, comprenda alguna de las prestaciones previstas en la propia ley, entre las que se incluye, la construcción de obras y explotación de obras instalación o transformación de obras junto con equipos, sistemas, y productos o bienes complejos.

Este contrato sólo puede celebrarse cuando previamente se haya puesto de manifiesto, por el procedimiento previsto en la LCSP, que otras fórmulas alternativas de contratación no permiten la satisfacción de las finalidades públicas.

En el caso de que el contrato sea calificado como de colaboración entre el sector público y el privado, el régimen sustantivo aplicable será el correspondiente a las prestaciones principales del mismo.

3. DESLINDE IVA- ITPAJD EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Como dice el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de junio de 2003, *el régimen de sujeción normal de una concesión administrativa era y es el del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*. No obstante, tanto la LIVA como la LITPAJD establecen una serie de excepciones a esta regla general.

Señala el artículo 7.1.B) de la LITPAJD:

Son transmisiones patrimoniales sujetas

...

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

Por su parte, el artículo 7.9º de la LIVA establece la no sujeción al impuesto de las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a) *Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.*
- b) *Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.*
- c) *Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.*
- d) *Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.*

Este supuesto de no sujeción no venía establecido en la primera regulación del IVA (Ley 30/1985). Esta regulación no era necesaria porque tanto en la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 1958, como en la redacción entonces vigente del artículo 26.1.a) de la LGT, la contraprestación satisfecha por la constitución de concesiones eran tasas, y por tanto, tenían naturaleza tributaria. Por tanto, bastaba la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el antiguo artículo 5.6 de la ley del 85 y actual artículo 7.8 del texto regulador del IVA.

La Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos, despoja de naturaleza tributaria a las contraprestaciones que se perciban por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, lo que hizo necesario introducir el supuesto de no sujeción que actualmente está recogido en el artículo 7.9 de la LIVA. Aunque la

actual redacción de LGT y de la Ley 8/1989 vuelven al concepto tradicional de tasa, el fundamento para la no sujeción al IVA de la constitución de concesiones ya no puede ser la naturaleza de la contraprestación percibida por la administración concedente. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 4 de julio de 2002, fundamenta la no sujeción en la no existencia ni de una entrega de bienes (al no cederse el poder de disposición) ni una prestación de servicios (al no ser una actividad empresarial o profesional). Esta postura del Alto Tribunal ha sido discutida por la doctrina².

La exclusión de la regla de no sujeción en caso de puertos, ferrocarriles y aeropuertos se basa teóricamente en posibles distorsiones de la competencia que ya permitía el artículo 4.5 de las Sexta Directiva. Esto supone, en la práctica, que las concesiones más importantes (con la excepción de carreteras y telecomunicaciones) queda fuera del ámbito del ITPAJD.

Como consecuencia de la no sujeción IVA de la concesión administrativa es la no repercusión de IVA en las cantidades que el concesionario deba satisfacer a la administración concedente. Esta contraprestación puede tener carácter tributario (sería una tasa) o no (en cuyo caso se suele denominar canon). No obstante existe alguna resolución, como la del TEAC de 14 de enero de 1999 (rec. 1854/1996) que distingue entre el canon que se paga por la adjudicación de un puesto en un mercado local, que no devengaría IVA, de las cantidades que durante 10 años debe satisfacer el adjudicatario, que asimila a un alquiler y que devengaría IVA. No obstante nos atrevemos de calificar este tipo de pronunciamientos como residuales.

El artículo 7.9 de la LIVA alivia la labor de deslinde entre ITPAJD e IVA, ya que no dependerá de la naturaleza tributaria o no de la contraprestación satisfecha por el concesionario. Hay que tener en cuenta que el artículo 2.2.a) de la LGT parece tener un concepto más extenso de tasa que la LPAP. El artículos 93.4 y 92.5 de la LPAP basan la exigencia de una tasa en la el posible aprovechamiento económico relevante para el concesionario en caso de concesiones o autorizaciones de dominio público. Concretamente el primero señala:

“No estarán sujetas a la tasa cuando la utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes de dominio público no lleve aparejada una utilidad económica

² Por ejemplo, por CÉSAR GARCÍA DE NOVOA en *Las concesiones en la imposición indirecta. Especial referencia a la concesión de obra*. En LAS NUEVAS FÓRMULAS DE FINANCIACIÓN DE INFRAESTRUCTURAS PÚBLICAS. IEF (2008).

para el concesionario, o, aun existiendo dicha utilidad, la utilización o aprovechamiento entrañe condiciones o contraprestaciones para el beneficiario que anulen o hagan irrelevante aquélla.”

Por tanto, el principio general en el IVA en relación con las concesiones administrativas es el de no sujeción, por tratarse de operaciones que caen fuera del ámbito natural de este impuesto: el empresarial. Como es habitual en el IVA, se prima el contenido económico sobre las disquisiciones jurídicas y extiende la no sujeción tanto a las concesiones como a las autorizaciones. Por tanto las autorizaciones administrativas no tributarán ni por IVA ni por TPO (salvo, en este último caso, que sean calificadas como concesiones, o se les aplique la cláusula del artículo 13.2 de la LITPAJD).

Recordemos que estamos tratando exclusivamente la tributación de la constitución de concesiones. Cuestión distinta será la prestación de servicio público en que consista la misma, que normalmente tributará por IVA.

La labor de calificación si será importante en el ITPAJD a la hora de distinguir una autorización de una concesión. Además de lo que hemos señalado respecto a las autorizaciones demaniales, la teoría tradicional señala que mientras la autorización se refiere a un derecho preexistente del que sería titular el sujeto autorizado, la concesión se otorgaría sobre un derecho que pertenecería de modo exclusivo a la Administración. De este modo, la autorización tendría un carácter meramente declarativo frente a la concesión, que tendría carácter constitutivo al trasladar al concesionario facultades de las que antes carecía. No obstante la utilización errática de estas dos figuras, ha hecho que la doctrina administrativista y la propia legislación prefieran sustentar la calificación de las concesiones frente a la autorización en la existencia de riesgo y ventura en el caso de la concesión de servicios y en la intensidad de la utilización del dominio público en el caso de concesiones demaniales.

Hay que tener en cuenta que el artículo 7.9º sólo se aplica a las concesiones y autorizaciones, lo que supone una labor de calificación para diferenciarlo de otras modalidades contractuales que sí pueden estar sujetas a IVA, como las concesiones de servicios o los contratos administrativos especiales. Esta labor de calificación supone, en ocasiones adentrarse en un concepto tan escurridizo como el de servicio público. A este respecto se refiere, por ejemplo, la CV 0149/09 de 27 de enero. Como ya se apun-

tó más arriba la concesión de servicios debe tener como objeto servicios públicos en sentido jurídico del término. Como señala la consulta, la existencia de un servicio público precisa que la titularidad del mismo corresponda por Ley a una Administración, y, en segundo lugar, que se trate de una prestación destinada a satisfacer necesidades de los administrados. Esta consulta, basándose en el artículo 25 de la LBRL, considera como nota esencial para considerar que una prestación es un servicio público la universalidad de sus destinatarios. Esto significa que los servicios deben destinarse a una cantidad indeterminada de administrados o, en otras palabras, a la comunidad vecinal. Concluye esta consulta.

“...al no poder calificarse el contrato de organización de mercadillos callejeros objeto de consulta de concesión administrativa, dicho contrato será una prestación de servicios que no se comprende en la no sujeción prevista en el citado número 9º del artículo 7 de la Ley del IVA.”

Una cuestión a esclarecer es la tributación de los contratos mixtos, ya sean típicos (como el contrato de concesiones de obras) o no (previstos como cláusula de cierre en el artículo 12 de la LCSP). El problema de estos contratos es que simultanean dos contratos o concesiones distintas, una de las cuales suele consistir en una concesión demanial. En estos casos debemos determinar si estamos ante un solo hecho imponible o varios a efectos de su ubicación en el ámbito del IVA o del ITPAJD.

El Tribunal Supremo mantiene la postura constante de que nos encontramos ante un solo hecho imponible. Así, la STS de 18 de junio de 2010, que se refiere a una concesión para construcción y mantenimiento de las marquesinas e instalaciones de las paradas de autobús urbano, en las que se cede al concesionario la explotación de la publicidad de dichas paradas, señala lo siguiente:

“En conclusión, nos encontramos ante una concesión mixta de servicio público y demanial, en la que el concesionario para la prestación del servicio público está utilizando un bien de dominio público, dando lugar al fenómeno de la accesividad concesional, subordinándose la concesión del dominio a la del servicio.

En estos casos, el hecho imponible es único y debe calificarse de concesión de servicio público. Ejemplo de concesiones mixtas que tributan como concesión de servicios públicos son las que los Ayuntamiento otorgan para la explotación de aparcamientos subterráneos (STS 25 de septiembre de 2000) o las de energía eléctrica, en las que la concesión

de la explotación de dicho servicio comprende la concesión necesaria para la realización de las obras e instalaciones necesarias para la explotación del servicio (subestaciones, transformadores, etc.) y uso del terreno o subsuelo de las vías públicas para conducción de cables eléctricos, registros, etc. (STS 14 de marzo de 1943), las de suministro de agua potable, gas y las de explotación de autopistas de peaje. (STS 6 de junio de 1997)”.

En el caso de las concesiones de obras públicas y de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, también existirá un único hecho imponible a pesar de su naturaleza mixta. No parece de esta opinión alguna doctrina muy autorizada. Así los hermanos GARCÍA GIL en la página 682 de la edición de 2008 de su Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (DIJUSA), consideran que existen dos hechos imponibles: un contrato de obras que estaría sujeto a IVA y una concesión por la explotación del servicio que estaría no sujeta a IVA por aplicación de los artículos 7. 8º y 9º de la LIVA y, por tanto, sujetos a TPO.

En cualquier concesión administrativa debemos separar dos aspectos que tienen un tratamiento diferente: la constitución de la concesión y el desenvolvimiento posterior del mismo. A efectos de ITPAJD lo relevante es exclusivamente lo primero, ya que las operaciones que se realicen en cumplimiento de la concesión caerán dentro del ámbito del IVA.

Una vez constituido un contrato de concesión de obras públicas, también es necesario tratar si la obra y la explotación del servicio tienen un tratamiento unitario o separado. A este respecto, la DGT (entre otras muchas, las consultas V2289/08, V2159/09, V0810/10) se ha pronunciado de forma muy extensa y didáctica sobre el contrato de concesión de obras en relación con los siguientes aspectos:

1. Si los citados contratos admiten una única calificación, sea entrega de bienes o prestación de servicios, o si han de ser separados en dos operaciones distintas, una entrega de bienes, la de la obra ejecutada, seguida de una prestación de servicios, los relativos al mantenimiento y explotación de la obra.
2. Para el caso de que se llegara a la conclusión de se trata de una prestación única, hay que determinar si se trata de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, en función del elemento preponderante de la operación.

Respecto a la primera cuestión, el criterio utilizado por el Centro Directivo, es el grado en que los elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente están ligados. De acuerdo con este criterio, tomado de la sentencia *Levob Verzekeringen y OV Bank* y la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 29 de marzo de 2007, recaída en el Asunto C-111-/05, *Aktiebolaget NN*, existirá una prestación única cuando la relación entre las distintas prestaciones hace que formen una sola desde un punto de vista económico, de modo que su disociación resultase artificial.

Aplicando este criterio al caso de las concesiones de obras públicas, el Centro Directivo considera que la construcción se encuentra indisolublemente ligada a su explotación posterior, concluyendo que hay que considerar la existencia de una única operación y no de dos.

En relación a la segunda cuestión, la DGT (en sintonía con la mayoría de la doctrina) se decanta por considerar los servicios prestados por la concesionaria como prestaciones de servicios. Llega a esta conclusión en virtud del carácter residual que tiene el concepto de prestación de servicios en relación a las entregas. Aunque la entrega a efectos de IVA no requiere la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, si es necesario que se faculte al adquirente a actuar como si fuera propietaria del bien. No considera la DGT que se dé esta circunstancia, fundamentalmente por el horizonte temporalmente limitado de la explotación del bien.

4. TRIBUTACIÓN DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS EN EL ITPAJD

La tributación de las concesiones administrativas puede considerarse como un “cuerpo extraño” o excepcional dentro del ITPAJD, dado que este impuesto grava fundamentalmente relaciones jurídicas de Derecho privado o entre particulares.

Así lo puso de manifiesto GOTA LOSADA como ponente de la STS del 19 de octubre de 1995.

“..no debe olvidarse que este tributo comprende relaciones jurídico-reales (transmisión de bienes y constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos), y relaciones jurídico-obligacionales (arrendamientos, fianzas, pensiones, etc.), todas ellas sometidas al derecho privado, pues no en vano el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales grava el tráfico patrimonial entre

particulares, pero, y esto es importante, también grava relaciones jurídico-públicas, como las derivadas de las concesiones administrativas, por lo que se hace necesario, dada la complejidad de estas últimas, tipificarlas de modo uniforme,..”

a) El hecho imponible. El principio de calificación en el caso de las concesiones administrativas

Como sabemos, la Administración tiene atribuida la facultad de calificar en el ámbito tributario para asegurar que las denominaciones utilizadas por los particulares no impidan que los impuestos se exijan con arreglo a la verdadera naturaleza de los negocios jurídicos gravados. Así se reconoce en el artículo 2 de al LITPAJD:

“El Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia”.

La calificación en el caso de las concesiones administrativas presenta dos peculiaridades: que los negocios jurídicos son de Derecho público y que, al menos, una de las partes implicadas es una Administración Pública. Respecto a este asunto podemos hacer las siguientes precisiones:

1. La **Administración tributaria conserva su capacidad de calificar**. Como se señala en la STS de 18 de junio de 2010

No se trata de obviar la vinculación a los actos propios sino de no vincular a los actos ajenos a quien es titular de la potestad tributaria, esto es, a la Hacienda Pública. Por eso dice que “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable” exigencia que sólo puede adoptar el sujeto activo de la relación jurídico tributaria cuando discrepa de la calificación de las partes.

2. La **equiparación que permite el artículo 13.2 de la LITPAJD no exime a la Administración tributaria de su labor calificadora**. Esta norma, que trataremos luego, no es más que una técnica legislativa que procura acoger en el supuesto de hecho la mayor cantidad de actos o contratos que manifiesten la riqueza que se pretende gravar. Así lo señala el Tribunal Supremo en la sentencia citada en el punto anterior.

“Sin embargo, en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales es frecuente que el propio legislador desconozca la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato en otros sectores del ordenamiento y a efectos del Impuesto les imponga una calificación específica. Los ejemplos que ofrece el Texto Refundido son numerosos: los contratos de aparcería y subarriendo se equiparan a los de arrendamiento (artículo 7.4); el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido se deben liquidar como préstamos personales (artículo 15.2); los contratos de cuentas en participación, la copropiedad de buques y determinadas comunidades de bienes se consideran sociedades, (artículo 22).

Estas calificaciones específicas que efectúa el legislador prevalecen sobre la verdadera naturaleza jurídica que el contrato de que se trate tenga en otras disciplinas jurídicas. La razón que justifica estas distorsiones reside en el principio constitucional tributario de capacidad contributiva. Se equiparan porque es similar la capacidad económica exteriorizada en los distintos supuestos.”

(STS 10 de junio de 2010)

3. Algunos de los principales problemas de calificación ya los hemos tratado al configurar la figura de la concesión administrativa y sus clases. La diferencia entre concesión de servicios y contrato de servicios, entre autorización y concesión demanial, el problema de las concesiones mixtas o de contenido complejo...etc.
4. Como hemos reiterado en diversas ocasiones, el factor esencial que se debe considerar para concluir que estamos ante un negocio concesional es la **existencia de un desplazamiento patrimonial** a favor del contratante. Nos remitimos de nuevo a la reciente sentencia de junio de 2010

“Con independencia de las referencias que, bien en el propio contrato celebrado o bien en los Pliegos de Condiciones aplicables en la contratación, se hacen a la figura de la concesión o a la del concesionario, lo determinante, a los efectos fiscales, es si de la celebración del contrato con el Ayuntamiento se origina un desplazamiento patrimonial en favor de la entidad contratante al colocarla en situación de obtener un beneficio especial con motivo de la prestación de un servicio público o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público....,

5. Por último, debemos referirnos a la equiparación que hace el artículo 13.2 de la LITPAJD. Señala este precepto:

“Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.”

Podemos hacer las siguientes observaciones:

- 1 Este precepto forma parte de la definición del hecho imponible, ampliándolo, para evitar que negocios indirectos, anómalos o incorrectamente denominados impidan la aplicación del impuesto. Al formar parte del hecho imponible no cabe interpretación analógica del mismo (artículo 14 de la LGT). Por ello, la equiparación sólo es posible a concesiones demaniales o de servicio (no a concesión previstas en la legislación agraria, urbanística o de obra pública) aunque formalmente sean otro tipo de contrato.
- 2 Se aplica sólo en el caso de que el contrato no pueda calificarse de concesión. Consideramos por tanto necesario un agotamiento de una labor calificadora diligente previa.
- 3 Se ha aplicado sobre todo en el caso de negocios calificados por las partes como autorizaciones. Por ejemplo la autorización para el establecimiento de un parque eólico (RTEAC de 24 de julio de 2005. rec.1342/2005). Consideramos que también sería aplicable a los contratos de colaboración entre el sector público y privado (artículo 11 de la LCSP) y contratos mixtos (artículo 12 de la LCSP) siempre que el sustrato fundamental de los mismos sea una concesión demanial o de servicios.

b) La base imponible

Superada la calificación, la cuantificación del impuesto en las concesiones es la segunda y no menos problemática fase de aplicación de la modalidad de TPO a esta figura.

La base imponible de la constitución y ampliación de las concesiones administraciones se calcula mediante re-

glas especiales incluidas en el artículo 13 de la LITPAJD. Por tanto no es aplicable la regla general del artículo 10 que se remite al “valor real” (sin perjuicio de su aplicación en caso de transmisión de la concesión).

Dentro de estas reglas especiales de determinación de la base imponible debemos distinguir dos sistemas:

- 1 Norma general del artículo 13.3 de la ley.
- 2 Normas para casos especiales previstas en el artículo 13.4 de la ley.

Antes de entrar en la exposición de estas reglas de valoración debemos hacer algunas precisiones sobre el procedimiento operativo para su aplicación:

- 1 Las reglas del artículo 13.3 se aplicarán de forma preferente a las del artículo 13.4. Estas últimas sólo se aplicarán en caso de imposibilidad de aplicar las primeras.
- 2 A su vez, las reglas de enumeradas en el párrafo 4 se aplicarán de forma sucesiva conforme fracasan los intentos de aplicar las precedentes hasta llegar a una norma residual o último recurso: el valor declarado por el concesionario.
- 3 Las normas del párrafo 3º del artículo 13 son de aplicación acumulativa y, por tanto, no excluyente.

Estas normas de aplicación ya se establecían en la Consulta General de la DGT de 13 de septiembre de 1995:

“La enumeración efectuada, pone de manifiesto, además de la necesidad de acumular los respectivos importes cuando se fijen distintas formas de retribución, la de aplicar las reglas señaladas en el orden indicado. Primero las del apartado 3, y sólo si la retribución de la concesión no se encuentra en alguno -uno o varios- de estos casos, podrán aplicarse las reglas del apartado 4, dentro del que también hay que seguir una determinada pauta: primero la letra a), en su defecto la b) y finalmente, en defecto de a) y b), la letra c).”

A) NORMA GENERAL. (Art. 13.3 LITPAJD)

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

- a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba

satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

- b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.*

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

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

Como deducimos del precepto arriba reproducido, la regla general del artículo 13.3. se basa en la retribución que debe satisfacerse a la Administración concedente normalmente denominado “canon”. El canon es un elemento esencial del equilibrio económico de la concesión. El concesionario recibe fundamentalmente la tarifa cobrada a los usuarios y las subvenciones de la Administración. Con estos ingresos deberá cubrir los gastos de establecimien-

to, los gastos de explotación, la amortización de las instalaciones y permitirle obtener un razonable beneficio industrial, del que participará la Administración concedente mediante el canon fijado en el correspondiente pliego de condiciones particulares.

El propio concepto de canon ya plantea una serie de cuestiones problemáticas respecto de las cuales no tenemos una respuesta segura.

Una primera cuestión es si podemos considerar como canon, además de las cantidades que debe satisfacer el concesionario a la Administración, las prestaciones en especie que esté obligado a realizar de acuerdo con el correspondiente pliego de condiciones. El tipo de prestaciones son muy variadas, CEDILLO LÓPEZ³ distingue entre prestaciones que se realizan directamente al ente concedente y las prestaciones directas a terceros. Entre las primeras podemos citar la prestación del servicio de forma gratuita a la Administración, hacer una obra no relacionada con la concesión (como la construcción de parte de la M-50 por los concesionarios de las radiales de peaje de entrada a Madrid). Las segundas suelen consistir en la prestación del servicio de forma gratuita o con rebajas a determinados colectivos desfavorecidos.

A favor de la exclusión de este tipo de prestaciones se suele utilizar el propio tenor del artículo 13 de la LITPAJD, que considera que el canon se debe “satisfacer” y que en sentido técnico, el canon es una cantidad de dinero. Por el contrario, dejar fuera este tipo de prestaciones supondría dejar una gran discrecional a los contribuyentes a la hora de establecer la base imponible del impuesto. Además las prestaciones no dinerarias inciden de la misma manera que los cánones en el equilibrio económico-financiero de la concesión. A favor de incluir las prestaciones en especie podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2010, que se basa en el hecho de que las prestaciones no dinerarias forman parte del desplazamiento patrimonial propio de cualquier concesión administrativa. Señala el Alto Tribunal lo siguiente:

³ CEDILLO LÓPEZ, L.(2008). La “concesión administrativa” como fórmula de financiación de las infraestructuras públicas. La tributación de las concesiones administrativas en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. En LAS NUEVAS FÓRMULAS DE FINANCIACIÓN DE INFRAESTRUCTURAS PÚBLICAS. IEF.

“Este impuesto indirecto, por su propia naturaleza, grava el importe de la operación o, como gráficamente dice la Sala de instancia, el precio de la transmisión o el valor real del desplazamiento patrimonial, que en la concesión litigiosa no se reduce el canon anual de 5.220.000 pesetas, sino que incluye también el valor de la ampliación de equipamientos y de las prestaciones complementarias, apreciadas anualmente en 191.619.000 pesetas. Frente a la nitidez de la anterior conclusión, carecen de virtualidad los argumentos vertidos en este recurso de casación, pues resulta indiscutible que el valor de la operación se integra por la suma de ambos parámetros (uno en metálico y el otro en especie), conclusión fáctica de la Sala de instancia que la recurrente tampoco ha discutido.”

Un segundo problema se plantea en los casos en que el concesionario, además de percibir los cobros de las tarifas por parte de los usuarios, recibe subvenciones u otro tipo de pagos por parte del ente concedente. En determinados casos es la Administración la que satisface la totalidad de los ingresos del concesionario en función de elementos objetivos, como el número de usuarios. En otras ocasiones la Administración garantiza al concesionario una rentabilidad mínima si el servicio tiene un número de usuarios inferior a un determinado umbral.

Un caso que se ha popularizado es el de los peajes en la sombra (*shadow toll*), también llamados peajes “blandos” o “ficticios”. Este tipo de peajes fueron introducidos por la Ley 13/2003 para las concesiones de obras públicas y que actualmente están previstos en el artículo 238.4 de la LCSP. Este precepto señala lo siguiente:

“La retribución por la utilización de la obra podrá ser abonada por la Administración teniendo en cuenta su utilización y en la forma prevista en el pliego de cláusulas administrativas particulares.”

En este sistema, la Administración paga a quien construye la vía, durante un período establecido, una cantidad por cada usuario que la utiliza (un caso emblemático es el de la M-45 de la Comunidad de Madrid, concesión en la que, inicialmente, se pagaba 0,54€ por usuario para posteriormente elevarse esta cuantía).

En estos casos ¿debe considerarse el canon pagado por el concesionario o el saldo neto de lo pa-

gado y recibido de la Administración? En nuestra opinión, dado que la norma no establece una regla al respecto debemos acogernos a la literalidad del artículo 13.3 y, en consecuencia, considerar exclusivamente las cantidades satisfechas por el concesionario en concepto de canon. Si no satisface nada, se aplicará la letra c) del artículo 13.3 si revierten bienes a la Administración y las reglas del artículo 13.4 en caso contrario.

A continuación debemos estudiar las distintas reglas del artículo 13.3. de la LITPAJD.

1 PRIMERA REGLA (Artículo 13.3.a)).

En este caso la base imponible coincide con la total señalada en concepto de precio o canon. Algunos autores consideran que esta regla también es aplicable en el caso de fraccionamiento de esa cantidad fija. No creemos que esto plantee problemas si se realiza en el primer año de la concesión, pero en otros casos nos haría distinguir entre periodicidad y fraccionamiento, desliziándonos hacia la siguiente letra del artículo 13.

2 SEGUNDA REGLA (Artículo 13.3.b)).

La redacción de este precepto fue objeto de modificación por apartado uno del artículo séptimo de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. La modificación es relevante, ya que señala que la capitalización debe realizarse según el plazo de la concesión.

Esta reforma supera la anterior interpretación de la regla de capitalización, contenida en Consulta general 0790-03, de 12 de junio de 2003 que señalaba lo siguiente:

“En cuanto a la fórmula de capitalización, nada dice el precepto sobre tomar en consideración el número de años de duración de la concesión, por lo que cualquier fórmula que incluya dicha variable debe ser rechazada. La base imponible resultante de la operación de capitalización debe ser la misma cualquiera que sea la duración de la concesión, sin que el tiempo constituya una variable en su cálculo..”

Esta cantidad anual a capitalizar se determinará de modo diferente en función de que el canon periódico sea fijo o variable, pero una vez determinada será esta cantidad anual la única variable a incluir en la fórmula de cálculo de la base imponible de la concesión, ya que la tasa de capitalización viene fijada en el precepto (10 por 100). En consecuencia, la fórmula de determinación de la base imponible será siguiente:

Canon anual fijo / 0,10

Es decir, la base imponible de la concesión administrativa en el supuesto planteado será el resultado de dividir el canon anual fijo entre el 10 por 100 (0,10)."

Rechazado el cálculo en forma de renta perpetua debemos resolver algunas cuestiones

En primer lugar, creemos que debemos descartar la concepción de capitalización como obtención del valor final de una renta, porque supondría que las concesiones se valorarían en euros de años diferentes en función de su duración y su cuantía sería superior a la suma de los cánones. Nos parece más razonable la utilización del valor actual, es decir el capital que deberíamos poseer en el momento de la constitución de la concesión para obtener la renta que representa el pago de los cánones.

Un segundo paso sería establecer si se debe utilizar una regla de capitalización simple o compuesta. A favor de la capitalización simple es su mayor facilidad de cálculo. A favor de la capitalización compuesta podemos argüir que es la regla normalmente utilizada en matemática financiera para rentas a medio y largo plazo. Consideramos, como muchas CCAA, preferible la capitalización compuesta como ley financiera aplicable a nuestro caso

3 TERCERA REGLA (Artículo 13.3.c)).

La tercera regla se refiere al supuesto de existencia de bienes revertibles en la concesión administrativa. La aplicación de esta regla puede ser acumulada o independiente de las dos anteriores en caso de no existencia de cánones (como en el caso de los peajes en la sombra).

No es objetivo de estas líneas profundizar en el instituto de la reversión y en sus variantes. Baste a nuestros efectos señalar que está previsto en el artículo 259 de la LCSP, dentro de los preceptos relativos al cumplimiento de los contratos de gestión de servicios públicos. Señala este artículo lo siguiente:

Artículo 259. Reversión.

1. Cuando finalice el plazo contractual el servicio revertirá a la Administración, debiendo el contratista entregar las obras e instalaciones a que esté obligado con arreglo al contrato y en el estado de conservación y funcionamiento adecuados.

2. Durante un período prudencial anterior a la reversión, que deberá fijarse en el pliego, el órgano competente de la Administración adoptará las disposiciones encaminadas a que la entrega de los bienes se verifique en las condiciones convenidas.

La actual redacción, el párrafo c) del artículo 13.3 se realizó por la Ley 62/2003 de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social, desvinculando su cálculo del concepto de fondo de reversión previsto en el anterior Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Los problemas que producía esta redacción eran varios:

- 1 En primer lugar, los problemas que produce vincular una norma fiscal a otras ramas jurídicas. Puede producirse la obsolescencia del precepto y la inadecuación de la norma aplicable a las finalidades de la regulación fiscal. La redacción antigua hubiese devenido en prácticamente absurda con la aprobación del nuevo PGC de 2007 por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que elimina la figura del Fondo de Reversión.
- 2 El cálculo del Fondo de Reversión siguiendo el anterior PGC y la Resolución de 21 de enero de 1992 del ICAC podía producir efectos no deseados. En general, el importe del Fondo de Reversión era de difícil previsión en su importe final, en la medida en que su dotación se hacía en función de la vida de la concesión (no de la vida útil del bien) y de los ingresos que previsiblemente iba a generar el

activo revertible. Además, esta regla hacía que el Fondo de Reversión tuviese un valor prácticamente nulo o muy reducido en los casos en que la vida útil del bien fuese inferior a la duración de la concesión,

Estos problemas hicieron que la Administración considerase que el Fondo de Reversión debía cuantificarse, como mínimo, por el coste de ejecución de las obras necesarias para la explotación de la concesión, con independencia de la dotación contable del mismo. Señala el TEAC en su resolución de 16 de julio de 2003:

“...el fondo de reversión que aparece en el Plan General de Contabilidad bajo el epígrafe «provisiones para riesgos y gastos» con el número de cuenta 144 y en la que especifica su objeto --reconstrucción del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión--, debe dotarse al menos, hasta el coste de ejecución de las obras necesarias para la explotación de la concesión, criterio ya mantenido por este Tribunal Central en sus resoluciones de 8 Mar. 1995, 23 Jul., 28 Sep. y 2 Dic. 1998, 24 May. 2000, 18 Jul. 2001, 21 Ene. 2002 y 19 Feb. 2003, éstas dos últimas, en unos supuestos similares al que ahora se analiza y seguido por la Dirección General de Tributos en contestación de 13 Sep. 1995”.

De esta resolución nos sorprende que, para hacer encajar su criterio con el del PGC, obligue a una dotación contable contra lo establecido por el intérprete natural de las normas contables (el ICAC), máxime cuando en la fecha de esta resolución las dotaciones por el Fondo de Reversión eran gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con el artículo 13.2.b) del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora del Impuesto de Sociedades.

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en contestación de 13-9-1995, aplicó el mismo criterio que el TEAC, aunque de forma más razonable, en contestación a la consulta 143/00, de 1 de febrero, acogió como criterio correcto de cuantificación del Fondo de Reversión el que se desprende de la normativa contable, siguiendo

a la resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Para evitar estas disfunciones y dar objetividad al precepto, desde el 1 de enero de 2004 se cifra la base imponible correspondiente a los bienes revertibles en el valor neto contable del bien, utilizado tablas fiscales para la amortización, más los gastos inherentes a la reversión. Esta norma supone trasladar la norma contable dando certeza a su cálculo mediante la utilización de coeficientes de amortización aprobados por las normas tributarias.

Respecto a la nueva norma podemos hacer las siguientes observaciones:

- 1 La liquidación debe realizarse sobre una cantidad **estimada** en el momento del devengo. No es factible que se realicen liquidaciones complementarias al finalizar el período concesional (sobre todo porque pueden haber pasado 20 o 30 años).
- 2 Las normas contables dejan de tener relevancia. El vigente PGC, aprobado por RD 1514/2007, eliminan la dotación al Fondo de Reversión. Para ello ajustan la vida útil de los bienes a revertir a la duración del período concesional, de manera que, al finalizar éste, el bien estará totalmente amortizado.
- 3 Recientemente, el Tribunal Supremo ha evaluado su interpretación del precepto con algunas sentencias de 23 de diciembre, de 10 de junio de 2009 o, más recientemente la de 24 de junio de 2010. El Tribunal, después de hacer un resumen de la agitada vida de este precepto señala que:

“Como en las concesiones administrativas lo habitual es que el concesionario se obligue a revertir activos y estos activos deben amortizarse como cualquier otro elemento del inmovilizado, habrá que averiguar el valor de ese activo una vez amortizado a lo largo de la vida de la concesión. Si queda pendiente de amortizar algo esa pérdida que se ocasiona en la concesionaria por la devolución a la Administración de los elementos del activo distribuida a lo largo de todo el período concesional es el fondo de reversión. En definitiva lo esencial era averiguar

el valor del activo una vez amortizado, esto es el valor neto contable de los activos al momento de la reversión y no el valor a nuevo de las mismas, que es lo mismo que ahora recoge el vigente texto, al cuantificar el valor mediante la amortización de un porcentaje determinado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con lo que se resuelven las dudas interpretativas suscitadas con anterioridad, y que obliga a entender que la magnitud que debe tenerse en cuenta de ninguna manera puede identificarse con el valor de las obras”.

Se atiende, por tanto a la literalidad de la norma, superando por tanto alguna jurisprudencia menor reciente (STSJ de Andalucía de 28 de septiembre de 2007 o STSJ de Extremadura de 19 de junio de 2007).

B) REGLAS SUBSIDIARIAS DEL ARTÍCULO 13.4.

En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas:

- a) *Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.*
- b) *A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.*
- c) *En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Tributaria (actualmente el artículo 57 de la LGT)*
 - ARTÍCULO 13.4.a). 2% sobre los activos fijos afectos a la explotación.
Parece lógico pensar que debemos computar sólo los activos afectos propiedad de la empresa y no los correspondientes al ente concedente, dado que las entidades públicas como tales no tienen activos fijos sino bienes patrimoniales o de dominio público. El concepto de activo fijo pertenece princi-

palmente al ámbito de las cuentas patrimoniales de la contabilidad privada.

En nuestra opinión, el valor de los activos fijos que deberá tomarse, como los demás elementos cuantificadores de la deuda tributaria, será el existente en el momento del devengo, es decir, en el momento de perfeccionamiento del contrato. En coherencia con esta postura consideramos que debería tomarse el valor neto contable (una vez deducidas las amortizaciones y provisiones que minoran el valor del activo), porque reflejan de forma más fiel el deterioro que han sufrido los bienes antes de la constitución de la concesión.

Aunque la expresión “activos fijos” sugiere bienes del inmovilizado material, creemos que debe incluir tanto el inmovilizado material como inmaterial o intangible (como programas de ordenador, propiedad industrial, investigación y desarrollo..etc) Entre los inmovilizados intangibles están las propias concesiones administrativas, que no se incluirán, dado que su contabilización es posterior al devengo del tributo.

- ARTÍCULO 13.4.b). Valoración señalada por la respectiva Administración Pública. En el caso de que la Administración concedente otorgue un valor a la concesión, se utilizará éste.

No es habitual la valoración de concesiones administrativas. Examinando los supuestos de aplicación del procedimiento negociado encontramos que en los contrato de servicios y de suministros (artículo 157 y 158 de la LCSP) se podrá acudir a este procedimiento cuando el valor de los mismos sea inferior a 100.000€. Sin embargo, en el caso del contrato de gestión de servicios públicos, se remite al presupuesto de gastos, poniendo como límite 500.000€ (artículo 156 de la LCSP).

- ARTÍCULO 13.4 c). El valor declarado por el contribuyente sujeto a una posible comprobación de valor por la Administración Tributaria.

d) Devengo

Respecto al devengo se aplica la regla general en relación a la modalidad de TPO prevista en el artículo 49 de la LITPAJD, es decir, el día en que se realice en acto o contrato gravado. Esto nos remite al momento en que se deber entender producido el contrato de concesión, que está fijado en el artículo 27 de la LCSP y que ha sufrido una reciente modificación por la Ley 34/2010, de 5 de agosto que establece la siguiente redacción:

Los contratos que celebren los poderes adjudicadores se perfeccionan con su formalización. Los contratos subvencionados que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley, deban considerarse sujetos a regulación armonizada, se perfeccionarán de conformidad con la legislación por la que se rijan. Las partes deberán notificar su formalización al órgano que otorgó la subvención.

Con anterioridad la perfección de estos contratos se producía en el momento de adjudicación del contrato, acto de la administración distinto a la formalización

e) Tipo impositivo

Por último debemos referirnos al tipo impositivo, que será el fijado por la CCAA competente (artículo 13 LITPAJD) y en su defecto el 4%. Esto ha hecho que algunas CCAA hayan incrementado el tipo de las concesiones.

Un asunto de cierto interés es si existe diferencia entre el tipo aplicable a la constitución y transmisión o cesión de concesiones administrativas. Una ya consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por ejemplo la sentencia de 19 de octubre de 1995) considera que debe distinguirse el tipo de constitución de las concesiones y el aplicable a su transmisión.

Un siguiente paso será determinar la naturaleza mueble o inmueble de la concesión administrativa a efectos de aplicar el correspondiente tipo. Atendiendo a lo ya señalado más arriba, las concesiones demaniales y las de obras pueden considerarse derechos reales administrativos, hipotecables y con acceso al registro de la propiedad. En cambio, las concesiones de servicios se consideran como derechos obligacionales. Esta distinta naturaleza (que se deriva también de los artículos 334 y 335 del Código Civil) hace que consideremos que el tipo aplicable será diferente.

Lo mismo parecen entender las CCAA a la hora de ejercer sus competencias normativas. Así Aragón, Castilla-La Mancha, la Rioja y otras CCAA aplican un tipo del

7% a las concesiones administrativas y a los actos y negocios administrativos fiscalmente equiparados a aquéllas, siempre que lleven aparejada una concesión demanial, derechos de uso o facultades de utilización sobre bienes de titularidad de entidades públicas calificables como inmuebles conforme al artículo 334 del Código Civil. Pero además, la posterior transmisión onerosa inter-vivos de las mencionadas concesiones y actos asimilados también tributa al tipo del 7%.

La Comunidad Canaria ha establecido un tipo del 6,5% las concesiones administrativas y la constitución y transmisión de derechos sobre las mismas que tengan por objeto bienes radicados en la Comunidad Autónoma de Canarias.

f) Sujeto pasivo

Por terminar con los elementos básicos delimitadores de la tributación de las concesiones en el ITPAJD diremos que el sujeto pasivo será el destinatario del desplazamiento patrimonial que dicha concesión supone. Así el artículo 8.h) de la LITPAJD señala que

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

...

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

Resoluciones judiciales y

28

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

CORRESPONDENCIA GRAVAMEN-CONVENCIÓN

Asunción del préstamo hipotecario que grava un inmueble aportado en la constitución de una sociedad. (S.T.S.J. de Valencia, 12 de julio de 2010)

El objeto de la litispendencia radica sobre la liquidación realizada por la Administración tributaria por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, por la asunción de deuda producida al asumir la sociedad constituida la hipoteca que gravaba el inmueble aportado por un socio en pago de sus participaciones sociales.

El Tribunal considera que un mismo acto no podrá ser liquidado en el doble concepto de operaciones societarias y transmisiones patrimoniales onerosas, por lo que sería aplicable el art 1.2 y el art 4 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, de modo que la asunción de deuda contraída al asumir el inmueble hipotecado no puede ser objeto de la liquidación impugnada pues

no constituye una convención autónoma e independiente pactada en la escritura presentada a liquidar susceptible de configurar un hecho imponible por sí misma, sino que se produce como consecuencia necesaria de aportar el inmueble hipotecado, en pago de sus participaciones sociales.

Elevación a escritura pública de un contrato privado de compra-venta. (Consulta nº V2089-10 de 21 de septiembre de 2010 de la DGT)

El consultante manifiesta que en el año 1995 se presentó a liquidación el contrato privado y se pagó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, por lo que al elevarse a escritura pública el contrato privado, no se podrá liquidar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por estar ya liquidado, ni por la modalidad de actos jurídicos documentados porque el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo

1/1993, de 24 de septiembre, establece la incompatibilidad entre la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y la modalidad de actos jurídicos documentados.

TRANSMISIONES ONEROSAS

Extinción parcial del condominio sobre la nuda propiedad de un inmueble. (Consulta nº V2032-10 de 15 de septiembre de 2010 de la DGT)

NATURALEZA JURÍDICA DE LA OPERACIÓN.

Para determinar la tributación correspondiente al supuesto planteado, debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, que consiste en que la consultante y su marido adquieren las partes indivisas de la nuda propiedad que tienen los otros dos copropietarios de la vivienda en cuestión, y pasarían a tener el 50 por 100 de ésta cada uno (antes poseían un 25 por 100 cada uno).

Precisamente el hecho de que los dos consultantes sigan participando en la nuda propiedad de la vivienda es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre la nuda propiedad de la vivienda.

La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, pues la nuda propiedad de la vivienda

Bajo este apartado recogemos sistematizada la doctrina que resulta de las sentencias emanadas de los Tribunales de Justicia como de las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos y de la Dirección General de Tributos más recientes, en relación con los tributos gestionados por las Oficinas Liquidadoras.

administrativas

sigue perteneciendo pro indiviso a varias personas, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de cuatro a dos.

En consecuencia, la operación que se va a realizar es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la nuda propiedad de una vivienda que efectúan dos de los copropietarios a favor de la consultante y su marido, que también son copropietarios.

SUJECIÓN A LA MODALIDAD DE TPO.

La operación encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TR-LITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre la vivienda por el concepto de transmisión onerosa de bienes.

SUJECIÓN A LA MODALIDAD DE AJD.

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide la sujeción de la escritura pública en que se formalice la transmisión a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP, que es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u opera-

ciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Adjudicación a uno de los comuneros a calidad de abonar el exceso en dinero. (S.T.S.J. de Cantabria, 8 de marzo de 2010)

El objeto de discusión lo constituye la existencia de un exceso de adjudicación o no y si el supuesto de hecho puede subsumirse en alguno de los de no sujeción del artículo 7.2.b) del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y la indivisibilidad del artículo 1062 del Código Civil.

El Tribunal señala que a la vista de los bienes objeto de la herencia, es difícil concebir lotes homogéneos. La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha (ni a efectos civiles ni a efectos fiscales) sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división la única forma de división 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 (arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación

este con el art. 406, todos del Código civil). Lo cual es predicable a la situación en que se impide incrementar la copropiedad, finalidad contraria a la norma.

CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Concepto de concesión administrativa. (S.T.S. 18 de junio de 2010)

La cuestión que se suscita es la de resolver si del contrato suscrito por un Ayuntamiento con una mercantil para el diseño, instalación y conservación de marquesinas en las paradas de autobuses, a cambio de otorgar al contratista el derecho a explotar la publicidad en los espacios de las marquesinas destinadas a este fin, surge o no el hecho imponible por constitución de concesiones administrativas o bien en la celebración de actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

Para la Sala no existe duda alguna de que el contrato realizado por la entidad recurrente con el Ayuntamiento es una concesión administrativa. Si consideramos por servicio público en sentido amplio las concretas prestaciones

administrativas a los particulares, destinadas a satisfacer necesidades o conveniencias sociales, resulta evidente que, en el presente caso, el Pliego de Prescripciones Técnicas contempla esta finalidad, al señalar que el objeto del concurso es el diseño, instalación, conservación y explotación de los elementos de mobiliario urbano denominados marquesinas, que, situadas en las paradas de autobuses, sirven fundamentalmente para proteger a los usuarios, que esperan la llegada de éstos, de las inclemencias del tiempo, proporcionales una comodidad en la espera y suministrarles información sobre mapas y rutas de los transportes públicos en la ciudad. Además se prevé un control por parte del Ayuntamiento en la prestación de servicio público pues se reserva poderes de ordenación, intervención y control.

Por otra parte a los efectos fiscales, habrá que atender a si la celebración del contrato con el Ayuntamiento se origina un desplazamiento patrimonial en favor de la entidad contratante al colocarla en situación de obtener un beneficio especial con motivo de la prestación de un servicio público o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, circunstancias éstas que debe entenderse que concurren en el caso. Las marquesinas, cuyo diseño, propiedad y conservación corresponda a la mercantil recurrente, se asientan en las vías urbanas, en suelo público y, en definitiva, en bienes de dominio público, cuya utilización está sujeta a concesión administración de carácter demanial.

Cesión de una finca municipal a una entidad mercantil para que construya y explote un equipamiento docente privado a cambio del pago de un canon periódico.

(Consulta nº V2074-10 de 20 de septiembre de 2010 de la DGT)

El artículo 7.º de la Ley 37/1992 dispone que “no estarán sujetas al Impuesto las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.

Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

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

Por consiguiente, de acuerdo con el escrito de consulta y la documentación aportada al efecto, se ha realizado una concesión administrativa por la que el Ayuntamiento cede una finca municipal calificada urbanísticamente como destinada a equipamiento público y a efectos patrimoniales como bien perteneciente al dominio público municipal. Dicha concesión no se encuentra encuadrada en los supuestos de excepción previstos en el artículo transcrito anteriormente.

En consecuencia, la concesión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto

sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**EXPEDIENTES DE
DOMINIO, ACTAS DE
NOTORIEDAD**

Exceso de cabida de una finca en base a los datos catastrales de la misma. *(Consulta nº V2227-10 de 7 de octubre de 2010 de la DGT)*

En principio, la constatación de un exceso de cabida, en base a los datos catastrales, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No supone, por lo tanto, la configuración de una finca nueva sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos los cuales identifican la parte de la superficie objeto de consideración.

No obstante lo anterior, si se tratase de la adquisición de una finca colindante, de la que no se tiene título o éste es defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto.

De igual forma, si se tratase de un expediente de dominio, acta o certificación que acredite unas adquisiciones de dominio podrá servir de base para que la Administración, bajo estas consideraciones, pueda exaccionar el impuesto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.º 2 C) del Texto Refundido.

En cuanto a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, la matriz y las copias de la escritura notarial en que se formalice la constatación de exceso de cabida de un inmueble a efectos de inmatriculación estarán sujetas a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, por lo que deben ser extendidas, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

Respecto a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el acta o escritura pública de constatación de exceso de cabida, de acuerdo a certificación catastral, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados, no está sujeta a dicho gravamen por no tener por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable es la finca y el acta de constatación de exceso de cabida no supone la configuración de una finca nueva, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos, los cuales identifican la parte de la superficie objeto de consideración.

En caso de que procediese la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la valoración del bien siempre deberá referirse a la fecha del devengo, ya sea la fecha de la escritura, expediente de dominio o acta de notoriedad, y en cuanto a la prescripción se aplicarán las reglas generales de la Ley General Tributaria, con la salve-

dad de que en los supuestos del artículo 7.2.C) el plazo de la prescripción se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

Inmatriculación de finca: no sujeción. (S.T.S.J. de Murcia, 9 de julio de 2010)

La cuestión objeto de controversia presenta los siguientes hechos: Se extendió acta de notoriedad para inmatriculación de finca no inscrita. Anteriormente, la referida finca había sido donada a los hijos del compareciente en el acta de notoriedad. De aquella escritura de donación resultaba que el transmitente carecía de documento fehaciente de su previa adquisición. A efecto de lograr la inmatriculación de la finca en el Registro de la Propiedad requiere al Notario para que tramite acta de notoriedad complementaria de título público de adquisición para inmatriculación de finca no inscrita, con objeto de comprobar y declarar la notoriedad de que el transmitente de la finca en cuestión es tenido como dueño de ella. El título público que se trata de complementar es la citada escritura de donación y el Notario extiende diligencia de notoriedad señalando que ha comprobado la coincidencia del inmueble descrito en la escritura de donación que se trata de complementar y en el acta de notoriedad, y que la finca se haya catastrada a nombre del compareciente.

Para la Sala, complementando el acta de notoriedad la escritura de donación y habiéndose autoliquidado los impuestos correspondientes por aquella transmisión, se

desprende que no se da la sujeción al Impuesto por excluirla la propia redacción del artículo 7.1.C) del Texto Refundido.

USUFRUCTO

Constitución del derecho real de usufructo temporal a favor de una Fundación. (Consulta nº V2332-10 de 27 de octubre de 2010 de la DGT)

Debemos diferenciar dos supuestos:

CONSTITUCIÓN DEL USUFRUCTO TEMPORAL A TÍTULO ONEROSO.

El artículo 7 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, en adelante, TRLITA-JD, establece en sus apartados 1, letra B), y 5 lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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

5. No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o

profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Conforme al precepto transcrito, la constitución de un usufructo temporal sobre un inmueble estaría en principio sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, dado que la consultante es una sociedad mercantil, parece que la constitución del usufructo temporal debería estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuyo caso no podría tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, si la operación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pero queda exenta, tal exención producirá la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

En cuanto a la escritura pública en que se formalice la constitución del usufructo temporal estará o no sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, en función de la tributación de la constitución del usufructo temporal por el Impuesto sobre el Valor Añadido o por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, pues la cuota gradual es incompatible con esta pero compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido como se indica en el siguiente epígrafe.

CONSTITUCIÓN DEL USUFRUCTO TEMPORAL A TÍTULO LUCRATIVO.

Si la constitución del usufructo temporal se realiza a título lucrativo, la operación no podría tributar en ningún caso por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar el requisito de onerosidad. Tampoco tributaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues este impuesto solo grava adquisiciones lucrativas por personas físicas.

Ahora bien, la no sujeción a estos gravámenes ocasionaría la sujeción de la escritura pública en la que se formalice la constitución del usufructo temporal a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, por cumplirse los cuatro requisitos exigidos

en el artículo 31.2 del TRLIPAJD.

Ahora bien, si, como indica la consultante, la fundación a cuyo favor se va a constituir el usufructo temporal tiene derecho al régimen especial regulado en la Ley 49/2002, o más concretamente, es una de las entidades incluidas en el artículo 2 de la referida Ley, estará exenta del gravamen en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.A).b) del TRLIPAJD, que dispone lo siguiente:

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

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

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención”.

HIPOTECAS

Hipoteca unilateral a favor de la Agencia Tributaria. (Consulta nº V2304-10 de 26 de octubre de 2010 de la DGT)

La hipoteca unilateral tributaría de forma distinta si la persona que la constituye es un particular o un sujeto pasivo del IVA:

CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA UNILATERAL POR UN SUJETO PASIVO DEL IVA.

Si constituye la hipoteca unilateral un sujeto pasivo del IVA, la constitución no quedará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas en función del artículo 7.5 del TRLITP y por lo tanto podrá quedar sujeta al concepto de actos jurídicos documentados.

La sujeción al gravamen la cuota gradual no se determina simplemente por el otorgamiento del documento notarial, sino que requiere la concurrencia de los cuatro requisitos fijados en el apartado 2 del artículo 31.

Debe analizarse la regulación de la hipoteca unilateral que es objeto de las cuestiones planteadas y que se regula en el artículo 142 de la Ley Hipotecaria del siguiente modo:

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

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

De la mera lectura de este precepto se deduce que tanto la cons-

titución de la hipoteca unilateral como su aceptación son actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, si bien la segunda lo es mediante nota marginal.

También se deduce del precepto que la mera constitución de la hipoteca por acto unilateral del dueño de la finca produce efectos desde su inscripción, aun antes de su aceptación por la persona a cuyo favor se constituye.

Tan es así que el dueño de la finca no puede cancelarla de forma unilateral aunque no haya sido aceptada por el beneficiario, salvo que hayan transcurrido dos meses sin que éste la acepte, periodo que comienza a contarse no desde la constitución de la hipoteca, ni desde que el beneficiario tiene conocimiento de tal constitución, sino desde que el dueño de la finca le requiera la aceptación.

De acuerdo con lo expuesto, cabe indicar que la constitución, mediante escritura pública, de una hipoteca voluntaria por acto unilateral del dueño de la finca cumple los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP para configurar el hecho imponible de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ya que habrá una primera copia de la escritura pública, la cual contendrá un acto valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto ni al ISD ni a las otras modalidades del ITP.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITP dispone que:

“Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos nota-

riales, o aquellos en cuyo interés se expidan”.

De acuerdo con estos preceptos, no cabe duda de que en la constitución de una hipoteca unilateral que está pendiente de aceptación y de fijar definitivamente el adquirente del bien o derecho, el sujeto pasivo será, según la regla alternativa, la persona que haya instado la expedición de los documentos, que es en este caso el mismo que constituye la hipoteca, es decir, el empresario.

Por lo tanto el que la hipoteca unilateral se constituya a favor de una Administración pública o a favor de un particular no afecta en nada a su tributación.

Por lo que se refiere a la aceptación de la hipoteca unilateral, que corresponde hacer a la persona a cuyo favor se haya constituido la hipoteca, a juicio de este Centro Directivo, no puede afirmarse que concurren los cuatro requisitos exigidos para configurar el hecho imponible de la cuota gradual, pues no parece que tenga por objeto cantidad o cosa valuable.

En este sentido, cabe destacar que lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, esto es, la obligación que se garantiza con la hipoteca (por eso, en los préstamos con garantía, según el artículo 30.1 del TRLITP, la base imponible está constituida por el importe de la obligación o capital garantizado), y dicha garantía ya se gravó en la constitución.

En otras palabras, no cabe considerar al acto de aceptación de la hipoteca unilateral como un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino como un

acto accesorio o complementario de ésta, ya que la aceptación de la hipoteca unilateral no tiene un contenido valuable diferente del que representa la garantía que se constituyó previamente.

Entender lo contrario supondría una doble imposición de un único objeto valuable, lo cual resulta contrario a la finalidad de la Ley.

CONSTITUCIÓN DE HIPO-TECA UNILATERAL POR UN PARTICULAR NO SUJETO PASIVO DE IVA

Si el que constituye la hipoteca unilateral es un particular que no sea sujeto pasivo del IVA, la operación estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

El artículo 8.c) del TRLITP establece que será sujeto pasivo del impuesto “aquél a cuyo favor se realice este acto”.

En el supuesto de hipoteca unilateral el sujeto pasivo resulta temporalmente indeterminado hasta su posterior aceptación; el gravamen no podrá exigirse hasta que se produzca la aceptación y si ésta no llega a producirse la liquidación no podrá exigirse.

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

Si no se llegara a aceptar la hipoteca unilateral, la escritura, al no tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, tributará por el concepto de actos jurídicos documentados siendo sujeto pasivo del Impuesto la persona que inste el documento, es

decir el consultante, no el acreedor hipotecario que nunca ha llegado a aceptar la hipoteca, sin que pueda aplicarse la exención que establece el artículo 45.I.A) al ser el sujeto pasivo del impuesto un particular y no la Administración.

Por lo tanto, siempre y cuando, el consultante ya no sea sujeto pasivo del IVA, únicamente podrá ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) por el concepto de actos jurídicos documentados cuando la Administración no acepte la hipoteca unilateral, si la Administración acepta la hipoteca, ésta será sujeto pasivo por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, pero estará exenta del mismo en virtud del artículo 45.I.A).

Si el consultante fuera sujeto pasivo del IVA en el momento de constituir la hipoteca unilateral tributará, en todo caso, por el concepto de actos jurídicos documentados del ITPAJD.

OPCIONES DE CONTRATOS

Elevación a escritura pública e inscripción en el Registro de la Propiedad de un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario y ejercicio de la opción de compra. (Consulta nº V2123-10 de 24 de septiembre de 2010 de la DGT)

a) Calificación del contrato:

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del contrato por lo que podrán

ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

CONCEPTO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

CONCEPTO DE ARRENDAMIENTO OPERATIVO.

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Por su parte, el artículo 11.3 del TRLIS introduce una concreción en el tratamiento de estas operaciones a efectos fiscales, indicando que:

“3. Siempre que el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación, en el caso de cesión de uso de activos con dicha opción, sea

inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión, la operación se considerará como arrendamiento financiero”.

En consecuencia, si la operación planteada en el escrito de consulta reúne las condiciones que señala el artículo 11.3 del TRLIS, será considerada, en todo caso, como arrendamiento financiero.

Si la operación planteada en el escrito de consulta no reuniese las condiciones mencionadas para ser calificada como de arrendamiento financiero de acuerdo a lo señalado en el artículo 11.3 del TRLIS, habrá que atender a los criterios delimitadores del Plan General de Contabilidad para calificar la operación a efectos contables, y en consecuencia, a efectos fiscales, como arrendamiento financiero u operativo.

En el supuesto concreto planteado, la presente contestación se evacua considerando que se trata de una operación de arrendamiento financiero, bien por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 11.3 del TRLIS (los cual se desconoce al no existir datos suficientes en el escrito de consulta), bien porque la operación en cuestión ha sido correctamente calificada por el arrendatario como arrendamiento financiero, a efectos contables y, por tanto, también a efectos fiscales.

b) Régimen aplicable:

Con arreglo a todo lo anterior, el ejercicio de la opción de compra

por parte de la consultante, tanto al término del plazo estipulado en el contrato (15 años) como en un momento anterior al mismo, determinará, contablemente, la baja del pasivo financiero registrado con arreglo a lo dispuesto en la N.R.V.8ª, previamente citada, **sin que deba registrarse resultado alguno en la cuenta de Pérdidas y Ganancias**, por lo que el ejercicio de la opción, anticipada o no, no tendrá ninguna incidencia en la base imponible del período impositivo en que se lleve a cabo.

Por otro lado, los contratos de arrendamiento financiero que tienen por objeto bienes inmuebles deben documentarse en dos escrituras públicas, una, por la constitución de los contratos; otra, por el ejercicio de la opción de compra, para su inscripción en el Registro de la Propiedad.

Dichas escrituras públicas, que tienen por objeto cantidades, cumplen todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 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, para quedar sujetos a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de dicho impuesto.

La base imponible de la mencionada cuota gradual, según el artículo 30.1 del texto refundido de la Ley del impuesto, debe integrarse por el valor declarado, es decir, la cantidad o cosa valuable.

En el caso de las operaciones de arrendamiento financiero, la

escritura pública que documente la constitución del contrato queda gravada por la cuota gradual por todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas (la base imponible incluye tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros).

En consecuencia, al ejercitarse la opción de compra, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate (todo el valor del bien salvo el llamado “valor residual”).

Por ello, en la segunda escritura pública, que documentará el ejercicio de la opción de compra, la base imponible debe limitarse a la cuantía por la que se ejercite dicha opción de compra, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas periódicas, puesto que ya se declararon en la escritura pública de constitución del arrendamiento financiero.

Si se adelanta el ejercicio de opción de compra antes de la finalización del contrato, la operación no puede considerarse como el ejercicio del derecho de opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, puesto que dicho contrato ha dejado de tener tal carácter.

En consecuencia, no resultaría de aplicación la excepción a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y

quedará sujeta al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas siendo la base imponible el valor real del bien que se transmite.

FIANZAS

Subrogación de hipoteca y fianza. (S.T.S.J. de Valencia, 5 de marzo de 2010)

El recurso plantea una controversia en orden a la calificación, a efectos del ITPAJD, de la constitución de una fianza en garantía de un préstamo hipotecario concedido por una Caja de Ahorros, con motivo de la subrogación del adquirente/comparador de un bien inmueble en el préstamo pendiente del transmitente.

La presente controversia gira en torno a la interpretación que deba darse al artículo 25.1 del Reglamento del Impuesto, por los que se contempla un supuesto de constitución de fianza en la misma escritura de compraventa y subrogación de los compradores en un préstamo hipotecario anterior, de manera que el préstamo y su devolución por quien se subroga la parte compradora se ha asegurado con dos garantías distintas, por la hipoteca y por la fianza, reforzando doblemente la confianza del acreedor, por lo que resulta de aplicación lo previsto en el art. 15.1 del Texto Refundido.

Se trata, de un supuesto de constitución de dos garantías distintas en relación con un crédito, formalizadas en unidad de acto en la escritura correspon-

diente, en la que la compradora se subroga en la garantía hipotecaria, al propio tiempo que se constituye una fianza para garantizar dicho crédito. De tal forma que no surgirá la obligación de tributar nuevamente por este afianzamiento, dado que ya se tributó por el préstamo al que garantiza.

TRANSMISIÓN DE CRÉDITOS Y DERECHOS

Base imponible en la cesión de créditos o derechos de adquisición de inmuebles en construcción, (conocidos como «pases»). (S.T.S.J. de Extremadura, 13 de julio de 2010)

Una promotora celebró un contrato de compraventa con unos particulares, los cuales cedieron los derechos y obligaciones del contrato a otras personas, que presentan autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, declarando una base imponible por el valor que consideraba aplicable a la cesión de derechos. La Administración Tributaria aplica lo dispuesto en el artículo 17.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, y fija como base imponible del tributo el precio de la compraventa del inmueble que aparece en el contrato privado de compraventa celebrado entre la promotora y los cedentes.

La Ley 4/2008, introduce una regla específica que modifica el sistema anterior, relativa al tratamiento fiscal de la cesión de créditos o derechos de adquisición de inmuebles en construcción, conocidos vulgarmente

como «pases», cuya regulación determinaba una base imponible cuantificada en función del valor total construido de los inmuebles, que se modifica para que se ajuste al valor real del inmueble en construcción en el momento de la cesión del derecho privado de compra, lo que permitirá su transmisión a los actuales contratantes que tengan dificultades para seguir con la adquisición y una mayor flexibilidad a este mercado. La limitación de la base imponible al valor real que tenga el bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho se dirige especialmente a los supuestos de transmisión entre particulares del derecho de adquisición de una vivienda en construcción.

Por tanto, la Sala concluye que la base imponible en la fecha en que se formaliza el contrato de cesión (antes de la entrada en vigor de la Ley 4/2008) se determina mediante el valor del inmueble que se cede y no por el precio hasta entonces pagado por el comprador o el valor fijado a la cesión del contrato por las partes.

TRANSMISIÓN DE VALORES INMOBILIARIOS

Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores. Recurso de casación para la unificación de doctrina que tiene como base una Norma Foral. (S.T.S. 17 de noviembre de 2010)

El origen de la cuestión dilucidada radica en la transmisión de acciones de una mercantil. El comprador adquiere la totalidad del capital de la sociedad.

La Administración tributaria considera la operación sujeta al ITPAJD, en aplicación de lo dispuesto en los artículo 7.1.a), 17.2 y 41.1.B.25 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del citado impuesto.

El alegante había argumentado que la Administración no ha incluido en el activo, las concesiones administrativas, de la sociedad cuyas acciones se transmiten, obtuvo del Monopolio de Petróleos para poder comercializar, al por menor, los productos petrolíferos, como tampoco ha computado el “fondo de comercio”, ocasionado con la venta de todas las participaciones de la citada entidad. El art. 41.1.B.25 de la Norma Foral 18/1.987, dispone la exención de las transmisiones de valores, pero regula excepciones a esa regla general; la excepción concurre cuando la operación cumple dos requisitos, siendo el que motiva la controversia, el relativo a que el activo esté compuesto en más de un 50% por inmuebles situados en territorio español.

El interesado ha interpuesto recurso de casación para la unificación de doctrina en el que se defiende que el sobre precio pagado por adquirente por las participaciones, con respecto a su valor contable, se debía a la existencia de un fondo de comercio, así como al valor de las concesiones administrativas de las dos Estaciones de Servicios que poseía la sociedad, y que computando dicho fondo entre los activos, el valor de los inmuebles no alcanza el 50% por lo que la operación está

exenta, conforme a la dispuesto en el artículo 41.1.B.25 de la Norma Foral 18/1987. Presenta como sentencia de contraste la dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 5 de diciembre de 2005.

El Tribunal admite el presente recurso de casación y lo estima, pese a tener como base una Norma Foral, pues según reiterada jurisprudencia de la Sala, sentencia de 10 de junio de 2010 y las que en ella se citan, la casación será posible en el supuesto, como aquí ocurre, de que la Norma reproduzca normativa estatal sobre la que haya recaído jurisprudencia, que se invoque como infringida por la sentencia recurrida.

Adquisición del 64,67% del capital social de una sociedad cuyo activo está compuesto en más del 50% por bienes inmuebles. (Consulta nº V1928-10 de 7 de septiembre de 2010 de la DGT)

La operación descrita está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD como transmisión onerosa de bienes inmuebles, en los términos previstos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

No obsta a lo anterior, el hecho de que uno de los socios, persona física de la sociedad adquirente, fuera ya propietario del referido porcentaje de participación, pues dicha participación, al ser de una persona física, no resulta acumulable a la de la sociedad adquirente a efectos de determinar la obtención de control o su aumento.

DEVENGO

Transmisión de un permiso de investigación minera. (Consulta nº V2337-10 de 27 de octubre de 2010 de la DGT)

DEVENGO DEL ITPAJD.

El devengo del ITPAJD en sus distintas modalidades se produce, para la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con una regla general –devengo en día en que se realice el acto o contrato gravado– y una regla especial, para el supuesto de que la adquisición se halle suspendida, en cuyo caso el devengo no se produce mientras la adquisición se mantenga en suspenso.

A efectos del ITPAJD, la exigencia de autorización administrativa para dar validez a la transmisión de derechos de investigación minera no tiene la consideración de condición suspensiva que produzca la suspensión del devengo del impuesto, ya que la Ley 22/1973 exige como “conditio sine qua non” para la concesión de la autorización que el adquirente acredite previamente el pago del impuesto.

APLICACIÓN DE BENEFICIOS FISCALES:

Por otro lado, los beneficios fiscales regulados en la Ley 6/1977, de 8 de enero, de Fomento de la Minería, no están vigentes, ya que dicha Ley no está incluida en la lista de disposiciones contenida en el artículo 45.I.C) del TRLITPAJD, cuyos beneficios fiscales han de aplicarse en sus propios términos.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

▶ APORTACIONES QUE EFECTUEN LOS SOCIOS QUE NO SUPONGAN AUMENTO DEL CAPITAL SOCIAL

Condonación de deudas que una sociedad tiene con su socio único. (Consulta nº V2177-10 de 1 de octubre de 2010 de la DGT)

La operación constituye una donación que debe registrarse directamente en los fondos propios de la entidad sin pasar por resultados, pues no cabe considerarlo como mera liberalidad, sino como una **aportación de capital que supone un aumento de los fondos propios.**

Por tanto, esta operación estará sujeta a la modalidad de **operaciones societarias del ITPAJD**, por el concepto de aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social, recogido en el número 2 del artículo 19.1 del TRLITPAJD.

▶ FUSIÓN

No aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. (Consulta nº V2187-10 de 1 de octubre de 2010 de la DGT)

La sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD de la transmisión de valores representativos del capital social o patrimonio de una sociedad requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- ❖ Que el activo de la entidad cuyos valores se transmiten esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España.
- ❖ Que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga una posición tal que le permita ejercer el control sobre esas entidades o, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ellas.

En el supuesto planteado, no resultará aplicable ninguno de los supuestos de sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD regulados en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV.

En particular, no se cumplirá el requisito de obtención del control de una sociedad de inmuebles o el aumento del control ya obtenido, pues la sociedad absorbente (A), que es la sociedad cuyo patrimonio está compuesto mayoritariamente por bienes inmuebles, no va ser controlada por ninguno de sus socios, ya que, tras la operación de fusión, cada uno de los cuatro socios únicamente detendrá una participación del 17,51 por 100 en el capital social.

▶ OPERACIONES SOCIETARIAS EN RÉGIMEN ESPECIAL

Adquisición de una participación en el capital social de otras entidades que permitirá obtener la mayoría de los derechos de voto en ellas. (Consulta nº V1982-10 de 10 de septiembre de la DGT)

Se atribuirá a los socios de dichas entidades, a cambio de sus participaciones en las mismas, participaciones representativas de su capital social.

- ❖ Sujeción al ITPAJD.

Parece que la operación que se pretende realizar encaja en el concepto de canje de valores y, por ello, en el de operación de reestructuración empresarial a efectos del ITPAJD.

Si efectivamente la operación descrita tiene la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de canje de valores–, estará no sujeta a la

modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

En caso contrario, la ampliación de capital de la consultante que, en su caso, se efectúe estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de su capital social.

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

Las operaciones de canje de valores, definidas en el artículo 83.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tienen la consideración de operaciones de reestructuración a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por lo que están no sujetas a la modalidad de operaciones societarias y exentas en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados del referido impuesto.

Respecto a la operación descrita, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en virtud de lo dispuesto en el artículo 108.2 de la LMV, por no concurrir en ella los requisitos exigidos por el precepto.

En concreto, no los cumple por tratarse de una operación de canje de valores –y, por

tanto, con la consideración de operación de reestructuración a efectos del ITPAJD, no sujeta a la modalidad de operaciones societarias y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, efectuada mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en los primarios.

Canje de valores y fusión impropia o, alternativamente, fusión por absorción. (Consulta nº V2310-10 de 26 de octubre de 2010 de la DGT)

❖ Sujeción al ITPAJD.

Si las operaciones descritas en el escrito de la consulta tienen la consideración de operaciones de reestructuración, en este caso, por los conceptos de canje de valores y fusión impropia o, alternativamente, fusión por absorción, 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, aquellas operaciones que no tengan la consideración de operaciones de reestructuración estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de su capital social, en el caso de que la operación se efectúe con ampliación del capital social de alguna sociedad.

❖ Aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de

julio, del Mercado de Valores a las operaciones descritas.

La operación de canje de valores descrita no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD en virtud de lo dispuesto en el artículo 108.2 de la LMV, por no concurrir en ella los requisitos exigidos por el precepto.

En concreto, no los cumple por tratarse de una operación de canje de valores y, por tanto, con la consideración de operación de reestructuración a efectos del ITPAJD, no sujeta a la modalidad de operaciones societarias y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, efectuada mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en los primarios.

Asimismo, las operaciones de fusión impropia y de fusión por absorción descritas en el escrito de consulta tampoco cumplen los requisitos para tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, conforme a lo que determina el artículo 108.2 de la LMV.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

SUJETO PASIVO

Cláusula de igualación del rango hipotecario. (S.T.S.J. de Madrid, 24 de marzo de 2010)

En escritura pública la parte prestataria, en garantía del cumplimiento de las obligaciones asumidas por el préstamo, conforme al artículo 217 del Reglamento Hipotecario, constituían hipoteca a favor de la entidad prestamista (aquí recurrente), que la aceptaba, sobre una finca. En dicho documento notarial se establecía una “cláusula de igualdad de rango”, por la que la parte hipotecante de un lado y los representantes de la entidad financiera de otro, convenían en que la hipoteca constituida en ese instrumento público, tuviera el mismo rango hipotecario que la actualmente existente sobre la finca, de modo que cada una de ellas a los efectos del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, se considerara carga o gravamen preferente sobre la otra.

En los supuestos de igualación de rango hipotecario procede la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, siendo el sujeto pasivo del impuesto el beneficiado por la mejora del rango hipotecario y no lo es, no es el hipotecante que nada obtiene con dicha mejora, sino quien obtiene una mejora de rango hipotecario

a favor de la carga hipotecaria constituida, adquiriendo preferencia su derecho sobre el titular de la hipoteca anteriormente inscrita. Por esta razón será dicho acreedor hipotecario quien tenga interés en la expedición del documento porque a través del mismo al ser inscrito obtiene una mejora del rango hipotecario, siendo por tanto el sujeto pasivo del impuesto, tal y como señala el artículo 29 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, que establece que será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Sujeto pasivo en un contrato de extinción de arrendamiento de local de negocio. (S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 1 de marzo de 2010)

Discute el actor, quién es el sujeto pasivo en una liquidación por el impuesto sobre actos jurídicos documentados en relación con el contrato de extinción de arrendamiento de local de negocio, documentado mediante escritura pública. La parte arrendataria percibió de la mercantil arrendadora una cantidad de dinero a cambio de consentir a la extinción del contrato.

Según el recurrente, de conformidad con el artículo 29 de la Ley del Impuesto, en el caso de los documentos notariales “Será sujeto pasivo el adquirente del

bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”. En el presente caso no hay adquirente alguno, el documento es solicitado por ambas partes del contrato y el documento se expide en interés de ambas partes, sin que la parte tuviera interés alguno en el otorgamiento de escritura pública, dado que no pretendía el acceso al Registro del documento.

El tribunal apunta a que, siendo obvio que en los contratos concurrir siempre un interés mutuo, no cabe duda de que el interés predominante en el caso de autos ha sido de la sociedad demandante, que venía tratando de desalojar por diversos medios a la arrendataria y, ha tenido que lograrlo mediante el abono de la indemnización correspondiente. La sociedad arrendataria ha recibido el valor de su renuncia al derecho, pero sin embargo la sociedad actora ha logrado liberar un edificio que venía limitado en sus posibilidades de promoción inmobiliaria y ha accedido a una situación jurídico económica que excede en sus posibilidades de beneficio de la cantidad abonada al arrendatario, lo cual la sitúa en la posición de interés preponderante en al operación. Ambos salen beneficiados, pero quien opera con interés en una ganancia superior es el demandante.

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Extinción del condominio respecto de uno de los copropietarios mediante la adjudicación de la

finca segregada, que corresponde a su participación en la comunidad. (Consulta nº V2171-10 de 29 de septiembre de 2010 de la DGT)

NATURALEZA JURÍDICA DE LA OPERACIÓN.

Uno de los copropietarios pasará a tener el pleno dominio de la mitad del solar que va a ser objeto de segregación, quedando el resto de finca en propiedad de un matrimonio, “por mitad y pro indiviso entre ambos”, siendo precisamente esta circunstancia, el hecho de que dos de los condóminos mantengan una situación de pro indiviso lo que impide calificar a la operación descrita como disolución o extinción de condominio ya que éste persiste, pues la propiedad del solar y la construcción edificada sobre él sigue perteneciendo pro indiviso a dos personas.

Lo que realmente se produce, pues, es la separación de un comunero que implica la modificación de la comunidad desde un punto de vista objetivo y subjetivo.

Desde un punto de vista subjetivo, en cuanto se altera su composición personal, reduciéndose de tres a dos el número de comuneros.

Desde un punto de vista objetivo, en cuanto se altera su composición física, que se reduce al adjudicar al comunero que se separa la porción de bien que le correspondía en proporción a su cuota de titularidad en la comunidad originaria.

RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE.

Dicha operación no constituye una transmisión al amparo de lo

dispuesto en el artículo 450 del Código Civil y 7.2.B del Texto Refundido del ITP y AJD, lo que determina su tributación por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

La base imponible será el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, del inmueble que se adjudique al comunero que se separa, pues este es el objeto de la escritura, sin que pueda admitirse que la base se extienda a la totalidad del valor del inmueble, como sucedería si efectivamente el objeto de la escritura fuese la disolución total del condominio.

Extinción del condominio adjudicando la vivienda, que es indivisible, a un cotitular, el cual se hará cargo del pago del préstamo liberando al otro cotitular. (Consulta nº V2367-10 de 28 de octubre de 2010 de la DGT)

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

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

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

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

Redistribución de la responsabilidad hipotecaria. (S.T.S.J. de Valencia, 18 de junio de 2010)

La cuestión controvertida se debe a la distribución de un préstamo hipotecario, anteriormente constituido, entre los diferentes elementos constituidos en régimen de división horizontal.

La problemática ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de octubre de 2003, dictada en un recurso de casación en interés de ley, en la que se señala que las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre

Actos Jurídicos Documentados, y ello se debe a que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen -dichas especiales garantías registrales- la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

Cláusula de igualdad del rango hipotecario. (S.T.S.J. de Madrid, 24 de marzo de 2010)

En escritura pública la parte prestataria, en garantía del cumplimiento de las obligaciones asumidas por el préstamo, conforme al artículo 217 del Reglamento Hipotecario, constituían hipoteca a favor de la entidad prestamista (aquí recurrente), que la aceptaba, sobre una finca. En dicho documento notarial se establecía una “cláusula de igualdad de rango”, por la que la parte hipotecante de un lado y los representantes de la entidad financiera de otro, convenían en que la hipoteca constituida

en ese instrumento público, tuviera el mismo rango hipotecario que la actualmente existente sobre la finca, de modo que cada una de ellas a los efectos del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, se considerara carga o gravamen preferente sobre la otra.

A dicha cuestión responde entre otras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de octubre de 2008, en la que entiende que en los supuestos de igualdad de rango hipotecario procede la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados por ser esta una convención sujeta al impuesto separadamente del pacto de la constitución del derecho real. La igualdad de rango es un derecho evaluable económicamente puesto que, en caso de ejecución, la hipoteca que ha mejorado de rango obtiene una preferencia para el cobro con la que antes no contaba. Y ello por cuanto en el sistema registral español rige el principio de prioridad con arreglo al cual el orden de presentación en el Registro de los derechos reales les atribuye una prelación de grado o mejor grado a favor de aquéllos que fueron presentados en el Registro en primer lugar.

Escritura en la que se otorga carta de pago relativa al precio aplazado de una operación anterior. (S.T.S.J. de Galicia, 21 de abril de 2010)

A la entidad demandante se le practicó liquidación en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos

Documentados, en relación con una escritura de julio de 2005, en la que se otorgaba carta de pago relativa al precio aplazado de precedente operación de compraventa de dos fincas, documentada en escritura pública de diciembre de 2004 y por la que satisfizo el Impuesto en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en cuanto operación no sujeta al IVA.

El recurrente argumenta que la totalidad de la deuda fue abonada en el momento de liquidar la operación de transmisión, siendo la escritura de julio de 2005 un mero soporte documental probatorio de pago, que carece de autonomía como negocio jurídico al hallarnos ante una sola convención a la cual, conforme al artículo 4 del Texto Refundido del TRITPAJD, no se le puede aplicar más que el pago de un solo derecho.

Para la Sala, lo reseñado en el documento sobre la sujeción o no de la operación inicial al Impuesto es irrelevante, por más que la recurrente acreditara el pago correspondiente y, con ello, pueda sostener que el tributo discutido está abonado en su totalidad, siendo improcedente un nuevo abono, esta vez con ocasión de la escritura en la que se explicita el pago de la operación. Por lo tanto, aún en el supuesto de que se atendiera al criterio rector de la demanda, en orden a la existencia de una única convención, siempre sería posible el gravamen del soporte documental; soporte que en el presente caso es doble y, como tal, se desdobra en dos escrituras diferentes, siendo evidente que la segunda se esti-

ma necesaria por las partes para la consumación de lo convenido en la primera. Se trata, como se pretende, del soporte documental o carta de pago de aquélla, siendo coherente con el contenido de la primera escritura; pero necesaria al objeto de ultimar lo en ella pactado, ya que de otro modo sería innecesario su otorgamiento.

Contrato de extinción de arrendamiento de local de negocio.
(S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 1 de marzo de 2010)

Discute el actor una liquidación por el impuesto sobre actos jurídicos documentados en relación con el contrato de extinción de arrendamiento de local de negocio, documentado mediante escritura pública. El contrato de arrendamiento que se extinguía se había celebrado originalmente en noviembre de 1986. Posteriormente, en octubre de 1995, una mercantil, se subrogó en la posición de arrendadora al adquirir el edificio en el que se encontraba el local de negocio. La parte arrendataria percibió de la mercantil arrendadora una cantidad de dinero a cambio de consentir a la extinción del contrato.

La recurrente argumenta que según el artículo 31 de la Ley del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, para que la escritura sea gravada, es necesario que el acto que contenga sea inscribible en el Registro de la propiedad. La extinción del contrato de arriendo no era inscribible en el Registro dado que, aunque pudiera haber sido inscribible la constitución del arriendo (si bien de hecho no se

inscribió), sin embargo la inscripción de la subrogación producida en 1995 no fue posible, dado que la inscripción de las subrogaciones sólo fue posible para los arriendos celebrados a partir del 1 de enero de 1995, al introducirse esta posibilidad en el artículo 2.5 de la Ley Hipotecaria, mediante la Ley 29/1994. De modo que, si no era inscribible la subrogación que se produjo en octubre de 1995, pues se refería a un arriendo concertado antes del 1 de enero de 1995, hay que entender que tampoco era inscribible la extinción del arrendamiento.

Para el Tribunal, toda esta construcción de la parte decae si se observa, que el artículo 13 del Reglamento Hipotecario, desde su redacción original, permitía ya la inscripción de las subrogaciones arrendaticias, siempre que se refiriesen a un contrato de arrendamiento inscribible. Dado que no se cuestiona por el actor que el contrato de arrendamiento de 1986 fuera inscribible, aunque no se inscribiera, hay que concluir la posibilidad de inscripción, también, de la subrogación.

Inscripción de un contrato de extinción de arrendamiento de local de negocio. (S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 1 de marzo de 2010)

Discute el actor una liquidación por el impuesto sobre actos jurídicos documentados en relación con el contrato de extinción de arrendamiento de local de negocio, documentado mediante escritura pública. El contrato de arrendamiento que se extinguía se había celebrado originalmente en no-

viembre de 1986. Posteriormente, en octubre de 1995, una mercantil, se subrogó en la posición de arrendadora al adquirir el edificio en el que se encontraba el local de negocio. La parte arrendataria percibió de la mercantil arrendadora una cantidad de dinero a cambio de consentir a la extinción del contrato.

El recurrente señala que, el contrato de arriendo celebrado en 1986, no fue inscrito; de modo que la extinción del contrato no era, en este caso, inscribible; no cumpliéndose, por tanto, el requisito del artículo 31 de la Ley del impuesto.

La Sala considera que la expresión “contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial” se refiere, a una posibilidad de inscripción en abstracto, es decir, es una forma de describir un determinado tipo de contratos o negocios que generan el impuesto, y no es una referencia a si en el caso del concreto negocio la posibilidad de inscripción requiere o no de la previa reanudación o establecimiento del tracto registral.

**EXENCIONES OBJETIVAS:
VIVIENDAS DE
PROTECCIÓN OFICIAL**

Procedencia de la exención del artículo 45.I.B).12 en el supuesto de calificación de viviendas libres como protegidas. (Consulta nº V1950-10 de 8 de septiembre de 2010 de la DGT)

El Real Decreto 1961/2009 por el que se introducen nuevas medidas transitorias en el plan estatal de vi-

vienda y rehabilitación 2009-2012, en virtud de las cuales se amplía hasta el 31 de diciembre de 2.010 la posibilidad de calificar viviendas libres como protegidas siempre que se reúnan los requisitos legalmente establecidos.

Ante este cambio normativo, se plantean las siguientes cuestiones:

❖ Procedencia de la exención de tributación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sobre los actos previstos en el artículo 45.I.B).12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, cuando se califiquen viviendas libres como protegidas.

El ITPAJD se devenga el día en que se realice el acto o contrato gravado, si se trata de una transmisión patrimonial onerosa, o en que se formalice el acto sujeto a gravamen, si se trata de operaciones societarias o de actos jurídicos documentados, es en ese momento en el que tienen que concurrir los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal que corresponda (salvo para las exenciones reguladas en las letras a) y b) del artículo 45.I.B).12, en las que la exención se aplica provisionalmente quedando condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas).

❖ Procedencia de recuperar con carácter retroactivo estos impuestos.

La normativa del ITPAJD no contiene precepto alguno que permita la devolución de las cuotas del impuesto devengadas conforme a derecho, salvo en los casos en

que haya tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la aplicación retroactiva de normas a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas (retroactividad auténtica o de grado máximo) requiere la concurrencia de exigencias cualificadas de interés general que deban prevalecer sobre el principio de seguridad jurídica, lo que no parece suceder en el supuesto planteado.

**EXENCIONES OBJETIVAS:
ACTOS Y CONTRATOS
PARA SALVAR LA
INEFICACIA**

Cancelación de un préstamo y otorgamiento de uno nuevo.
(Consulta nº V1934-10 de 8 de septiembre de 2010 de la DGT)

El 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, establece en su Artículo 45. I.B), que:

“Estarán exentas:

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

La exención establecida en el artículo 45.I.B.13 tiene carácter técnico, es decir, no pretende dispensar de tributación a determi-

nadas operaciones sino evitar la doble imposición de una misma transmisión, acto o contrato por el que ya se hubiera satisfecho con anterioridad cuando el otorgamiento del segundo acto, contrato o transmisión venga causado necesariamente por la ineficacia del primero.

Sin embargo, en el caso planteado, aún cuando se producen dos préstamos hipotecarios, ambos garantizados por el mismo bien, un buque de pesca propiedad de la sociedad, el primero a favor de los socios de la sociedad y el segundo a favor de la sociedad misma, falta el presupuesto de hecho básico para que resulte de aplicación la exención establecida en el artículo 45.I.B.13 del Texto Refundido, y es que la realización del segundo de los actos esté causada por la necesidad de salvar la ineficacia del primero.

En el supuesto que se consulta no se señala respecto del primer préstamo hipotecario razón alguna que afecte a su ineficacia, inexistencia o nulidad, por lo que siendo, en principio, perfectamente válido y legal, debemos entender que solo razones de oportunidad son las que determinan la cancelación del mismo y el otorgamiento de un nuevo préstamo, no siendo, por tanto, de aplicación la exención pretendida.

En consecuencia, nos encontramos ante una escritura pública que reúne todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido para tributar por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

CUESTIONES COMUNES

RECARGOS

Aplicación del recargo cuando el último día hábil a efectos administrativos cae en sábado.
(S.T.S.J. de Madrid, 23 de marzo de 2010)

El objeto de la litis deriva de que, acaecido el hecho imponible en fecha 22-1-00 (fallecimiento de la causante), la autoliquidación se ingresa en fecha 23-10-00 (lunes), en razón de que el último día del plazo de ingreso (seis meses) era sábado (22-7-00) y por consiguiente día hábil a efectos administrativos, lo que determina que el retraso en el ingreso es de tres meses y un día, por lo que corresponde un recargo del 10%, conforme al art. 61.3 LGT (1963, aplicable al caso).

La parte actora, tras señalar y documentar que a las restantes coherederas en las mismas condiciones se les fijó por el TEAR, estimando sus reclamaciones, un recargo del 5%, entiende que debe aplicársele igual criterio al respecto, dado en definitiva el carácter inhábil de los sábados en periodo de verano a efectos tributarios, al estar cerradas las oficinas bancarias y de la propia Administración tributaria.

Para la Sala asiste razón a la actora en su pretensión, siendo correcto el criterio aplicado por el TEARM en su Resolución, respecto de las demás coherederas, ya que siendo sábado el 22-7-00 (día final de ingreso),

el plazo finalizaba el siguiente día hábil (lunes 24-7-00), con lo que, efectuado el ingreso en fecha 23-10-00, el mismo se ha hecho dentro de los tres meses siguientes a la finalización del plazo de ingreso, por lo que corresponde un recargo del 5% y no ya del 10%.

EXENCIONES SUBJETIVAS

Empresa de Suelo Pública.
(S.T.S.J. de Andalucía, 2 de marzo de 2010)

La cuestión objeto de controversia es la consideración de Administración Institucional de la Empresa del Suelo Público de Andalucía, y por lo tanto, de su derecho al reconocimiento de la exención tributaria

Para la resolución de la cuestión suscitada ha de remitirse al artículo 45.I. A) a) del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, cuando declara la exención de carácter subjetivo del Estado y de las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales (...) extendiendo la aplicación de la exención a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por ley al del Estado o al de las Administraciones Públicas citadas.

Por su parte, el Decreto 262/1985, de 18 de diciembre, de la Junta de Andalucía caracteriza a la Empresa Pública del Suelo de Andalucía como enti-

dad pública de las previstas en el artículo 6.1.b) de la Ley 5/1983 de la Hacienda pública de Andalucía que la conceptúa como entidad de derecho público con personalidad jurídica que por ley viene a ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado, poseyendo el carácter de entidad urbanística especial. Por tanto la EPSA queda configurada como un ente instrumental para el cumplimiento de unos fines públicos, que se rodea de las notas características de una entidad pública empresarial, que a nivel estatal encuentra su encuadre dentro de los organismos públicos junto con los de carácter administrativo pero distanciándose de ellos en cuanto se rige por las normas del Derecho privado, y diferenciada, a su vez, de las sociedades mercantiles que se regulan en la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 6/1997 participadas con capital mayoritario de entes públicos.

Así caracterizada la EPSA parece que debe quedar fuera de duda que forma parte de la Administración Institucional de la Comunidad Autónoma, y por tanto le es aplicable la exención contenida en el artículo 45.I.A) a) del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

DESLINDE IVA-TPO

PERMUTA

Permuta de solar por obra futura. (Consulta nº V2079-10 de 21 de septiembre de 2010 de la DGT)

La transmisión a una entidad promotora de varios solares, a los efectos de construir un edificio destinado a viviendas y garajes, pactándose su pago aplazado mediante la entrega de viviendas y garajes a construir; la entrega de los inmuebles estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (que habrá tributado en el momento de la permuta por el solar), al ser el vendedor un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial, y por lo tanto no estará sujeto al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, al no estar sujeta a dicho concepto, la escritura pública en la que se documente la entrega de los inmuebles quedará sujeta a Actos Jurídicos Documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto.

Por otro lado, la contraprestación en especie acordada como precio no era inscribible en el Registro de la Propiedad, ya que

no encaja en ninguno de los supuestos previstos en el artículo 2 de la Ley Hipotecaria; este acto no constituye “per se” una transmisión; no se puede transmitir lo que no existe y las viviendas objeto del compromiso aún no habían sido construidas

En otras palabras, este acto no es título traslativo del dominio, sino la asunción de una obligación de trasladar el dominio, que no es lo mismo; y como determina el trascrito artículo 3 del Reglamento Hipotecario, la obligación de transmitir el dominio no es inscribible, por lo que el consultante no pudo tributar por el mismo concepto de actos jurídicos documentados.

CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

Adquisición de terrenos en curso de urbanización por una persona física no empresario o profesional para destinarlos a su venta posterior. (Consulta nº V1993-10 de 10 de septiembre de 2010 de la DGT)

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 la misma **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.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta presentado, la consultante **adquiere unos terrenos asumiendo el coste de urbanización de los mismos con la intención de destinarlos a su venta posterior**. Por consiguiente, en virtud de lo dispuesto en los párrafos precedentes, la consultante se convierte en urbanizador de los mencionados terrenos, adquiriendo la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido desde el momento en que se le incorporan los costes de urbanización, lo que tiene lugar con el pago efectivo al Ayuntamiento de las correspondientes cuotas urbanísticas.

En todo caso, es importante señalar que **la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan**. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La acreditación de la intención de destinar los bienes o

servicios respectivos al desarrollo de una actividad empresarial podrá efectuarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y, en particular, conforme a lo dispuesto en el apartado 2, del artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre

TRANSMISIÓN MEDIANTE SUBASTA

Venta efectuada mediante subasta judicial de bienes de una entidad empresarial. (S.T.S. 2 de noviembre de 2010)

La cuestión litigiosa, que se centra en determinar si la venta efectuada mediante subasta judicial de bienes de una entidad empresarial, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Sobre la naturaleza jurídica del proceso de ejecución, en una transmisión de derechos reales, como la propiedad, la condición de transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo en que se efectúe la transmisión, ya que, sea la misma voluntaria o forzosa (caso de la subasta judicial), el transmitente es el titular del derecho real que se cede, abstracción hecha de quien sea el órgano que formalice o documente dicha transmisión. En realidad, el Juez se limita a encauzar la venta, impuesta forzosamente al propietario-deudor, pero no lo suplanta

si no es, exclusivamente, en el plano instrumental, ya que, en el plano de los derechos reales, la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, sin que tal propiedad haya pasado de aquél al Juez y de éste al adjudicatario; y es que el Juez, en la suplantación que hace del deudor, se limita a dictar el auto de adjudicación, en lugar de la escritura de venta que en su caso debería realizar el propio deudor.

Debe reputarse, por tanto, que la actividad empresarial de un promotor inmobiliario está integrada tanto por la típica venta voluntaria de pisos para obtener la rentabilidad propia de tal negocio, como por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas generadas en dicha actividad, pues la misma implica no sólo la obtención de ingresos sino también la obligación de pagar las deudas, soportando, en su caso, cuando no se pueda atenderlas voluntariamente, la ejecución forzosa del patrimonio, de modo que venta voluntaria y venta forzosa no son sino las dos caras de la misma actividad empresarial.

SEGUNDA ENTREGA

Venta de los inmuebles adquiridos mediante aportación no dineraria de una rama de actividad. (Consulta nº V2360-10 de 28 de octubre de 2010 de la DGT)

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Ley

37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número **se subrogarán**, respecto de dichos bienes y derechos, **en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º** y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.

Esto implica que no se considerará que se ha producido entrega alguna de los inmuebles incluidos en la transmisión de una universalidad de bienes no sujeta por aplicación del anterior precepto. Es decir, los bienes inmuebles mantienen su status a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º.

Por tanto, en el supuesto de que la aportación de bienes inmuebles a la sociedad como consecuencia de una ampliación de capital hubiera resultado ser una operación sujeta al impuesto, la calificación de primera, segunda o ulterior entrega de edificaciones que hubieran merecido los bienes inmuebles en cuestión es la que deberá aplicarse en el supuesto de una entrega de los mismos por parte de la sociedad que los recibió como aportación no dineraria.

Si esta calificación es de segunda o ulterior entrega de edificaciones, se tratará de una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Si se tratase de una primera entrega, entonces correspondería repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión de dicha transmisión.

PATRIMONIO EMPRESARIAL

Incumplimiento del requisito de continuar con la actividad empresarial. (S.T.S.J. de Madrid, 13 de julio de 2010)

La Administración tributaria considera procedente la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en relación con una operación de compraventa de un edificio por entender que se transmitió la totalidad de un patrimonio empresarial y no un inmueble, como así entiende la recurrente. La Administración tributaria considera que al comprar el citado inmueble la recurrente se subrogó como arrendadora en el contrato que sostenía el arriendo del único local de la finca y de ello deduce que la compradora continúa en el negocio arrendaticio del anterior propietario.

La recurrente considera que la compraventa de la finca estaba sujeta al pago del Impuesto sobre el Valor Añadido y no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, niega que haya adquirido la totalidad del patrimonio empresarial de los vendedores y también niega que hayan continuado en la actividad empresarial de los vendedores por lo que no es aplicable la regla que obliga a tributar por ITP.

El objeto de la litispendencia se centra en determinar si la operación de compraventa debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, porque se está ante la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de los vendedores y no de la mera transmisión de un inmueble respecto del cual se ha tributado ya por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Sala estima las pretensiones de la parte recurrente porque la Administración tributaria no ha acreditado que concurre en el comprador el requisito exigido de continuar con la actividad empresarial de arrendamiento de pisos y locales desarrollada por el vendedor en el inmueble que se adquiere, requisito este que es necesario, para poder exigir que dicha transmisión tribute por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La Administración tributaria entiende que la actividad de arrendamiento de inmuebles realizada por los vendedores se continua por los compradores dado que se han subrogado en un contrato de arrendamiento de uno de los locales del citado inmueble. La Sala considera que ese único dato es insuficiente para entender que la parte compradora ha continuado con el desarrollo de la actividad empresarial de arrendamiento de locales de los vendedores.

Traspaso de un restaurante, adquiriendo los derechos arrendaticios del local, la licencia de actividad, el mobiliario y los utensilios. (Consulta nº V2288-10 de 25 de octubre de 2010 de la DGT)

El conjunto de elementos transmitidos conforman una unidad económica autónoma. En estas circunstancias resultará de aplicación el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 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, dispone en sus apartados 1, letra A) y 5 lo siguiente:

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

“5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Vista la normativa expuesta, la operación no constituiría una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el apartado 5 del artículo 7 del texto refundido, transcrito anteriormente.

En el presente caso, el arrendamiento no estaría exento en virtud del artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que dicho artículo se refiere únicamente a terrenos y construcciones de carácter agrario, así como a edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, y no al arrendamiento de un local comercial como es el caso planteado en la presente consulta.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN

Revocación del pacto de mejora por ejercicio de la condición resolutoria debido al incumplimiento de las obligaciones impuestas al mejorado. (Consulta nº V2102-10 de 22 de septiembre de 2010 de la DGT)

La transmisión de bienes al descendiente, de forma gratuita, mediante un pacto de mejora, regulado en los artículos 214 a 218 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Conforme al artículo 214 “son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos”, disponiendo el artículo 215 que “Los pactos sucesorios podrán suponer la entrega o no de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en el primer caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado”.

Nos encontramos con una transmisión de un inmueble en virtud de un pacto sucesorio, sometida a condición resolutoria. Incumplidas por

parte de la hija las obligaciones que operaban como condición, se pretende de común acuerdo resolver la transmisión recuperando los padres la propiedad de la vivienda. Por tanto, la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato no es la de ser una transmisión que deba tributar por la primera de las modalidades de Transmisiones Patrimoniales, para lo que le faltaría el dato de la onerosidad, sino la resolución de una transmisión a título sucesorio que implica la recuperación de la propiedad de un bien que anteriormente ya se había tenido.

En consecuencia, la no sujeción de escritura de resolución de la condición a que estaba sometido el pacto de mejora a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, determina la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, tanto por la cuota fija como por la cuota variable, al cumplir todos los requisitos exigidos en dicho precepto:

- Tratarse de una primera copia de una escritura pública
- Tener contenido económico
- Ser inscribible en el Registro de la Propiedad

- No estar sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

BASE EN LOS SEGUROS DE VIDA

Percepción por el cónyuge supérstite de un capital en concepto de prestación por fallecimiento derivado de un contrato de seguro de vida. (Consulta nº V2323-10 de 27 de octubre de 2010 de la DGT)

El artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que constituye el hecho imponible del impuesto:

“c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.”

Por su parte, el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, determina que “no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta

al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

De acuerdo con los preceptos mencionados, cabe concluir que, cuando contratante y beneficiario coincidan en la misma persona, la prestación estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en caso contrario, se someterá al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante lo anterior, hay que hacer referencia al artículo 39.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que dispone lo siguiente:

“2. Cuando el seguro se hubiere contratado por cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales y el beneficiario fuese el cónyuge sobreviviente, la base imponible estará constituida por la mitad de la cantidad percibida.”

Por tanto, si el pago de las primas se hubiese realizado con cargo a la sociedad de gananciales, sólo quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la mitad de la cantidad asegurada, quedando la otra mitad sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se determinaría acumulando la mitad de la prestación percibida del contrato de seguro al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del bene-

ficiario, según lo previsto en el artículo 9.c) de la Ley 29/1987.

Respecto de la otra mitad de la prestación, el artículo 25.3.a).1º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, considera como rendimientos íntegros de capital mobiliario los rendimientos procedentes de contratos de seguros de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta misma Ley deban tributar como rendimientos del trabajo. (...)

Con independencia de lo anterior, hay que señalar que la circunstancia de que exista entre los cónyuges sociedad de gananciales no impide que uno de ellos contrate un seguro en las mismas condiciones antes expuestas, pero siendo el **pago de la prima a cargo de sus bienes privativos**. De esta manera, se presume que cuando interviene sólo un cónyuge en concepto de contratante, sin referencia expresa en el contrato a que el pago de la prima es con cargo a la sociedad conyugal, el contrato se entiende celebrado por el contratante a su cargo, con la consecuencia de que la cantidad total pagada al cónyuge supérstite tras el fallecimiento del asegurado quedaría sujeta exclusivamente al pago del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

PRESUNCIONES DE TITULARIDAD

Carácter privativo o ganancial de la deuda pública es-

pecial a nombre del cónyuge supérstite. (S.T.S. de 10 de noviembre 2010)

La cuestión suscitada radica en actas de disconformidad liquidadas a los herederos en las que se hacía constar que el causante y su cónyuge son suscriptores de deuda pública especial declarada, que debió ser incluida en la relación de bienes del causante por su carácter de bien ganancial. Los recurrentes sostienen que dada la finalidad última del régimen excepcional tributario de la deuda pública especial, regulada en la disposición adicional 13ª de la Ley 18/1991 (dar salida a los títulos financieros opacos pero admitidos y regulados por la ley y sus características), la opacidad, la identidad entre suscriptor y sujeto pasivo y la imposibilidad de constatar el origen de los recursos con cargo a los cuales se ha suscrito la deuda, la presunción de ganancialidad del Código Civil (artículo 1361) debe ceder, porque, según el art. 4.2 del C.C “una situación excepcional” se rige por su propia normativa excepcional, no por una ley que regula situaciones de normalidad.

Para la Sala, es cierto que la deuda pública especial tenía un régimen específico muy peculiar, pero el mismo sólo afectaba parcialmente al Impuesto sobre Sucesiones, al establecer la letra d) del apartado 3º de la Disposición Adicional 13ª que “el fallecimiento de los titulares de los activos de la

Deuda Pública Especial dará lugar al devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No obstante la liquidación de la parte del Impuesto correspondiente a dichos activos quedará diferida al momento de su amortización ordinaria o anticipada". Ahora bien, esta norma en modo alguno excluía la presunción de ganancialidad que establece el Código Civil en su art. 1361 respecto al origen de los fondos, por lo dado que en ningún momento se justificó la privación de los activos suscritos por la esposa, la conclusión a que llegó la Administración debe estimarse correcta.

AJUAR DOMÉSTICO

Falta de prueba de inexistencia del ajuar doméstico o de que su valor es inferior. (S.T.S.J. de Madrid, 24 de marzo de 2010)

El recurrente alega que los bienes integrantes del caudal relicto eran en su mayoría fincas rústicas, siendo el resto dinero en efectivo depositado en distintas cuentas bancarias, por lo que no existe inmuebles urbanos sobre los cuales aplicar el porcentaje previsto para la determinación de ajuar doméstico. Continúa diciendo que la existencia de ajuar doméstico es una presunción *juris tantum*, que admite prueba en contrario, y que su inexistencia se acredita cuando se prueba

la falta de bienes inmuebles del causante y que, además, habitaba en la vivienda de un familiar, sin que se pueda exigir lo que sería una prueba diabólica.

Para el Tribunal, incumbe a la actora acreditar la inexistencia de ajuar doméstico o que su valor es inferior al que resulta de la aplicación de las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio. De los datos de hecho que aduce alegante, la Sala no puede considerar que de ello se derive la acreditación de la inexistencia de ajuar doméstico.

Frente a lo que se parece deducir de las alegaciones de la parte actora, el ajuar no se hace depender de la titularidad de bienes inmuebles urbanos, pues una persona puede carecer de ellos y tener sin dificultad los bienes que conforman el ajuar, viva en una vivienda alquilada, cedida o junto con otra u otras personas en sus viviendas, sin olvidar, por otra parte que la actora tampoco acredita que el causante viviera en casa de la persona con la que compartía su vida. Finalmente, frente a lo que sostiene la recurrente, no se está en el caso de una prueba diabólica, pues basta con probar hechos de los que se pueda deducir conforme a reglas ordinarias y normales de razonamiento que una persona carece de bienes muebles, ropas o enseres propios, sin que sea aceptable escudarse en la dificultad

probatoria para eludir la carga de desvirtuar una presunción *iuris tantum* establecida en la ley, sin que eso se pueda considerar anómalo, ya que lo normal es que toda persona disponga de esos bienes que dedica o se destinan a su uso personal. En definitiva, ante la falta de prueba de inexistencia del ajuar o de que su valor es inferior al establecido "*ope legis*" (extremo probatorio de menor dificultad), el recurso es desestimado.

COMPROBACIÓN DE VALORES

Valor real. (S.T.S. 14 de julio de 2010)

El objeto del recurso es la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones practicada por la Administración, por la disconformidad del sujeto pasivo con el resultado de la comprobación de valores de las participaciones que tenía el causante en una entidad mercantil, dado que la comprobación realizada por perito de la administración es muy superior a la declarada. Concretamente, entiende el interesado que para la comprobación de valores no se había tenido en cuenta el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino que, con vulneración del principio de estanqueidad fiscal, la administración había acudido al artículo 16 de la Ley del Im-

puesto sobre el Patrimonio.

Para el Tribunal, los apartados 1 y 2 del artículo 18 de la Ley del ISD habilita a la Administración para que compruebe el valor de los bienes y derechos transmitidos según el “valor real” de esos bienes. Ello significa que si la utilización de cualquiera de los medios del artículo 52 de la LGT nos ofrece un valor que no es el “real” de los bienes transmitidos, tal valoración debe ser rechazada por mucho que se cobije en el citado artículo 52 de la LGT, y es que de lo que se trata es de encontrar el “valor real” de los bienes transmitidos, y no un valor cualquiera de los bienes, aunque se utilice un medio previsto en el artículo 52 de la L.G.T.

Esto es lo que sucede en el presente caso, donde hay motivos sobrados para entender que la valoración de los bienes no ha sido correctamente efectuada por la Administración. Puesto que en el caso analizado los beneficios computados por la mercantil fueron extraordinarios, consecuencia de enajenaciones inmobiliarias, y, objeto, en su mayor parte, de reparto entre los accionistas. De este modo el método utilizado no ofrece el valor real de las participaciones controladas sino una cifra que es fruto de circunstancias aleatorias cuya permanencia no consta en el momento de la muerte del causante. Por tan-

to, el método utilizado para la comprobación de valor de los bienes transmitidos no es correcto, pues el valor obtenido para los bienes no parece ser el real.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Aplicabilidad de la reducción del 95% en la base imponible en caso de fallecimiento de la titular de explotación de extracción y venta de corcho.
(Consulta nº V1874-10 de 1 de septiembre de 2010 de la DGT)

La consultante desarrolla una actividad consistente en la extracción y venta de corcho en una finca de su propiedad, actividad cuyos rendimientos se califican como derivados del ejercicio de una actividad económica, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 27 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, que dispone lo siguiente:

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente

la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”.

Por otro lado, la finca rústica de su propiedad tiene la consideración de elemento afecto a la actividad empresarial, siempre que cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 29 de la misma Ley, (...)

A dicho respecto, debe tenerse en cuenta que se consideran **bienes inmuebles afectos** aquellos en los que se desarrolla la actividad económica por el contribuyente, como es el caso de la finca rústica en la que se realiza la actividad.

La actividad desarrollada tiene un ciclo de producción de entre 9 y 10 años, aproximadamente, con los consiguientes periodos intermedios entre extracciones de corcho, periodos en los que pueden realizarse o no nuevas inversiones o actividades de mantenimiento en la finca, que pueden ser nece-

sarias o no. Ello no indica, por sí solo, que la finca esté des-afectada, ni que la actividad se encuentre interrumpida por dicho motivo, ya que continúa existiendo una ordenación de factores de producción por parte de la consultante.

Atendiendo exclusivamente a la situación descrita en el texto de la consulta, salvo prueba en contrario, se podría considerar cumplido el requisito de ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa de la actividad por parte de la consultante.

Por lo que respecta a la determinación de **“la principal fuente de renta”** de la consultante, cabe señalar que en contestación a consulta nº 0810-04, de fecha 30/03/2004, referida precisamente a una actividad agraria de recogida de corcho y en relación con la determinación del volumen de rendimientos a tener en cuenta para la aplicación del régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se consideró que para la determinación del volumen anual de operaciones, en supuestos en que el periodo de generación de rendimientos fuese dilatado en el tiempo, procedía **dividir el volumen de ingresos íntegros entre el número de años de generación de los mismos**.

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto y en los términos descritos en el escrito de

la consulta, puede indicarse, a modo de conclusión, que cumplido el requisito de ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa de la actividad por parte de la consultante y siempre que, como consecuencia de la periodificación de ingresos, las rentas obtenidas por la actividad de extracción y venta de corcho constituyan, para cada ejercicio, al menos el 50% de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, procedería la exención en el impuesto patrimonial y, consecuentemente, se cumpliría el requisito que a tal efecto establece el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 para la aplicación de la reducción que regula.

Cálculo de la reducción del 95% sobre participaciones de una sociedad. (Resolución del T.E.A.C. 6 de octubre de 2010)

La cuestión que trae causa es la inclusión a efectos del cálculo de la reducción sólo de las deudas directamente vinculadas con dichas participaciones, pero no la parte proporcional de las deudas generales de la herencia.

El Tribunal indica que de la literalidad del art. 20.2.c) Ley 29/1987, la reducción se aplicará sobre el valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, sin que se especifique en la norma que por tal

valor deba entenderse el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, incluyendo, por tanto, las deudas y gastos generales de la herencia que correspondan a los mismos y, dentro de ellos, la parte proporcional del total de deudas dejadas por el causante y también la parte proporcional de los gastos de entierro y funeral, entre otros. Tal interpretación no puede entenderse que corresponda al espíritu y finalidad de la norma, pues el precepto se refiere exclusivamente al valor de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades y esto es independiente conceptual y realmente del valor total de la base imponible, y está compuesto por el activo que dicho valor suma o aporta a la base y el pasivo exclusivamente ligado a él, por lo que la reducción ha de practicarse sobre el valor que dicho activo fiscalmente supone, sin la minoración de conceptos, como cargas o deudas extraños a él.

No procede la reducción del 95% por arrendamiento de bien inmueble. (S.T.S.J. de Madrid, 22 de marzo de 2010)

La cuestión que aquí se discute, es si resulta procedente aplicar la reducción del 95% prevista en el art. 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por transmisión “mortis causa” de una empresa familiar. El causante,

percibía ciertas cantidades por el arrendamiento de un bien inmueble, mientras que los recurrentes afirman que no se trataba de rendimientos de capital inmobiliario, pese a así declararse por error por el causante en sus declaraciones de IRPF, sino que estamos ante rendimientos derivados de una actividad empresarial.

La Ley 18/1.991 del IRPF, vigente en el momento de los hechos, en su art. 40.Dos, señalaba que se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma. b) Que para el desempeño de aquélla se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral.

Para la Sala, de la prueba documental practicada impide apreciar que se ejerciese alguna actividad empresarial. Así, la Administración reconoce la existencia del local a que se refiere el art. 40 antes transcrito, pero respecto a los empleados, debe afirmarse que eran dos: una limpiadora, cuyos cometidos profesionales en nada guardan relación con la supuesta actividad empresarial y un asesor o gestor inmobiliario, que prestó declaración como testigo en el proceso y

del cual deben hacerse las siguientes apreciaciones: 1º.- Su declaración a favor de la tesis sostenida por los recurrentes debe ser valorada con mucha cautela por su relación familiar con los demandantes, al ser nieto del causante. 2º.- Aunque afirmó que trabajaba a jornada completa, lo cierto es que los documentos remitidos por la Tesorería General de la Seguridad Social acreditan que en el año de fallecimiento del causante, trabajaba con una jornada reducida de 4 horas. Y 3º.- En ningún momento se ha aportado contrato laboral que demuestre el contenido de la relación laboral.

A todo ello debe añadirse la inexistencia de alta alguna en el Impuesto sobre Actividad Económicas por el causante en el ejercicio de la actividad empresarial correspondiente, ni justificación de declarar en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio de la exención del art. 4.Ocho. Finalmente no se aportan todos los contratos de arrendamiento, sino tan solo dos de fechas anteriores y en ellos el causante aparece como persona física y no como empresario. Tampoco se aporta prueba alguna sobre el cumplimiento por el causante de sus obligaciones contables como empresario. En definitiva, la valoración en conjunto de la prueba practicada impide considerar que existiese una actividad empresarial, por lo

que reducción legal no puede ser aplicada.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Partición realizada por el testador y excesos de adjudicación. (Consulta nº V2000-10 de 13 de septiembre de 2010 de la DGT)

- El testador puede hacer la partición de sus bienes sin más límite que el respeto a las legítimas (Art. 270 y 273 Ley 2/2006, de 14 de junio, reguladora del Derecho Civil de Galicia)
- Si el testador hubiera hecho la partición, “se pasará” por ella en tanto no perjudique las legítimas (Art. 1.056 Código Civil)
- Los interesados solo tienen facultad para realizar la partición cuando el testador no la hubiere hecho el testador (Art. 294 Ley 2/2006 y Art. 1.058 del Código Civil).
- La partición confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados (Art. 1.068 del Código Civil).

Pues bien, conforme a la escritura aportada, el causante otorgó testamento el 28 de noviembre de 1988 legando a su cónyuge el usufructo de su herencia y a sus tres hijos la participación ganancial que le corresponda en determinados bienes, a los que no alude

genéricamente o mediante un coeficiente, sino que especifica y detalla de forma individualizada.

Cuando en dicha escritura se procede a disolver la sociedad de gananciales se hace adjudicando al cónyuge superviviente el pleno dominio de una mitad indivisa de todos y cada uno de los bienes que integran la sociedad de gananciales por lo que en nada resultan afectadas las disposiciones del causante, al seguir integrando la masa hereditaria los mismos bienes que antes de la disolución de la sociedad, modificándose tan solo el coeficiente de titularidad que se reduce a la mitad indivisa que correspondería al cónyuge premuerto.

Por tanto, aplicando los preceptos anteriormente transcritos, hay que entender que la partición o adjudicación de esa mitad indivisa de todos y cada uno de los bienes que integran la masa hereditaria a los interesados ya había sido realizada por el testador en su testamento, a cuya voluntad debe estarse en tanto no perjudique las legítimas, pues, como dice el artículo 1.056 del Código Civil, debe “pasarse” por ella, dado que la facultad de partir se concede a los interesados tan solo para el caso de que el testador no lo hubiere hecho.

Por otro lado, en la partición realizada por el testador no puede producirse exceso de adjudicación alguno, pues tal

concepto resulta de la comparación entre lo que corresponde a cada interesado según el título testamentario y lo que realmente se le adjudica, ya surja este exceso de la declaración de las partes o de la comprobación de valores.

Una vez concluido que no estamos en un supuesto de partición y adjudicación de herencia, corresponde examinar la verdadera naturaleza y tratamiento tributario de lo que los interesados han denominado compensación en metálico de los excesos de adjudicación.

Si conforme al artículo 1.068 “La partición legalmente hecha confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados”, los interesados, en virtud de la partición hecha en el testamento por el testador, ya habían adquirido la propiedad de los bienes adjudicados por el mismo, por lo que debemos entender que en virtud de la escritura de 15 de julio de 2010 lo que tiene lugar es una serie de transmisiones de carácter oneroso entre los tres hermanos

PRESENTACIÓN

Solicitud de prórroga para presentar la declaración del Impuesto. (S.T.S.J. de País Vasco, de 29 de marzo de 2010)
La cuestión que se planteó ante el Tribunal Foral, es la

de determinar si procede o no la prórroga solicitada por la recurrente para presentar la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a la herencia de su hermano. El 8 de septiembre de 2.006 se solicita prórroga de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones relativa a la herencia causada con fecha de 19 de febrero de 2.006. El 5 de enero de 2.007 se presentó la autoliquidación del impuesto.

El art. 43.1.a del Decreto Foral 85/1994, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fija el plazo de presentación de las declaraciones en seis meses desde el devengo del impuesto, que según lo dispuesto en el art. 23.1 de la Norma Foral 3/1999, reguladora del impuesto, tiene lugar en la fecha de fallecimiento del causante; no obstante, el art. 43.2 del Reglamento, permite que, con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en la letra a) del apartado anterior, pueda solicitarse prórroga para la presentación de la autoliquidación por un nuevo plazo de 6 meses, que se concederá de forma automática y que comenzará a contarse desde que finalice el plazo de seis meses establecido, llevando consigo la obligación de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se presente la correspon-

diente autoliquidación. Constatando que la petición de prórroga se realizó fuera de plazo, es decir, pasados seis meses de la fecha de devengo del impuesto, sin que las alegaciones de la demanda justifiquen tal proceder, el acuerdo impugnado es confirmado.

COMPETENCIA TERRITORIAL

Determinación de la Administración competente para liquidar el Impuesto. (S.T.S.J. de Navarra, 22 de marzo de 2010)

El artículo 108 de la Ley General Tributaria de Navarra alcanza únicamente a los documentos o reconocimiento espontáneo de hechos o circunstancias integrantes, en su caso, de un hecho imponible. La declaración de la residencia fiscal de la causante formulada por los sujetos pasivos del impuesto de sucesiones en el acto de presentación de la declaración de ese tributo, ni tiene el valor de una declaración espontánea ni afecta a los elementos definitorios del hecho imponible, sino al hecho determinante de la competencia de la Administración Tributaria de Navarra para liquidar el impuesto.

El primer dato que hay que tener en cuenta, dado su valor de presunción iuris tantum, es el empadronamiento de la fallecida en Palencia. Esa pre-

sunción traslada a los apelantes la carga de acreditar lo contrario, más teniendo en cuenta su disponibilidad y facilidad para probar un hecho positivo como el de la residencia en un determinado lugar, en comparación con las que tiene la Administración para probar el hecho (negativo) contrario a ese.

Para la Sala, las pruebas practicadas no acreditan que la causante hubiera permanecido en territorio navarro el mayor número de días correspondientes al año inmediatamente anterior al día del devengo del impuesto. Así, se considerará, salvo prueba en contrario, que una persona física permanece en Territorio de Navarra cuando radique en él su vivienda, presunción que también se vuelve en contra de la apelante ya que la causante no tenía vivienda propia en Navarra, sino en Palencia, y lo mismo hay que decir de su patrimonio. Además, la causante había presentado sus declaraciones del IRPF y del Patrimonio del ejercicio 2003 y anteriores en la Administración Tributaria de Castilla y León. Por tanto, los tres puntos esenciales de conexión de un sujeto con un territorio, (la vivienda habitual, el patrimonio o principal centro de intereses y el lugar declarado como residencia fiscal) vinculan a la causante con Palencia y no con Pamplona.

No es óbice a esa determinación de la residencia fiscal el hecho de que las declaraciones de los Impuestos de la Renta y del Patrimonio 2004 y 2005, hayan sido presentadas ante la Hacienda Foral de Navarra, pues amén de tratarse de un acto realizado (post mortem) por los herederos, no hay que confundir la residencia fiscal de un miembro de la unidad familiar con la residencia fiscal del miembro o miembros de esa unidad determinante, en su caso, de la competencia de la Hacienda Foral.

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

CALIFICACIÓN DE LAS DONACIONES

“Animus donandi”. (Consulta nº V1980-10 de 10 de septiembre de 2010 de la DGT)

Una promotora de viviendas pretende incentivar a los futuros adquirentes mediante la concesión de un descuento en el precio de venta, con la peculiaridad de que dicho descuento se reconoce como una deuda de la parte vendedora que se hará efectiva a la parte compradora, no en el acto de la compraventa, sino mediante el pago de unas cantidades mensuales durante un determinado plazo.

El artículo 618 del Código Civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta. La doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: Primero, el empobrecimiento del donante; segundo, el enriquecimiento del donatario; tercero, la intención de hacer una liberalidad (animus donandi).

No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enri-

quecer al donatario. El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente: “No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina” (Sentencia de 22 de abril de 1967). “Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación” (Sentencia de 7 de diciembre de 1948). “Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación” (Sentencia de 2 de abril de 1928).

De todo ello, se deriva la inexistencia de donación en aquellos supuestos en los que la entrega de bienes o la prestación de servicios se hayan producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando éste no haya desembolsado precio alguno.

De la sucinta enumeración de los hechos formulada en la consulta, parece que esta teoría pudiera resultar aplicable al supuesto analizado, puesto que los descuentos de la compraventa con carácter gratuito por

una persona física o jurídica en favor de sus clientes no parecen tener como intención la de beneficiar a estos últimos (animus donandi) sino que probablemente respondan a mecanismos comerciales de captación y conservación de clientela a que se ven forzadas las empresas y empresarios en entornos de libre competencia. Respondiendo, por lo tanto, dicha operación a fines de “marketing” o publicidad, no se apreciaría la existencia de animus donandi, por ello no existiría desde una perspectiva civil un contrato de donación, no resultando coherente gravar la operación a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante lo anterior, si los descuentos realizados lo hubieren sido con la intención de hacer una liberalidad en favor de los clientes, existiría desde una perspectiva civil una donación, que resultaría gravada a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este último caso, si el beneficiario fuera una sociedad, no entraría dentro del ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que dicho impuesto sólo grava los incrementos de patrimonio a título lucrativo obtenidos por las personas físicas.

Trascendencia fiscal de la inclusión de dos hijos menores de edad como cotitulares en una cuenta bancaria. (Consulta nº V2101-10 de 22 de septiembre de 2010 de la DGT)

PRIMERO: DISTINCIÓN ENTRE TITULARIDAD DE DISPOSICIÓN Y TITULARIDAD DOMINICAL.

A este respecto, cabe indicar, en primer lugar, que el Derecho tributario no modifica la titularidad de los bienes y derechos y así se establece con carácter general en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Segundo: Distinción entre las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos.

Ya se ha dicho que el mero hecho de apertura de una cuenta corriente, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que comporta “prima facie”, en lo referente a las relaciones derivadas del depósito irregular en que toda cuenta corriente bancaria se apoya, es que cualquiera de los titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta (titularidad de disposición). Por lo tanto, cualquiera de ellos puede disponer de parte o del todo y hasta resolverla o extinguirla vía artículo 279 del Código de Comercio. Todo ello, con independencia de la titularidad dominical, que deberá probarse con arreglo a derecho y al margen de la prueba sobre la cotitularidad de disposición de la cuenta.

Ahora bien, esta titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan

los cotitulares de ella (salvo que antes decidan resolver o modificar las condiciones del contrato), pero no puede extenderse más allá de la muerte de alguno de ellos, pues, en ese momento, entran en juego las disposiciones civiles que regulen la sucesión del fallecido. Como ha dicho el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, “... a la muerte de un cotitular y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos”.

Es decir, a partir del momento del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro, u otros, deja de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios), según lo dispuesto en los artículos 659 (“La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte”) y 661 (“Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”) del Código Civil.

Por tanto la inclusión de dos hijos menores de edad como titulares en la cuenta bancaria, a priori carece por si misma de transcendencia fiscal al no poder entenderse que, como señala el Tribunal Supremo, el dinero depositado en las cuentas,

aún siendo estas indistintas, haya pasado a ser propiedad de los hijos por el solo hecho de figurar estos como titulares, pues los depósitos indistintos no presuponen comunidad de dominio.

Habrà que estar, por tanto, a las relaciones internas entre los distintos titulares de la cuenta y la originaria pertenencia de los fondos o numerario de la que ésta su nutre.

Si los fondos pertenecían al padre originariamente pero se ha producido una transmisión de la titularidad dominical de los mismos a los hijos mediante donación, será esta, la donación, la que tenga la correspondiente transcendencia fiscal, y ello tanto si, además, se produce o no la inclusión de los hijos como titulares en la cuenta corriente.

REDUCCIONES EN LA BASE

Reducción del 95% en la donación de acciones. (S.T.S.J. de Cataluña, 12 de abril de 2010)

El objeto de la litis es la donación de acciones de una sociedad. En el supuesto enjuiciado, ambas partes admiten que, en la fecha del devengo del impuesto, la sociedad no estaba sometida al régimen de transparencia fiscal, que el donante no obtenía remuneración alguna de la sociedad, así como que la donataria ejercía efectivamente funciones de dirección (como administradora), por las que percibió una remuneración. La

discrepancia radica en determinar si la cantidad percibida por la actora, en concepto de actividades profesionales debe comprenderse o no en el cómputo de la remuneración total por los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, a los efectos de determinar si concurre el presupuesto establecido en el art. 4.8.2.d) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, consistente en que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, por las que perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

El Tribunal no comparte el sentido de la Consulta emitida por la DGT en fecha 7 de octubre de 1999, a que alude la parte actora en sus argumentaciones, en la que se mantiene una respuesta positiva a la cuestión suscitada, en el sentido de entender, a los efectos del cálculo a que se refiere el párrafo en cuestión, “la procedencia de excluir los rendimientos de las actividades profesionales que gocen de exención con arreglo al artículo 4. Octavo. Uno de la Ley 19/1991”, con fundamento en “una interpretación lógica de la ampliación de la exención que la Ley 66/1997 hace a las actividades profesionales, tanto en el apartado Octavo. Uno como en el Dos (para las sociedades transparentes del artículo 75.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), así como la

fusión conceptual de unas y otras actividades en las denominadas “actividades económicas” de la nueva Ley del IRPF”.

Frente a ello, resulta aplicable en este caso la reiterada doctrina jurisprudencial, a cuyo tenor los beneficios fiscales se producen ex lege, por lo que no es posible modificar las condiciones legales que permiten su reconocimiento, ni cabe una interpretación extensiva de las exenciones y bonificaciones fiscales (por todas, STS de 5 de marzo de 2007). De todo lo cual se infiere que no se cumple en el supuesto enjuiciado el requisito de retribución superior al 50 por 100 del conjunto de rendimientos del trabajo y actividades económicas, por cuanto los percibidos por la actora, como consecuencia de las funciones de dirección en la entidad representan el 2,82 por 100 de la totalidad de los imputados a la citada en este caso.

Mantenimiento de la reducción en caso de venta de farmacia que había sido donada 6 años antes, reinvertiendo el importe obtenido en otra farmacia. (Consulta nº V1936-10 de 8 de septiembre de 2010 de la DGT)

Tanto en los epígrafes 1.2.d) y 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo como en diversas contestaciones a consultas, este Centro Directivo ha interpretado el requisito de permanencia de la adquisición como exigencia de mantenimiento del valor de adquisición durante el

plazo legal, si bien en el caso particular de las transmisiones gratuitas “inter vivos”, a que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con la exigencia adicional de que el donatario cumpla los requisitos establecidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

De acuerdo con lo anterior, si el importe de la enajenación de la farmacia se reinvierte de forma inmediata en otra, manteniéndose al menos el valor por el que se practicó la reducción y el donatario sigue exento en el impuesto patrimonial, al menos durante el plazo restante para que se cumpla el plazo legal, la transmisión efectuada no afectará al régimen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la donación inicial ni a la ausencia de ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Todo ello sin perjuicio, como es obvio, de la tributación que proceda por la transmisión onerosa de la oficina de farmacia y de la adquisición de aquella en la que se reinvierta el importe obtenido, así como de las consecuencias que de ello deriven en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

SUJECCIÓN

Compraventa de una vivienda de protección oficial. (Consulta nº V1929-10 de 7 de septiembre de 2010 de la DGT)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE 9 de marzo).

El artículo 104 del TRLRHL, en su apartado 1, define el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana como:

“un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- ❖ Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- ❖ Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

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

“2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmueble.”

En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la

consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél.

A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”

De los artículos transcritos se deduce que **la realización del hecho imponible sólo se producirá si se transmite por cualquier título la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitati-**

vo del dominio, sobre los referidos terrenos; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente, de acuerdo con el artículo 106.1 del TRLRHL:

“a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.”

El IIVTNU se devenga, de acuerdo con lo establecido en el artículo 109 del TRLRHL, en

los casos de transmisión de la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

El TRLRHL en su regulación del IIVTNU no contempla ningún beneficio fiscal (exención o bonificación) respecto de las viviendas de protección oficial.

La consulta número V2399-09 citada por la consultante en su escrito, no se refiere a las viviendas de protección oficial, sino a la adjudicación de las viviendas, una vez construidas, a los socios cooperativistas, que ya eran dueños del terreno urbano sobre el que se ha realizado la construcción.

Por tanto, en el caso planteado en la consulta, **la compraventa de viviendas de protección oficial da lugar al devengo del IIVTNU por el incremento de valor del terreno urbano puesto de manifiesto con ocasión de dicha transmisión.**

La compraventa es un supuesto de transmisión onerosa de la propiedad, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1 del TRLRHL, antes transcrito, **será sujeto pasivo del IIVTNU la persona o entidad que transmita la propiedad del terreno de naturaleza urbana**

En el caso de que se tratase de una transmisión lucrativa de la propiedad, será sujeto pasivo la persona o entidad que adquiera el terreno.

EXENCIONES

Constitución de un derecho real de usufructo temporal a favor de una Fundación. (Consulta nº V2332-10 de 27 de octubre de 2010 de la DGT)

El hecho imponible del IIVTNU se produce por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana por cualquier título, ya sea oneroso o lucrativo, derivado de cualquier tipo de acto o contrato que suponga la transmisión del dominio, incluidas las ejecuciones forzosas de los bienes, o bien, por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL, es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente, en el caso de transmisión de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En el caso planteado en la consulta se trata de la constitución de un derecho real de usufructo temporal a título lucrativo sobre un bien inmueble urbano, por lo que estará sujeto

al IIVTNU el incremento de valor que experimente el terreno urbano y que se ponga de manifiesto con ocasión de la constitución del derecho real de goce limitativo del dominio. El sujeto pasivo, dado que la operación se realiza a título gratuito o lucrativo, será la entidad a cuyo favor se constituye el derecho real de usufructo temporal.

No obstante, si el sujeto pasivo del IIVTNU es una entidad a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, de 23 de Diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, hay que atender a lo dispuesto en el artículo 15.3 de dicha Ley 49/2002, que establece:

“3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.”

En caso de que no resultara de aplicación dicho régimen fiscal especial, la entidad a cuyo favor se constituye el usufructo temporal deberá tributar por el IIVTNU.

La base imponible del impuesto se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL, que para el caso de la constitución de dere-

chos reales de goce limitativos del dominio establece en la letra b) del apartado 2 que el valor del terreno en el momento del devengo será:

“b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

Consultas OT

64

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

Escritura de novación subjetiva de deudores

(Art 3.1.b) LISD; Art 12 RISD)

RESUMEN: La novación subjetiva de los deudores de un préstamo hipotecario, de forma que responden solidariamente frente al Banco tres de los cinco deudores iniciales, se califica como una operación de asunción de deuda.

En lo relativo a su tributación indirecta, debemos tener en cuenta que, si existe ánimo de liberalidad por parte del que asume la deuda de otro, nos encontraremos ante un hecho imponible gravado por el ISD, por la modalidad de Donaciones, siempre que se trate de una persona física.

En consecuencia:

- La operación resultará sujeta a la modalidad de donaciones del ISD.
- Son sujetos pasivos los deudores donatarios.
- La base imponible será el importe de la deuda que asumen gratuitamente los deudores finales.

CONSULTA PLANTEADA

Mediante escritura pública, los primitivos deudores solidarios de un préstamo hipotecario novan el préstamo hipotecario al amparo del art. 1205 del Código Civil.

El Banco consiente la novación a través de su representante en la misma escritura.

Son cinco los deudores (A, B, C, D y F). Los tres primeros quedan res-

pondiendo solidariamente frente al Banco y realizan la novación sin el conocimiento de los dos últimos.

Cuestiones:

- 1.- Procede liquidar la citada operación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados o podría considerarse una Donación.
- 2.- Quiénes son los sujetos pasivos.
- 3.- Determinación de la base imponible.

RESPUESTA

La convención descrita en su consulta constituye una asunción de deuda.

En lo relativo a su tributación indirecta debemos tener en cuenta que la modificación de un préstamo por cambio de deudor no supone la realización de un hecho imponible sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por cuanto ésta únicamente sujeta, por dicha modalidad impositiva, la transmisión de derechos (y no de deudas).

Por otro lado, si existe ánimo de liberalidad por parte del que asume la deuda de otro nos encontraremos ante un hecho imponible gravado por el ISD.

En efecto, el que es liberado de la deuda obtiene así un incremento patrimonial a título gratuito sujeto a la modalidad de donaciones –si es persona física–, por cuanto el artículo 12 del Reglamento del ISD considera como negocio jurídico gratuito e inter vivos a los efectos del ISD a:

“(…)c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento”.

En este sentido, establece la Resolución de la DGT de 15/09/2008 que: *“(…)si se efectúa una novación del préstamo consistente en in-*

cluir al consultante como codeudor, asumiendo el consultante su deuda, y, además, esta liberación de la deuda de ella se realiza sin contraprestación, se habrá producido uno de los supuestos que configuran el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos” (artículo 3.1.b) de la LISD), tal como preceptúa el artículo 12 del RISD, en su letra c), que dice que “Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos” a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes: ... c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento”.

En consecuencia:

1. La operación resultará sujeta a la modalidad de donaciones del ISD.
2. Son sujetos pasivos los donatarios: D y F.
3. La base imponible será el importe de la deuda de D y F que asumen gratuitamente A, B y C.

Transmisión de una concesión administrativa

(Art 7.9º, 11.Dos.3º LIVA; 7.1.B), 3, 7.5, 13 del TRITPAJD; Art 3, 10.3 RITPAJD; Art 334 CC)

RESUMEN: Si el transmitente de una concesión administrativa es un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad empresarial o profesional, como sucede en el supuesto planteado, su transmisión se tratará de una prestación de servicios, por cuanto tienen ese carácter “*las cesiones del uso o disfrute de bienes*”, de conformidad con el artículo 11.Dos.3º de la Ley del IVA, sujeta al IVA, no sujeta en consecuencia a la modalidad de TPO, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.5 del T.R. del ITPAJD.

No obstante lo anterior, lo previsto en el artículo 7.1 de la Ley del IVA, en la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, conlleva la no tributación por el IVA; sin embargo, hay que tener presente que el artículo 7.5 in fine del T.R. del ITPAJD establece la sujeción del inmueble transmitido a la modalidad de TPO.

Por último, cuando la transmisión de la concesión se documente en escritura o acta notarial existirá incidencia en cuanto a la cuota gradual que sujeta determinados documentos notariales, al reunirse los demás requisitos exigidos.

CONSULTA PLANTEADA

Mediante escritura pública se transmite la titularidad de una expenduría de tabaco por valor de 3000 euros.

Queríamos saber si se trata de la transmisión de una concesión administrativa y si tributa al tipo del 4%.

RESPUESTA

❖ La tributación de la constitución de las concesiones administrativas tiene un régimen peculiar de deslinde entre la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y el Impuesto sobre el Valor Añadido:

Se encuentra sujeta al IVA la constitución de concesiones que tengan por objeto, de acuerdo con el artículo 7.9º de la Ley del IVA:

- a. La cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b. La cesión de inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c. La cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- d. Autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

La constitución del resto de las concesiones se encuentra sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de conformidad con lo establecido en el artículo 7.1.B) del T.R. del ITPAJD, al tipo de gravamen establecido por la Comunidad Autónoma competente o, en su defecto, al 4 por 100.

❖ La tributación de la transmisión de una concesión administrativa no sigue las reglas establecidas para la constitución, debiendo tributar bien por IVA bien por TPO de acuerdo con las reglas generales de deslinde entre ambas modalidades.

La constatación de la dispar tributación entre la constitución y la transmisión se encuentra en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 10 del Reglamento del Impuesto, que establece que:

“La transmisión de sus derechos por el concesionario o por el beneficiario de los actos y negocios administrativos que se equiparan fiscalmente a concesiones administrativas, tributará al tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble

o inmueble de los derechos que se transmitan”

Así lo contempla también la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2001, que establece que:

(...) “con una concesión se transmite a los particulares, para la realización de obras públicas, prestación de servicios públicos o aprovechamiento del dominio público, esferas de actuación originariamente administrativas, porque mediante ella --mediante la concesión, se entiende-- la Administración se desprende y atribuye a los particulares facultades públicas con la finalidad de conseguir la mejor realización y defensa del interés general. En cambio, en una transmisión onerosa de las concesiones, predomina el interés particular de obtención de lucro, beneficios o plusvalías económicas. Es por ello que el Derecho Tributario haya distinguido, desde siempre, como antes se ha destacado, dos hechos imponderables diferenciados en función del grado distinto de promoción del interés público que con cada uno se pretenda conseguir” (...)

De esta manera, si el transmitente es un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad empresarial o profesional –como sucede en el supuesto planteado– se tratará de una prestación de servicios –por cuanto tienen ese carácter “las cesiones del uso o disfrute de bienes” de conformidad con el artículo 11.Dos.3º de la Ley del IVA– sujeta al IVA, no sujeta en consecuencia a la modalidad de TPO, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.5 del T.R. del ITPAJD.

En caso contrario, si el transmitente actúa a título particular, la transmisión de la concesión se encontrará sujeta a la modalidad de

TPO, englobada en el hecho imponible “transmisión de derechos” contemplado en el artículo 7.1.A) del T.R. del ITPAJD.

❖ Por último, analizamos las especialidades que plantea la consulta formulada, pues el artículo 7.1 de la Ley del IVA, en la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, establece que no se encuentra sujeta al IVA:

“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.

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

- a. (suprimida).
- 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.

- c.** Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado

uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”

Este parece ser el supuesto planteado, pues, normalmente, el adquirente continúa el ejercicio de la actividad concesional, lo que conlleva la no tributación por el IVA ni tampoco por el ITPO, por tratarse de operaciones realizadas dentro del ámbito empresarial.

Sin embargo hay que tener presente que el artículo 7.5 in fine del T.R. del ITPAJD dispone que:

“También quedarán sujetas (a la modalidad de TPO) las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes en la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

La sujeción, por tanto, del inmueble transmitido a la modalidad de TPO no arroja duda al respecto.

Adicionalmente, debemos plantearnos si una concesión administrativa que autoriza para la venta al por menor, en régimen de exclusividad, de labores del tabaco tiene la consideración de bien inmueble.

A estos efectos, el artículo 3 del T.R. del ITPAJD establece una remisión a las normas civiles y administrativas en cuanto a la calificación jurídica de los bienes, con las salvedades introducidas por este artículo y el 3 del Reglamento del ITPAJD.

En este sentido, el artículo 334 del Código Civil considera únicamente a determinadas concesiones como bienes inmuebles, en particular a las “concesiones de obra pública”.

Conforme a lo expuesto, se trata de una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido ni a la moda-

lidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Es de destacar que, **cuando la transmisión de la concesión se documente en escritura o acta notarial existirá incidencia en cuanto a la cuota gradual que sujeta determinados documentos notariales, al reunirse los demás requisitos exigidos.**

No obstante, es de destacar la existencia de determinada doctrina administrativa que considera que en los casos en los que se transmita una concesión no existe propiamente transmisión de derechos sino que se trata de una nueva “constitución” de una concesión, por cuanto precisa de autorización administrativa, debiendo aplicar las reglas del artículo 13 del TR de la LITPAJD.

En este último sentido, la Resolución de 6 de octubre de 1999 establece que:

“Así, dado que la legislación sobre Puertos del Estado exige la autorización de la Autoridad portuaria para la transmisión de este tipo de concesiones, se podría considerar que cada nueva transmisión renueva el contrato de constitución con la Administración, por lo que no se trataría de una verdadera transmisión sino de constitución de concesión administrativa, que; por afectar a inmuebles situados en un puerto, recae dentro del ámbito del IVA de acuerdo con el artículo mencionado.”

Plazo para la disolución y liquidación de una sociedad patrimonial

(Disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)

RESUMEN: Las condiciones, establecidas en la disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para que la operación de disolución de una sociedad pueda acogerse a los beneficios fiscales establecidos para la disolución con liquidación de las sociedades patrimoniales, son las siguientes:

- Que la sociedad hubiera tenido la consideración de patrimonial en todos los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005 y que la mantengan hasta la fecha de su extinción.
- Que en los seis primeros meses desde el inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2007 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad a dicho acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

En estas condiciones, la disolución con liquidación de dichas sociedades disfrutará, entre otros beneficios fiscales, de exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto operaciones societarias, hecho imponible disolución de sociedades.

Por ello, cuando se verifique la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de extinción transcurridos más de seis meses desde la adopción del acuerdo de disolución con liquidación, la operación de disolución no podrá ampararse en la exención de la modalidad de OOSS del ITPAJD establecida en la precitada disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en sustitución del régimen de transparencia fiscal. Vienen caracterizadas por las siguientes notas, que debían concurrir durante más de 90 días dentro del ejercicio social:

- ❖ Más de la mitad de su activo está constituido por valores o no se encuentra afecto a actividades económicas.
- ❖ Más del 50 por 100 del capital social pertenece, directa o indirectamente, a diez o menos socios o a un grupo familiar, que, a estos efectos se entiende formado por el cónyuge y las demás parientes hasta el cuarto grado inclusive.

Estas sociedades gozaban de un régimen fiscal especial, que fue derogado por 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. En consonancia con la desaparición de este régimen especial, la precitada Ley 35/2006, en su disposición final segunda introdujo en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, una disposición transitoria vigésimo cuarta, que establece una serie de beneficios fiscales para las sociedades, que teniendo la condición de patrimoniales, opten por disolverse.

La disolución de la sociedad conlleva la realización de las actuaciones necesarias para liquidar el pasivo de la sociedad, satisfaciendo a los acreedores sociales, y, procediendo, en última instancia, al reparto del patrimonio social restante entre los socios. Por último, la

CONSULTA PLANTEADA

Se formaliza el acuerdo de disolución de una sociedad patrimonial en fecha 2 de mayo de 2007. Posteriormente, se presentó la escritura de extinción en el Registro Mercantil dentro del plazo establecido, caducó el asiento y se volvió a presentar el 1 de febrero de 2008.

¿Pueden entenderse incumplidos los requisitos para la aplicación de

los beneficios fiscales establecidos para la disolución de las sociedades patrimoniales?

RESPUESTA

Las sociedades patrimoniales surgen con la reforma introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta

sociedad se extingue con la cancelación de los asientos correspondientes.

Las condiciones para que la operación de disolución de una sociedad pueda acogerse a los beneficios fiscales establecidos con motivo de la disolución de las sociedades patrimoniales, son las siguientes:

- ❖ Que la sociedad hubiera tenido la consideración de patrimonial en todos los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005 y que la mantengan hasta la fecha de su extinción.
- ❖ Que en los **seis primeros meses desde el inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2007** se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, **dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción**, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, **hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación**.

En estas condiciones, la disolución con liquidación de dichas sociedades disfrutará, entre otros beneficios fiscales, de exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto operaciones societarias, hecho imponible disolución de sociedades.

En torno a la trascendencia del cumplimiento de los plazos establecidos, es de destacar lo establecido en el apartado 3 de la citada disposición transitoria vigésimo cuarta, que dispone lo siguiente:

«Durante los períodos impositivos que concluyan hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación, siempre que la cancelación registral se realice dentro del plazo

indicado en el párrafo b del apartado 1 de esta disposición transitoria, continuará aplicándose, tanto por las sociedades patrimoniales como por sus socios, la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, excepto el tipo de gravamen de la parte especial de la base imponible que será del 18%. En dichos períodos impositivos no será de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones de estas sociedades.

Cuando la cancelación se realice una vez superado dicho plazo, será de aplicación el régimen general.»

Asimismo, destacamos los siguientes pronunciamientos, que, en el ámbito de la aplicación del beneficio fiscal establecido para la disolución de las sociedades transparentes (regulado en términos similares al régimen fiscal que ahora analizamos para la disolución de sociedades patrimoniales), nos permiten resolver la cuestión planteada:

- ❖ La **Consulta V1218-07 de la DGT**, con relación a los beneficios fiscales establecidos para la disolución de sociedades transparentes, establece lo siguiente:

«La disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002 (recogida posteriormente en la disposición transitoria decimosexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) estableció, como consecuencia de la desaparición del régimen de transparencia fiscal, un sistema de beneficios fiscales que permitiera a las sociedades que estaban incluidas en

dicho régimen disolverse y liquidarse, cuando no les interesara el quedar sujetas al nuevo régimen de las sociedades patrimoniales o, en su caso, al régimen general del Impuesto.

La letra b) del apartado 1 de esta disposición establecía un requisito temporal que habrían de cumplir las sociedades que pretendieran disolverse al amparo de este régimen: “Que durante el año 2003 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación”.

De dicha letra se deduce que:

- 1º *El acuerdo de disolución con liquidación de la sociedad debía adoptarse válidamente durante 2003, cumpliendo, por tanto, todos los requisitos mercantiles para ello.*
- 2º *Todos los actos o negocios jurídicos necesarios hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación debían estar ultimados antes de la finalización del primer semestre de 2004, es decir, el 30 de junio de dicho año.*

Aplicando lo anterior a la cuestión planteada, si el acuerdo de disolución con liquidación se adoptó durante el año 2003, pero la cancelación registral, último paso del proceso liquidatorio, no se realizó en ese año, ni en el primer semestre de 2004, no se habrá cumplido uno de

los requisitos previstos para acogerse al régimen fiscal establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002 para la disolución y liquidación de sociedades transparentes.

...

En el caso planteado por la entidad consultante, del escrito de consulta parece deducirse que el acuerdo de disolución con liquidación se adoptó en 2003, por lo que no se cumpliría uno de los requisitos previstos para acogerse al régimen fiscal establecido en la disposición transitoria vigésimo cuarta del TRLIS para la disolución y liquidación de sociedades patrimoniales. En la medida en que se vuelva a adoptar válidamente el acuerdo de disolución con liquidación en los seis primeros meses desde el inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2007, se entendería cumplido dicho requisito. No obstante, **la aplicación de dicho régimen estará condicionada a que en el plazo establecido tenga efectos la cancelación registral de la sociedad en liquidación, cuyo incumplimiento supondrá tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en la citada disposición transitoria vigésimo cuarta del TRLIS.**»

❖ **La Sentencia de 15 de diciembre de 2008 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco**, que, en el supuesto de presentación de la escritura en el plazo establecido, posteriormente retirada para la subsanación de determinadas deficiencias y que es presentada nuevamente fuera de dicho plazo, considera que «la primera presentación caducó, perdió su efecto (art. 43 del Real Decreto 1784-1996 por el que se Aprueba el Reglamento del Registro Mercantil), y **no es sino con la segunda que la extinción y cancelación registral de la sociedad es efectiva** (art. 55 del Reglamento del Registro Mercantil). Debemos recordar en este punto que el art. 122 de la Ley 2-1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, anuda a la inscripción de la Escritura de extinción la cancelación de los asientos registrales de la sociedad, por lo tanto, y si bien es este un extremo indiscutido, **tal inscripción era necesaria, no bastaba con la mera presentación**», negando así la aplicación del beneficio fiscal.

Por último, en aplicación del régimen fiscal regulado para la disolución de sociedades patrimoniales, la Consulta V0137-08 de la DGT, establece que:

«En definitiva, partiendo de la hipótesis de que el período impositivo de la consultante coincide con el año natural y teniendo en cuenta que el acuerdo de disolución con liquidación ha sido adoptado el 30 de junio de 2007, es decir, dentro de los seis primeros meses desde el inicio del primer período impositivo

vo que comience a partir de 1 de enero de 2007 (1/01/2007), la entidad consultante podrá acogerse al régimen especial de disolución establecido en la disposición transitoria vigésimo cuarta del TRLIS, siempre y cuando la consultante haya tenido la consideración de sociedad patrimonial con arreglo a lo establecido en el Capítulo VI del Título VII del TRLIS, en todos los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005 y mantenga dicha condición hasta la fecha de su extinción y **siempre que la escritura pública de extinción se inscriba en el Registro mercantil dentro de los seis meses siguientes a la fecha de adopción del acuerdo de disolución (30/06/2007); inscripción que deberá efectuarse con arreglo a la normativa mercantil y en particular, con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.**»

En consecuencia, entendemos que, verificada la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de extinción transcurridos más de seis meses desde la adopción del acuerdo de disolución con liquidación, **la operación de disolución no podrá ampararse en la exención de la modalidad de OOSS del ITPAJD** establecida en la precitada disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Constitución de fianza con ampliación de un préstamo hipotecario

(Arts 10.2.j, 15.1 TRLITPD; 25.1 del RITPAJD; 1204 CC)

RESUMEN: De no desprenderse que la novación produce la extinción de la obligación primitiva, la constitución de la fianza, en garantía del préstamo objeto de novación modificativa, constituye una operación sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD.

En cuanto a la base imponible, vendrá constituida por el importe afianzado, no existiendo regla específica al respecto en el T.R. de la Ley del ITPAJD.

Por ello, cabría, en principio, entender aplicable la regla contenida en el artículo 10.2.j) del T.R. de la Ley del ITPAJD, que establece que la base imponible de los préstamos asegurados con fianza está constituida por "el capital de la obligación", entendiéndose para el caso de constitución de fianza sería el capital de la obligación garantizada.

PREGUNTA FORMULADA

En relación a la tributación de la constitución de fianzas me gustaría hacerles dos consultas:

1. Un promotor constituye una primera hipoteca sobre la finca matriz y en el mismo título queda incluida una previsión de afianzamiento para los efectos establecidos en el artículo 25.1 del Reglamento de ITP y AJD.

Con posterioridad, se realiza una división horizontal de la finca matriz y la distribución de hipotecas a través de un documento privado, quedando las fincas afectas cada una con una cantidad por la hipoteca.

El promotor vende las fincas a un tercero y dicho tercero en el mismo acto compra, se subroga en la hipoteca y la amplía.

A dicho tercero le solicitan unos fiadores ¿Correspondería tributar por la constitución de dicha fianza?

2. Siguiendo el mismo caso, suponiendo que corresponda tributar ¿Cuál sería la base imponible la cantidad subrogada o la cantidad subrogada más la cantidad ampliada?

CONTESTACIÓN

La cuestión planteada por la Oficina se refiere al régimen de tributación aplicable a la **constitución de fianza con la ampliación de un préstamo hipotecario**.

En primer lugar, resulta crucial comprobar el requisito esencial para que tenga lugar la sujeción a la modalidad de TPO, que es que la operación no re-

sulte sujeta al IVA ni se realice por un empresario o profesional en ejercicio de la actividad, merced a la relación de incompatibilidad entre ambos gravámenes. En el presente caso, el fiador no actúa por su condición empresarial, por lo que se enmarca en el ámbito de sujeción de la modalidad de TPO.

En este sentido, resulta de interés la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2009, en la que concluye lo siguiente:

"En definitiva, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:

- a) Si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.*
- b) Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.*

Con lo que se ha dicho se puede ya concluir que cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y ésta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no estaremos en el caso de no sujeción contemplado en el art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 de la Ley del ITP.

Por eso consideramos correcta la doctrina legal que propugna el Abogado del Estado de que el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 subordina la no sujeción al ITP a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la

del sujeto pasivo del ITP como acreedor afianzado por tal operación”.

En segundo lugar, al establecerse la fianza en garantía de un préstamo debemos acudir a las reglas contenidas en el art. 15.1 del TRLITPD y 25.1 del RITPAJD, que reproducimos a continuación:

Artículo 15.

1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.

Artículo 25. Tributación del préstamo con garantía.

1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.

En el presente caso, debemos analizar si se cumple el requisito de simultaneidad en los términos reglamentarios con la sustitución del fiador o el hecho de que la fianza se haya constituido con la novación modificativa del préstamo inicial. Veamos estos extremos.

❖ **SUSTITUCIÓN FIADOR**

La aplicación de este principio de tributación unitaria del préstamo se mantendrá aun en el caso de sustitución de una fianza por otra, si esta operación, a su vez, estaba prevista en la inicial constitución del préstamo garantizado (como establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 1977).

Esta previsión de sustitución de la persona del fiador debe estar configurada en sus elementos esenciales, no siendo suficiente a estos efectos, como indica la Resolución de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda de 9 de mayo de 2006 (nº V0887-06), *“la previsión de la mera posibilidad de que se constituya la fianza”.*

Es decir, sólo en los supuestos en los que en la constitución del préstamo se prevea la sustitución de la fianza en un momento posterior con la suficiente determinación se evitará la tributación de la fianza.

Por ello, no cumplen los requisitos anteriores todo tipo de cláusulas que, con carácter general e indeterminado, prevean la sustitución de la fianza, pues dicha previsión debe establecerse de forma que la garantía se constituya efectivamente en un momento posterior –en este sentido se pronuncia la Resolución de la DGT, de 10 de marzo de 2006, nº V0430-06-.

Con la información de la que se dispone, no parece que estos requisitos se cumplan en el caso planteado.

❖ **NOVACIÓN DEL PRÉSTAMO Y CONSTITUCIÓN DE FIANZA**

Con respecto a la novación de las obligaciones, el artículo 1204 del CC dispone que para que una obligación quede extinguida por otra que la sustituya, es preciso que así se declare terminantemente, o que la antigua y la nueva sean de todo punto incompatibles.

No presumiéndose la extinción de la obligación primitiva, deberíamos concluir, por tanto, que se trata de una novación modificativa del préstamo hipotecario, por lo que la constitución de fianza en este momento no cumpliría el requisito de simultaneidad exigido por la norma.

Es de destacar, en este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de abril de 2009, que niega la concurrencia del requisito de la simultaneidad ante la inexistencia de ánimo novatorio de las partes en consonancia con la subsistencia de la obligación inicial, en un supuesto de subrogación y modificación de préstamo hipotecario, ampliación de hipoteca y constitución de fianza.

Asimismo, de acuerdo con la Resolución nº V0887-06 de 09/05/2006 de la Dirección General de Tributos, la fianza constituida con motivo de la ampliación del préstamo no se constituye de forma simultánea con la concesión del préstamo, por lo que deberá tributar por el importe total de la obligación afianzada.

No obstante lo expuesto, la consulta de la DGT, de 23 de julio de 2009, parece admitir que la fianza que se constituye en el mismo momento de la novación del crédito hipotecario, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, entendiendo así que se trataría de un nuevo préstamo, y, por tanto, se cumpliría el requisito de la simultaneidad a los efectos de la tributación unitaria del préstamo en las novaciones que den lugar a la sujeción del concepto de actos jurídicos documentados.

De acuerdo con lo anterior, consideramos que, **de no desprenderse que la novación produce la extinción de la obligación primitiva, la constitución de la fianza en garantía del préstamo objeto de novación modificativa constituye una operación sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD.**

Finalmente, en cuanto a la base imponible, vendrá constituida por el im-

porte afianzado, no existiendo regla específica al respecto en el T.R. de la Ley del ITPAJD.

Por ello, cabría, en principio, entender aplicable la regla contenida en el artículo 10.2.j) del T.R. de la Ley del ITPAJD, que establece que la base imponible de los préstamos asegurados con fianza está constituida por “*el capital de la obligación*”, entendiendo para el caso de constitución de fianza sería el capital de la obligación garantizada.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, en varias resoluciones, entre ellas la nº V1829-06 de 12 de septiembre 2006, establece, con carácter vinculante, que:

“(…) la expresión “importe afianzado” puede entenderse referida exclusivamente al principal del préstamo, si la garantía prestada por el fiador se circunscribe a dicho importe. No obstante, en aplicación del principio de autonomía de la voluntad que rige en nuestro Derecho Privado, debe tenerse en cuenta que si el ámbito de la fianza no se limita al principal del préstamo, sino que se extiende expresamente a otros conceptos, como pueden ser los intereses, indemnizaciones u otros –no se olvide que el Código Civil exige que la fianza sea expresa–, todos ellos formarán parte de la base imponible, por haber sido incluidos en el “importe afianzado”.

(…)

En consecuencia, para determinar la base imponible en cada caso concreto deberá atenderse a las cláusulas convenidas por las partes en el contrato de fianza en cuestión, que determinarán el alcance de la obligación asumida por el fiador.”

Tributación de la reparcelación voluntaria

(Arts. 31.2 y 45.I.B.7 del TRLITPAJD)

RESUMEN: El acto de reparcelación voluntaria, en cuanto a los actos de agrupación y segregación derivados del mismo, cumple los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, para la sujeción a la cuota gradual de la modalidad de gravamen que recae sobre los Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales del ITPAJD.

Por otro lado, no resulta aplicable, en este caso, la exención establecida por el artículo 45.I.B. 7 del TRLITPAJD, pues la misma se aplica sólo a las transmisiones que se hagan a las Juntas de Compensación o a que dé lugar la reparcelación y no a los actos que, como la agrupación y segregación, no producen efectos traslativos, porque el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prohíbe la interpretación analógica en materia de exenciones.

PREGUNTA FORMULADA

¿Resulta liquidable por actos jurídicos documentados la reparcelación voluntaria realizada en escritura pública?

CONTESTACIÓN

El artículo 71 del Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del Suelo y Ordenación Urbana (en adelante RGU), aprobado por el Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, define la reparcelación como

«la agrupación o integración del conjunto de las fincas comprendidas en un polígono o unidad de actuación para su nueva división ajustada al Plan, con adjudicación de las parcelas resultantes a los propietarios de las primitivas, en

proporción a sus respectivos derechos, y a la Administración competente, en la parte que corresponda conforme a la Ley del Suelo y al Plan».

Por su parte, el artículo 115 del RGU configura el régimen jurídico de la reparcelación voluntaria. En particular, dispone lo siguiente:

«1. La propuesta de reparcelación, formulada por los propietarios afectados y formalizada en escritura pública, será sometida a información pública durante quince días e informada por los servicios municipales correspondientes.

2. Cuando recaiga la aprobación definitiva no será necesaria ninguna nueva formalización, bastando para la inscripción en el Registro de la Propiedad, con la representación de la citada escritura

y certificación del acuerdo de su aprobación.»

Por otro lado, el artículo 31.2 del TRLITPAJD, establece los requisitos para la sujeción a la cuota gradual de la modalidad de gravamen que recaer sobre los Actos Jurídicos Documentados- Documentos Notariales, en los siguientes términos:

- ❖ Que se trate de la primera copia de escritura y acta notarial.
- ❖ Que tenga por objeto cantidad o cosa valuable.
- ❖ Que contenga actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- ❖ Que no se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni Operaciones Societarias del ITPAJD.

De conformidad con lo expuesto anteriormente, el acto de reparcelación voluntaria, en cuanto a los actos de agrupación y segregación derivados del mismo, cumple los requisitos expuestos anteriormente.

En particular, por concurrir los restantes requisitos de forma evidente, es de destacar que las agrupaciones y segregaciones producidas mediante la reparcelación no constituyen actos jurídicos traslativos, y, por tanto, no son susceptibles de ser gravados por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

Por último, nos resta analizar la posible incidencia de la exención regulada en el artículo 45.I.B.7 del TRLITPAJD, en torno a los actos anteriores. Dispone este último artículo que, estarán exentas:

«Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados.»

Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos.»

Por otra parte, el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que:

«No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos en el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.»

Por lo tanto, no se podrá aplicar la exención que establece el artículo 45.I.B. 7 del TRLITPAJD, ya que solamente se refiere a las transmisiones que se hagan a las Juntas de Compensación.

Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 1992, estableció que:

«Pues bien, ni la división de la finca que hemos denominado A), para separar la parte expropiada de la Asociación y la que dicha Asociación aún conserva en su patrimonio, ni la agrupación de esa finca -llámese finca matriz o finca resultante- con otra, también propiedad de la Asociación, pueden ser calificadas como transmisiones por aportación de

finca a una Junta de Compensación, ni transmisión por la Junta en pago de fincas anteriormente aportadas, sino operaciones total y absolutamente distintas y que, por lo tanto, no pueden disfrutar de los mismos beneficios concedidos para estas transmisiones, que no son consideradas transmisiones a efectos fiscales»

En este sentido, se pronuncia el TEAC en la Resolución de 19 de enero de 2005:

«Aceptada pacíficamente en el presente caso la sujeción de la escritura al gravamen de AJD, concepto documentos notariales, por reunir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido de 1993 (documento notarial que contiene actos jurídicos evaluables e inscribibles en el Registro de la Propiedad, no sujetos a las otras modalidades del ITP, ni al de Sucesiones y Donaciones), la cuestión esencial que se ha suscitado consiste en dilucidar si resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 45.I B) 7 del Texto Refundido de 1993, para «las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios del polígono y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados. Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación, en las condiciones señaladas en el párrafo anterior». Como claramente se desprende del precepto transcrito los hechos imposables que se declaran exentos, tanto en

relación con la actuación de la Junta de Compensación como con respecto a la reparcelación que hubiera podido efectuarse dentro de la misma, son sólo las transmisiones, pero **no se contemplan otros casos como son la parcelación**, aun cuando sea necesaria e intrínseca al Proyecto de Compensación, supuesto contemplado en el presente expediente, sin que pueda extenderse el ámbito de la exención por prohibirlo expresamente el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria de 1963, vigente al tiempo de los hechos, al indicar que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones». Así lo ha razonado con acierto el Tribunal Regional en la resolución recurrida en concordancia con los pronunciamientos de este Tribunal Central de 24 de noviembre de 1994, 9 de mayo de 1996, 18 de junio de 1998 y 20 de marzo de 2002. El criterio expuesto no contradice en modo alguno al expuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 1998 invocada por la recurrente, es más viene a confirmarlo, pues es cierto que el carácter empresarial de algunas transmisiones puede tener como consecuencia que queden gravadas por «AJD» las escrituras públicas en las que se formalizan, y en estos casos, efectivamente, la exención puede alcanzar a esta modalidad del impuesto, pero hay que recalcar que el beneficio fiscal afecta al negocio jurídico traslativo, no a aquellos que tienen por objeto la modifi-

cación registral y así se recoge en la referida sentencia al decir que «resulta procedente estimar la demanda al considerar que a la transmisión efectuada habrá que otorgarle el beneficio de la exención del pago del impuesto, tanto de transmisiones patrimoniales, como el aquí aplicado de AJD». En consecuencia, **la parcelación realizada tributará por el gravamen de «AJD»**, resultando ajustada a derecho la liquidación impugnada, por lo que procede desestimar las pretensiones de la sociedad recurrente.»

Recientemente el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 12 de mayo de 2010, Rec. n.º 160/2005, concluye que:

«Pues bien, de la dicción literal del precepto que establece la exención no puede extraerse otra consecuencia que solo la primera y la tercera de esas operaciones están amparadas por la exención, **quedando fuera de la misma la comprensiva de actos de agrupación, agregación o segregación**. De esta forma, el beneficio fiscal ampara los actos que en el proceso de urbanización implican un cambio en la detención de los bienes, pero no aquéllos en que ese cambio no se produce. Y conforme al artículo 24 de la Ley General Tributaria, «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible y de las exenciones o bonificaciones».

Por último destacamos la consulta de la DGT de 23 de noviembre de 1995, que establece que no les resulta de aplicación la exención del reiterado art. 45.I B) 7, a la agrupación de propietarios de parcelas colindantes

que realicen operaciones urbanísticas, ejecutando un vial y posterior reparcelación de las parcelas afectadas, pero que no se constituyen en Juntas de Compensación, por quedar sus actuaciones fuera del marco de actuación de las Juntas de Compensación y estar prohibida la analogía en materia de exenciones.

Cuestiones prácticas

76

Transmisiones mortis causa y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Marta Zurdo Verdugo

Directora Adjunta del Departamento Fiscal del Colegio de Registradores

D. Javier, casado con D.^a Luisa en régimen de gananciales, fallece el 5 de marzo de 2005. Los únicos bienes existentes en el matrimonio al fallecimiento son los que a continuación se relacionan,

- ❖ Piso sito en Madrid (vivienda habitual), valorado en 500.000€, adquirido por los cónyuges el 1 de abril de 1977 (valor catastral en 2005 asciende a 190.000 euros de los cuales el 45% corresponde al terreno)
- ❖ Chalet en el Puerto de Santa María, valorado en 440.000€, adquirido por los cónyuges el 22 de febrero de 1995 (valor catastral en 2010 asciende a 200.000€ de los cuales el 45% corresponde al terreno)
- ❖ Coche, marca BMW del año 2003, valorado en 20.000€.
- ❖ Saldo existente en la cuenta número 10058 en la entidad Banesto, por importe de 40.000€.

D. Javier, establece en el testamento que el usufructo vitalicio de la vivienda habitual corresponde a su cónyuge, D.^a María, de 60 años de edad, mientras que la nuda propiedad corresponde a sus hijos D. Raúl y D.^a Natalia. Posteriormente, en fecha 15 de junio de 2010 fallece D.^a Luisa, instituyendo como únicos herederos a sus dos hijos. Así mismo, para facilitar al adjudicación de los bienes, D. Raúl le propone a su hermana, D.^a Natalia, disolver el condominio adquiriendo la mitad del piso sito en Madrid, compensándole en metálico.

Determinar el importe de la deuda tributaria en el IIVTNU correspondiente a cada uno de los sujetos pasivos (D.^a Luisa, D. Raúl y D.^a Natalia) en las sucesivas transmisiones.

I-INTRODUCCIÓN

EL IIVTNU se trata de un impuesto de establecimiento voluntario por cada Ayuntamiento, así lo determina el artículo 59.2 del TRLRHL que dispone:

“Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta Ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales.”

Es decir, nos encontraremos con Ayuntamientos en los que se grave la actuación que contempla el hecho imponible, y otros en los que no.

El IIVTNU se encuentra regulado, con carácter general, en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobada por el RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

La regulación del impuesto en cada municipio se completa con la regulación particular aprobada por cada Ayuntamiento mediante las correspondientes ordenanzas fiscales.

Es un **impuesto directo**, en cuanto que persigue gravar el incremento de valor de los terrenos con ocasión de la transmisión de los mismos o de la constitución sobre ellos de un derecho de goce limitativo del dominio.

Así resulta no sólo de su regulación sino de la propia dicción del artículo 104.1 del Texto Refundido con arreglo al cual:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

El carácter directo del IIVTNU se pone de manifiesto, por el hecho de gravar una manifestación directa de la capacidad económica, como es el incremento de valor de los terrenos o lo que es lo mismo el aumento de la ren-

ta inmobiliaria atribuible al propietario que transmite el bien o constituye un derecho real de goce sobre el mismo.

Dicha obtención de renta constituye un hecho imponible típico del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, que incluye entre las ganancias patrimoniales las obtenidas por la transmisión de inmuebles. Sin embargo, a diferencia del IRPF, dicho incremento, dicha ganancia, se calcula de forma muy distinta, puesto que en el IIVTNU el incremento se evalúa mediante un sistema que podemos calificar de estimación objetiva, mientras que en el IRPF el cálculo se efectúa de manera directa.

Se trata, también, de un **impuesto real** en cuanto que el presupuesto de hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria –el incremento de valor de los terrenos– se configura independientemente de la capacidad económica del sujeto.

La capacidad económica del obligado tributario no influye en la cuota a satisfacer, que será la que resulte en función del valor del bien transmitido y del periodo transcurrido desde la anterior transmisión.

Junto a las notas de directo y real, hay que señalar que el IIVTNU es un **impuesto objetivo** por cuanto no sólo ignora la capacidad económica del obligado tributario sino que tampoco tiene en consideración las circunstancias personales y familiares que atañen al mismo a los efectos de cuantificar la deuda tributaria.

Así, en la liquidación del impuesto hemos de prescindir de cualquier circunstancia de esta índole.

El IIVTNU es también un **impuesto instantáneo**, esto es, no se devenga periódicamente sino sólo con ocasión de la transmisión de propiedad o constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre un terreno.

II-RESOLUCIÓN SUPUESTO

A.- FALLECIMIENTO DE D. JAVIER

Al fallecimiento del causante (D. Javier), hemos de inventariar y valorar los bienes y derechos que conforman la masa y que en nuestro supuesto son,

Piso sito en Madrid	500.000,00
Chalet sito en Cádiz	440.000,00
Coche BMW	20.000,00
Saldo en cuenta corriente	40.000,00
TOTAL MASA HEREDITARIA	1.000.000*

En la escritura de partición y adjudicación de herencia, los herederos acuerdan que se entrega a la viuda en pago de sus gananciales, el chalet sito en Cádiz por un valor de 440.000,00, el coche valorado en 20.000 euros y finalmente, el saldo existente en la cuenta corriente que asciende a 40.000 euros, resultando la suma de estos el 50% del haber ganancial (500.000 euros).

El artículo 104.3 del TRLRHL establece como un supuesto de no sujeción las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

De acuerdo a lo anterior, la adjudicación al cónyuge superviviente del chalet sito en el Puerto de Santa María no estaría sujeta al IIVTNU, como pago de su mitad de gananciales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 TRLRHL².

Continuando con las disposiciones testamentarias, se establece que el usufructo vitalicio de la vivienda habitual corresponda a su cónyuge, D.^a María, de 60 años de edad, y la nuda propiedad del mismo a sus hijos D. Raúl y D.^a Natalia, por lo tanto, procedemos a calcular el importe de la deuda tributaria en el IIVTNU que les corresponde a cada de los sujetos pasivos.

1.- Liquidación de D.^a María

Como hemos comentado, el IIVTNU es un impuesto directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que, se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (Art. 104, párrafo 1º del TRLRHL).

1. Al no encontrarnos ante un supuesto práctico del Impuesto sobre Sucesiones, no calcularemos en detalle la masa hereditaria neta de la herencia.
2. Consulta de la Subdirección General de Tributos Locales de 24 de julio de 2009 y Consultas de la Dirección General de Tributos de 24 de julio de 2009 y 21 de septiembre de 2009, entre otras. Así como, Sentencia del TSJ-Asturias, de 28 de diciembre de 2009.

Por lo tanto, serán 3 las circunstancias que hayan de concurrir para que se realice el hecho imponible, y son:

- A.** La obtención de un incremento de valor
- B.** La obtención de dicho incremento en un terreno de naturaleza urbana
- C.** La manifestación del incremento con ocasión de
 - ❖ La transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título.
 - ❖ La constitución o transmisión de derechos reales de goce, limitativo del dominio, sobre los citados terrenos.

En el supuesto que nos ocupa D. Javier ha testado a favor de su mujer el usufructo vitalicio del piso sito en Madrid, constituyendo el mismo, como acabamos de observar, una de las causas que determina el devengo del impuesto. Por lo tanto, nos encontramos ante la constitución de un derecho real de goce limitativo del dominio, como es el usufructo vitalicio, sobre un terreno de naturaleza urbana.

El TRLRHL define la base imponible del IIVTNU, en su artículo 107.1, diciendo que,

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

Y aclara a continuación que,

“A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.”

Siendo el apartado 2.b del citado artículo el que establece que a efectos de cálculo del valor del terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio se ha de tomar en consideración la parte del valor catastral correspondiente al terreno que represente el valor de estos derechos, calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del ITPAJD.

Por lo tanto, la base imponible sería el resultado de aplicar la siguiente fórmula:

Valor del terreno (en el momento del devengo)

x Reducciones (en su caso)

x Porcentaje (= Porcentaje anual x N° de años de generación de la plusvalía (con el límite de 20)

Vamos a ir despejando cada uno de los elementos que acabamos de enumerar para poder cuantificar la base imponible en la liquidación de D.^a Luisa.

Como acabamos de indicar, a efectos de cálculo del valor del terreno en la constitución del usufructo vitalicio se ha de tomar en consideración la parte del valor catastral correspondiente al terreno que represente el valor de estos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del ITPAJD.

Cabe recordar que las normas del ITPAJD establecen que en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando a medida que aumente la edad, en la proporción de 1% por cada año de más con el límite mínimo del 10% del valor total (Art. 10 del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el TR de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

Así mismo, el artículo 109 del texto regulador de este impuesto establece que el devengo se produce en los siguientes momentos:

- a)** Transmisiones de la propiedad: en la fecha de la transmisión.
- b)** Constituciones o transmisiones de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio: en la fecha de la constitución o transmisión.

En los supuestos de la transmisión de la propiedad por causa de muerte, el devengo se produce en la fecha del fallecimiento del causante y no en el momento de la aceptación de la herencia³.

Por lo tanto,

• **Valor catastral del inmueble en la fecha del devengo** (2005): **190.000 euros**

• **Valor catastral del terreno:** $0,45^4 \times 190.000^5 = 85.500$ euros

3. STS de 16 de mayo de 1995 y 27 de febrero de 1995. Consulta de la Subdirección General de Tributos Locales de 16 de septiembre de 2003.

4. Porcentaje que constituye el valor del terreno.

- **Valor usufructo vitalicio:** $0,29^6 \times 85.500 = 24.795$ euros
- **Porcentaje: Porcentaje anual x N° de años de generación plusvalía (20 años)**

Periodo generacional plusvalía: desde 1-4-1977 (fecha de adquisición del inmueble) al 5-3-2005 (fecha de fallecimiento del causante) = 28 años y 5 días

El periodo sería de 20 años (no de 28) puesto que la LRHL lo limita a 20 en su art. 107.1

- **Porcentaje: Porcentaje anual x N° de años de generación plusvalía (20 años) = 60%**⁷
- **Base Imponible:** Valor del derecho (24.795 euros) x Porcentaje (0,60) = 14.877 euros
- **Cuota tributaria: Base Imponible (14.877 euros) x Tipo (29%⁸) = 4.314,33 euros**
- **Bonificación “mortis causa” = 15%⁹ x 4.314,33 euros = 647,15 euros**

Cuota líquida: $4.314,33 - 647,15 = 3.667,18$ euros

2.- Liquidaciones de D. Raul y D.^a Natalia

- **Valor catastral del inmueble en la fecha del devengo (2005): 190.000 euros**
- **Valor catastral del terreno:** $0,45 \times 190.000 = 85.500$ euros
- **Valor nuda propiedad:** $0,71^{10} \times 85.500 = 60.705$ euros
- **Porcentaje: Porcentaje anual x N° de años de generación plusvalía (20 años)**

Periodo generacional plusvalía: desde 1-4-1977 (fecha de adquisición del inmueble) al 5-3-2005 (fecha de fallecimiento del causante) = 28 años y 5 días

El periodo sería de 20 años (no de 28) puesto que la LRHL lo limita a 20 en su art. 107.1

- **Porcentaje: Porcentaje anual x N° de años de generación plusvalía (20 años) = 60%**
- **Base Imponible:** Valor del derecho (60.705 euros) x Porcentaje (0,60) = 36.423 euros

- **Cuota tributaria: Base Imponible (36.423 euros) x Tipo (29%) = 10.562,67 euros**
- **Bonificación “mortis causa” = 15% x 10.562,67 euros = 1.584,40 euros**

Cuota líquida: $10.562,67 - 1.584,40 = 8.978,27$ euros

Cada uno de los hijos deberá pagar 4.489,14 euros.

B.- FALLECIMIENTO DE D.^a LUISA

Posteriormente, en fecha 15 de junio de 2010, fallece D.^a Luisa. Y, como consecuencia, del citado suceso, D. Raúl le propone a su hermana, D.^a Natalia, disolver el condominio adjudicándose la totalidad del piso sito en Madrid, compensando a su hermana D.^a Natalia en metálico.

1.- Liquidaciones de D. Raul y D.^a Natalia

Recordemos que al fallecimiento del esposo, a D.^a Luisa le correspondió en pago de sus gananciales, el chalet sito en Cádiz por un valor de 440.000,00, el coche valorado en 20.000 euros y finalmente, el saldo existente en la cuenta corriente que asciende a 40.000 euros y por herencia de sus esposo el usufructo vitalicio de la vivienda habitual.

A efectos del IIVTNU, los únicos bienes que interesan para calcular la cuota a ingresar por el citado impuesto, a saber, bienes de naturaleza urbana¹¹, son: el piso sito en Madrid y el chalet del Puerto de Santa María (Cádiz).

❖ PISO SITO EN MADRID

Recordemos que al fallecer D. Javier, el usufructo vitalicio del citado inmueble correspondió a D.^a Luisa, tributando ésta una cuota de 3.020,04 euros y, la nuda

5. Valor catastral de la vivienda.

6. Porcentaje de usufructo (60 años de edad) respecto de la duración del mismo (normas ITPAJD).

7. Art. 10 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid.

8. Art. 17 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid.

9. Art. 18.1.d) de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid.

10. Porcentaje nuda propiedad (normas ITPAJD).

11. Art. 104 del TRLRHL.

propiedad del mismo a sus hijos D. Raúl y D.^a Natalia por lo que igualmente pagaron la cantidad de 8.978,26 euros.

Ahora, al fallecimiento de D.^a Luisa se consolida en las personas de D. Raúl y D.^a Natalia el pleno dominio del inmueble.

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 16 de enero de 1999, ha afirmado en su Fundamento de Derecho 2º que,

“Con toda claridad expresa el artículo 105.1 que el impuesto grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Como bien razona la sentencia recurrida, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (Art. 513.1.º CC), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto.”

Por lo tanto, según ha señalado la jurisprudencia, la extinción del usufructo no es una transmisión de la propiedad ni de ningún derecho real, por lo que constituye un supuesto de no sujeción al IIVTNU¹².

❖ CHALET EN EL PUERTO DE SANTA MARIA

• **Valor catastral del inmueble en la fecha del devengo (2010): 200.000 euros**

• **Valor catastral del terreno:** $0,45 \times 200.000 = 90.000$ euros

• **Porcentaje: Porcentaje anual x Nº de años de generación plusvalía (20 años)**

Periodo generacional plusvalía: desde 22-2-1995 (fecha de adquisición del inmueble) al 15-06-2010 (fecha de fallecimiento de la causante) = 15 años, 3 meses y 21 días

El periodo sería de 15 años ya que únicamente se tomarán los años completos transcurridos entre la fecha de la anterior adquisición y la de producción del hecho imponible de este impuesto, sin que se tengan en consideración las fracciones del año.

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso, al producirse la separación entre los cónyuges, se disuelve la sociedad conyugal de gananciales y se adjudicó la totalidad del chalet, al cónyuge que ahora pretende transmitir la misma, como pago de su mitad de gananciales. Esta adjudicación, recordemos, quedó no sujeta al IIVTNU, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones – como ahora nos ocupa –, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el periodo de generación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide (15-06-2010) y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU (22-02-1995). Es decir, la fecha de inicio de dicho periodo de generación será la fecha en la que los cónyuges adquirieron el citado inmueble¹³.

12. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de enero de 2002

13. Consultas de la Dirección General de Tributos de 24 de julio de 2009 y de 20 de julio de 2010 de la DGT, entre otras.

- **Porcentaje:** Porcentaje anual (2,52%¹⁴) x N° de años de generación plusvalía (15 años) = 37,8%
- **Base Imponible:** Valor del derecho (90.000 euros) x Porcentaje (37,8%) = 34.020 euros
- **Cuota tributaria: Base Imponible (34.020 euros) x Tipo (28,04¹⁵%) = 9.539,20 euros**

Cuota líquida: 9.539,20 euros

Cada uno de los hijos deberá pagar 4.769,6 euros.

Y finalmente, como recoge el supuesto práctico, y con la finalidad de facilitar el reparto de los bienes, D. Raúl le propone a su hermana, D.ª Natalia, disolver el condominio adjudicándose la totalidad del piso sito en Madrid, compensando a su hermana D.ª Natalia en metálico.

2.- LIQUIDACIÓN DE D.ª NATALIA

D.ª Natalia no tendría que pagar ninguna cantidad por la transmisión de su parte del inmueble a su hermano pues nos encontraríamos ante uno de los supuestos de no sujeción al IIVTNU.

La adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del impuesto¹⁶, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto de los condóminos .

Ahora bien, en el caso de que el exceso de adjudicación a uno de los herederos se compense en especie, mediante la transmisión por parte de dicho adjudicatario a otro u otros de los herederos de bienes inmuebles de

su titularidad por el valor económico del exceso, sí que se produce una transmisión de la propiedad de un bien inmueble de naturaleza urbana que origina el devengo del IIVTNU.

Por último, hay que tener presente que en los supuestos en que no se devengue el IIVTNU, en la posterior transmisión de los terrenos urbanos afectados, se entenderá que el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones que no originan el devengo del impuesto .

¹⁴ Art. 8.3.c) de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento del Puerto de Santa María

¹⁵ Art. 14.1.c) de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento del Puerto de Santa María

¹⁶ Consulta de la Dirección General de Tributos de 17 de abril de 2009 y 26 de julio de 2010.

¹⁷ Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993, 27 de junio de 1995 y 19 de diciembre de 1998, entre otras.

¹⁸ Consulta de la Dirección General de Tributos de 9 de septiembre de 2008

Fiscalidad

Local

82

Tributación Ambiental y las Haciendas Locales

Juan Carpizo Bergareche

*Asociado Departamento Derecho Tributario
Bufete Gonzalo*

INTRODUCCIÓN

A lo largo del presente artículo se abordará la posible implantación de una reforma ambiental en la tributación local mediante la creación de tributos conocidos como medioambientales. El mismo tiene tres apartados, versando el primero de ellos sobre el sustento legal para poder fundamentar la creación de tales tributos. Dentro del segundo apartado trataremos definir las características que debería reunir un tributo medioambiental y, por último, se analizan las posibilidades que nos ofrece nuestro sistema tributario local para emprender la creación de tales tributos, no sin antes mencionar brevemente los incentivos fiscales a la protección del medio ambiente aplicables a los tributos locales hoy en día en vigor.

SUSTENTO LEGAL

La Constitución Española, en su artículo 31, señala que nuestro sistema tributario sirve para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de los ciudadanos. No obstante, siendo éste el principio que debe guiar la estructura de nuestro sistema tributario, debemos señalar que el mismo también se puede orientar

hacia otras necesidades sociales. En este sentido, dentro de los principios rectores de la actividad económica, y respecto al medio ambiente, en el artículo 45 de la Constitución Española se señala que los poderes públicos velarán por la utilización racional de los recursos naturales con la finalidad de defender el medio ambiente. Esta defensa del medio ambiente que debe ejercerse por los poderes públicos puede efectuarse utilizando el presupuesto de gastos e ingresos de nuestras administraciones. Desde el punto de vista del ingreso, que es el que nos concierne, se trataría de acercar nuestro sistema tributario al medio ambiente siempre con la finalidad de su protección.

A estos efectos resulta importante el artículo 2 de la Ley 58/2003, donde se señala que los tributos, además de su finalidad recaudatoria, siempre vinculada a la financiación del gasto público, pueden servir como instrumento de política económica atendiendo a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Española. Como hemos señalado, uno de estos fines sería la protección del medio ambiente quedando, por tanto, justificada la utilización de los tributos para su consecución. Ahora bien, este

objetivo tradicionalmente se ha llevado a cabo, como señalaremos más tarde, mediante el sistema de beneficios fiscales, introduciendo exenciones, bonificaciones o deducciones en la cuota de determinados impuestos para la mejora del medio ambiente. También señalar que estos beneficios fiscales no han sido ajenos a los tributos locales, existiendo en la actualidad dichos beneficios en algunos de ellos.

Por tanto, de lo anteriormente expuesto se deriva la posibilidad de utilización de los tributos para atender otras finalidades fuera del ámbito recaudatorio o, incluso, compaginar la finalidad recaudatoria de los tributos con otra serie de finalidades. Esta circunstancia no sólo cabría predicarla respecto a la salvaguarda del medio ambiente. Por ejemplo, no resulta novedosa en nuestro sistema tributario la utilización de un impuesto como el de Sociedades para incentivar la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica. En este sentido y volviendo a la protección del medio ambiente, la Ley 42/2007, de Patrimonio Natural y Biodiversidad, en su artículo 5 llega a señalar que las Administraciones Públicas promoverán la utilización de medidas fiscales con la finalidad de conservación de la naturaleza. Por último, en el ámbito europeo, no podemos olvidar que el artículo 174 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea señala respecto al medio ambiente, la utilización del principio de quien contamina paga para su protección, admitiendo en este campo disposiciones de carácter fiscal.

No podemos olvidar que algunos países europeos han apostado por el establecimiento de tributos medioambientales en algún caso desde principios de la década de los 90. Estos países, sobre todo nórdicos, han configurado tributos sobre emisiones de CO₂, SO₂, la utilización de uranio o sobre la generación de residuos sólidos. En la mayoría de ocasiones, la introducción de estos tributos medioambientales permitió una reforma fiscal reduciendo otros impuestos o incluso las contribuciones a la seguridad social.

Una vez analizada la normativa, se puede entender justificada la utilización del tributo para la protección del medio ambiente, aunque, no obstante, son algunas cuestiones previas las que debemos resolver.

▶ CARACTERES DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES

En primer lugar, debemos preguntarnos por la compatibilidad entre los tributos medioambientales y el principio de capacidad económica. Esto es, ¿cabría la posibilidad de ignorar el principio de capacidad económica y establecer un tributo medioambiental sin tener en cuenta este criterio?.

El problema reside en que al establecer un tributo medioambiental se puedan considerar criterios de capacidad económica para modular la carga tributaria o, por el contrario olvidarnos de tales criterios y atender en exclusiva a criterios de carácter medioambiental para configurar tal tributo.

A modo de ejemplo, en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la adaptación medioambiental se realizó mediante una configuración de los tipos impositivos conforme a las emisiones de CO₂ de los vehículos objeto de gravamen. Por tanto, a mayores emisiones de CO₂, mayor tipo impositivo a aplicar, en este caso, sobre la base imponible que viene determinada, en el caso de medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, esto es, y como regla general, el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente. En este supuesto se atiende al criterio de capacidad económica y se conjuga con criterios medioambientales ya que sus tipos impositivos dependen de las emisiones de CO₂. No podemos olvidar que la base imponible aumenta según el valor del vehículo, circunstancia que conlleva a poder afirmar la coexistencia de ambos criterios.

Para definir un tributo como medioambiental, los elementos configuradores del mismo deben establecerse según variables asociadas al mismo, por ejemplo, emisiones de CO₂, que podrían tenerse en cuenta, no sólo para definir los tipos de gravamen, como hemos señalado anteriormente, sino para delimitar la base imponible. Otro ejemplo sería el establecer un tributo sobre la contaminación acústica en función de la medición del ruido dependiendo el importe a exigir por el mismo de su nivel de medición.

Aquí cabe señalar que los criterios medioambientales deberían ser siempre utilizados para la fijación de la base imponible ya que si cuantificamos la misma según el criterio de capacidad económica y luego exigimos el tributo conforme a tipos de gravamen regulados según su incidencia en el medio ambiente, tal y como hemos visto en el impuesto especial, nos encontramos ante un tributo medioambiental limitado ya que la base imponible, como cuantificación del hecho imponible, viene definida conforme a criterios no medioambientales. Insistimos en que la base imponible, según nuestra Ley 58/2003, puede ser una magnitud no dineraria que resulta de la valoración del hecho imponible. Por tanto, el hecho imponible debería ser definido siempre en relación con una actividad contaminante y la base imponible trataría de medir la misma, y, en este caso, sí nos encontraríamos ante un tributo medioambiental.

Debido a su experiencia, cabe señalar que existen impuestos de carácter autonómico medioambientales que configuran su base imponible según la dimensión del factor contaminante tales como el volumen de emisiones o de depósitos contaminantes fijando los tipos impositivos de tal forma que la cuota tributaria quede expresada en valores monetarios.

Otra cuestión a considerar sería el que, al delimitar estos tributos fuera de los criterios tradicionales, por ejemplo, bases imponibles según emisiones contaminantes, el problema al que nos enfrentaríamos sería el de probar el nivel de las mismas. Nuestro sistema

tributario se basa en la determinación de bases imponibles cuantificadas de forma monetaria pero si introducimos otros criterios, se complica el mecanismo liquidatorio del tributo ya que necesitamos otras fuentes de información para poder medir la carga tributaria, tales como certificados de emisiones oficiales de CO₂, o certificados de emisiones acústicas, con los problemas en cuanto a complejidad para la gestión de estos tributos que ello acarrearía. Según esta afirmación, para poder configurar un tributo medioambiental resulta fundamental el definir claramente las obligaciones de información de los contribuyentes ya que éstas no serían las tradicionales como facturas, contratos o contabilidad mercantil sino que serían otras fuentes de información, algunas de ellas ni siquiera exigibles en otras ramas de nuestro derecho. Una vez reguladas estas obligaciones de información también resulta necesario el establecer mecanismos de colaboración entre los diferentes niveles de nuestra administración ya que pueden tener competencias varios de ellos dentro de una materia como el medio ambiente. En este sentido, resulta evidente la mejora en la aplicación de un tributo medioambiental si éste se dirige a las grandes actividades contaminantes en vez de dirigirse a multitud de personas, tanto físicas como jurídicas.

Otros problemas a los que nos enfrentamos para definir estos tributos medioambientales serían:

En primer lugar, no cabe definir un tributo como medioambiental sólo porque su recaudación se vincule a políticas medioambientales. Esto es, si los ingresos del tributo se destinan a estas políticas no tenemos porqué

definir el tributo como medioambiental sino que se necesitaría, como dijimos anteriormente, que sus elementos configuradores atiendan a estos criterios. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 168/2004, de 6 de octubre, desestima recurso de inconstitucionalidad en relación al conocido como gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que se puede derivar la activación de planes de protección civil. En la misma se afirma que no existe doble imposición de este tributo con los tributos de carácter local en los términos del artículo 6.3 de la LOFCA en su anterior redacción. Asimismo, señala que la materia imponible de este tributo no coincide con la materia imponible en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la titularidad de los mismos, ni con la materia imponible en el Impuesto sobre Actividades Económicas, el mero ejercicio de las mismas. La materia imponible en el tributo autonómico son las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y bienes y a las que ha de hacerse frente mediante activación de los planes de protección civil, no gravándose los elementos patrimoniales sino el riesgo potencial de determinadas actividades e instalaciones. A estos efectos resulta más interesante que el citado Tribunal también señala que el gravamen catalán está vinculado a la realización de una política pública sectorial, la prevención de grandes riesgos quedando destinado el producto íntegro de tal gravamen a un fondo de seguridad para financiar actividades de prevención, previsión, planificación, información y

formación en este campo. Por tanto, a juicio de este Tribunal, este tributo autonómico no tiene fines fiscales ni recaudatorios sino que su finalidad se fundamenta en la prevención de riesgos, no teniendo carácter contributivo y sí retributivo al depender del riesgo y la peligrosidad de determinadas actividades e instalaciones.

Sí que interesa resaltar que este tributo no puede ser definido como medioambiental sólo porque los ingresos procedentes de su exacción se destinen a financiar las actividades anteriormente referidas. Lo contrario nos conduciría a poder afirmar que cualquier tributo, ya sea incluso sobre las ganancias de capital, cuya recaudación se destinase a financiar políticas de protección del medio ambiente, podría ser considerado como medioambiental.

En relación con la configuración de los tributos medioambientales debemos indicar que son numerosas las Comunidades Autónomas, tal y como señalamos con anterioridad, que han creado alguno en estos últimos años. A modo de ejemplo, en el ámbito de las emisiones atmosféricas, las Comunidades Autónomas de Galicia, Murcia, Castilla – La Mancha, Andalucía o Aragón, cuentan con impuestos que gravan estas emisiones. Por tanto, para poder crear estos mismos impuestos en el ámbito local, debemos poner nuestra atención en el artículo 6.3 de la LOFCA que en su redacción actual señala que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales pudiendo, desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 3/2009 establecer y gestionar tributos sobre las materias

que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones locales.

A estos efectos, cabe mencionar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de fecha 27 de julio de 2010, donde se desestima un recurso contra liquidaciones tributarias derivadas del Impuesto Extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Dentro del contenido de la misma merecen la pena destacarse cuatro aspectos:

- 1) Señala que el tributo en cuestión grava determinadas actividades no por su carácter económico sino por el daño que su ejercicio causa en el medio ambiente siendo la finalidad de este tributo aminorar dichos daños.
- 2) La base imponible tiene carácter medioambiental a juicio de este Tribunal ya que no se grava el volumen de facturación sino que dicha base imponible queda fijada según otros criterios, tales como la producción bruta expresada en Kw/h o la extensión de las estructuras fijas expresadas en kms y en número de postes y antenas, criterios, todos ellos, que inciden en el daño al medio ambiente que causan estas actividades.
- 3) Este tributo establece un supuesto de no sujeción en el caso de instalaciones y estructuras que se dedican a la producción de energía solar o eólica. A juicio de este Tribunal, esta regulación legal del gravamen con este supuesto de no sujeción implica que el mismo se vincule a la realización de una política pública sectorial como es el impulso de la energías solares o

eólicas cuestión que ahonda en el carácter medioambiental del tributo.

- 4) Por último, se señala que nos encontramos ante un tributo finalista encaminado a responsabilizar a los creadores de riesgos para el medio ambiente y la estimulación de actividades menos perturbadoras del mismo.

En segundo lugar, en relación a las tasas medioambientales, por ejemplo, de recogida de basuras, debemos recordar que en la determinación de la cuota tributaria, el artículo 24.4 del TRLRHL señala que para determinar la cuantía de las tasas se podrán tener en cuenta criterios de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas sin que se haga referencia a ningún otro criterio delimitador de la cuantía a abonar en concepto de tasa. Por tanto, la finalidad de las tasas no es tanto su incidencia en el medio ambiente según el principio de quien contamina paga sino el atender al principio del beneficio, esto es, se presta un servicio por la entidad local y es el ciudadano que obtiene un beneficio el que cubre su coste de prestación.

Resulta evidente que en el ámbito de las tasas locales, algunas de ellas tienen cierta vinculación con el medioambiente. Dentro de la lista abierta contenida en el artículo 20.4 del TRLRHL nos encontramos con que los ayuntamientos podrán exigir tasas por, entre otros, la prestación de servicios de sanidad preventiva, desinfección, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública, los servicios de

alcantarillado o la recogida de residuos sólidos urbanos.

No obstante, a la hora de poder calificar a estas tasas como tributos medioambientales nos encontramos con una serie de dificultades:

- a) Las tasas por prestación de servicios o realización de actividades de carácter local tienen como límite el coste de prestación del servicio. Este límite es conjunto para todas las cuotas tributarias, esto es, la suma de la recaudación prevista por estas tasas debe cubrir como máximo el coste de prestación del servicio.
- b) Para poder exigir estas tasas resulta necesario que el sujeto pasivo obtenga un beneficio o al menos tal actividad se refiera o afecte al mismo. Por tanto, el esquema conforme al principio del beneficio consiste en que el sujeto pasivo entabla una relación con la Administración al solicitar el ejercicio de una actividad administrativa no pudiendo exigir este tributo a una persona que no obtenga tal beneficio especial.
- c) Por último, para cuantificar la cuota tributaria en estas tasas, estamos vinculados por el coste total de prestación del servicio y éste deberá ser repartido entre los sujetos pasivos. Dentro de este reparto cabe acudir a criterios genéricos de capacidad económica tal y como vimos anteriormente.

A modo de resumen, insistir en que resulta necesaria la existencia de una actividad administrativa mientras que para poder configurar un tributo

como medioambiental hemos señalado anteriormente que no bastaría con que tal actividad estuviera relacionada con la protección al mismo sino que el tributo, en este caso la tasa, debe estar delimitada en sus características principales como medioambiental. Por ejemplo, nos encontramos ante tasas por suministro de información ambiental que, en ningún caso podrían ser calificadas como tributos medioambientales ya que la actividad consistiría en suministrar tal información sin que, en principio, exista alguna relación con la protección del medio ambiente.

Asimismo, en el supuesto de configurar una tasa como tributo medioambiental según el principio de quien contamina paga, debemos hacer referencia a la Sentencia del TJCE en el asunto C-254/08, donde se señala que el artículo 15, letra a), de la Directiva 2006/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2006, relativa a los residuos, debe interpretarse en el sentido de que, en el estado actual del Derecho Comunitario, no se opone a una normativa nacional que establece, a efectos de la financiación de un servicio de gestión y eliminación de residuos urbanos, una tasa calculada sobre la base de una evaluación del volumen de residuos generado por los usuarios de dicho servicio y no sobre la base de la cantidad de residuos que realmente han generado y entregado para su recogida. Asimismo, el TJCE remite el asunto al órgano jurisdiccional de carácter nacional para que sea él quien decida si las cuotas de la tasa por eliminación de residuos que se establece a determinados contribuyentes están relacionadas cuantitativamente con

los residuos que generan. A modo de resumen, el asunto versa sobre una serie de obligados al pago por una tasa de recogida de basuras de un municipio italiano que alegan el que sus cuotas a pagar por una tasa de gestión de residuos no se corresponden con los residuos que éstos generan. Como se desprende de lo emanado del TJCE parece que en principio la normativa comunitaria permitiría el fijar las cuotas con independencia del volumen de residuos generado por cada obligado al pago. Esta circunstancia está en concordancia con la naturaleza jurídica de las tasas por prestación de servicios locales ya que la normativa española establece que no podrán exceder del coste del servicio y que en su caso se podrán tener en cuenta para individualizar las cuotas criterios genéricos de capacidad económica.

A sensu contrario, esta circunstancia, esto es, el poder exigir estas tasas con independencia del volumen de residuos generado, no puede llevarnos el error de pasar a calificarlas como tributos medioambientales. Esto es, estas tasas se pueden exigir conforme a otros criterios en cuanto al reparto de sus cuotas entre los sujetos pasivos pero, aunque su finalidad sea el reducir la contaminación, al no estar configuradas en sus elementos básicos como medioambientales, no cabe afirmar que tengan tal carácter.

AMBIENTALIZACIÓN ACTUAL DE LOS TRIBUTOS LOCALES

En materia de Haciendas Locales, hay que destacar que la Reguladora de las Haciendas Locales cuenta con diversos incentivos en materia de medio ambiente, como son los siguientes:

Impuesto sobre Bienes Inmuebles:

- ❖ Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayuntamientos) de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente.
- ❖ Exención para la superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o la regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o a planes técnicos aprobados por la Administración forestal.

Impuesto sobre Actividades Económicas.

- ❖ Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayuntamientos) de hasta el 50 por 100 de la cuota para los sujetos pasivos que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.
- ❖ Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayuntamientos) de hasta el 50 por 100 de la cuota para los sujetos pasivos que realicen sus actividades industriales en locales o instalaciones alejados de las zonas más pobladas del término municipal.

- ❖ Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayuntamientos) de hasta el 50 por 100 de la cuota para los sujetos pasivos que establezcan planes de transporte eficiente para el desplazamiento de sus empleados al lugar de trabajo, como el transporte colectivo o el compartido y que tengan por objeto reducir el consumo de energía y emisiones causadas por los mencionados desplazamientos.

Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

- ❖ Bonificación máxima del 75 por 100, que pueden establecer los Ayuntamientos, para los vehículos en función de su clase de carburante o tipo de motor y su incidencia en el medio ambiente.

En concreto, en el artículo 95.6 del TRLRHL se señala:

“Las ordenanzas fiscales podrán regular sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, las siguientes bonificaciones:

- a) Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consume el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
- b) Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente. “

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

- ❖ Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayunta-

mientos) de hasta el 95 por 100 de la cuota a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo, con colectores homologados (artículo 103.2 b) del TRLHL).

- ❖ Bonificación de hasta el 95 % a favor de construcciones, instalaciones u obras declaradas de especial interés o utilidad municipal por circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo.

Normas comunes.

Dado que se trata, en la mayoría de los casos, de bonificaciones de potestativa aplicación por los Ayuntamientos, corresponde a la autonomía normativa de éstos la decisión sobre su aplicación.

Asimismo, en la mayoría de casos, se trata de beneficios fiscales de carácter rogado, esto es, se reconocen previa solicitud por parte del interesado.

Como vemos, la fiscalidad ambiental sí está presente actualmente en los tributos locales, por lo menos a nivel de beneficio fiscal. No obstante, nos encontramos ante la nula existencia de tributos que se puedan calificar como medioambientales.

Merece la pena detenerse en este momento en una posible configuración medioambiental del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Como señalamos al principio, otro Impuesto, el Especial sobre Determinados Medios de Transporte, actualmente exige su cuota en función de unos tipos impositivos basados en las emisiones de CO₂.

En el caso de intentar plasmar estos criterios en el Impuesto municipal de Vehículos de Tracción Mecánica, debemos señalar que, a diferencia del anterior:

- ❖ La base imponible no se determina como el valor de adquisición del vehículo, sin que ésta exista actualmente. La cuota tributaria se fija directamente aplicando la tabla del artículo 95 del TRLRHL, en función de, entre otras variables, los caballos fiscales o la carga útil del vehículo objeto de gravamen.
- ❖ Este impuesto municipal es de carácter periódico, se devenga el primer día del período impositivo siendo éste coincidente con el año natural salvo en los casos de primera adquisición. Por tanto, nos encontramos en primer lugar ante el conflicto que podría surgir con el principio de capacidad de pago ya que los vehículos con mayor antigüedad son los más contaminantes y, mientras que con el transcurso del tiempo, éstos pierden valor, tributarían más que los vehículos nuevos con un mayor valor de adquisición.
- ❖ El objeto de gravamen del impuesto municipal es diferente al del impuesto especial ya que el primero abarca todos los vehículos de tracción mecánica según las definiciones contenidas en el Reglamento General de Vehículos, circunstancia que implicaría que, determinados vehículos gravados por el tributo municipal, quedarían fuera de este criterio medioambiental

de tributación en función de las emisiones de CO2.

- ❖ Por último, al pivotar el gravamen en función de los certificados oficiales de emisiones, surge otro problema ya que los vehículos de mayor antigüedad no disponen de este certificado tal y como hemos expuesto también con anterioridad al tener estos certificados carácter obligatorio desde 1 de diciembre de 2002 para los turismos y desde 1 de julio de 2007 para las motocicletas.

POSIBLES MEDIDAS A ADOPTAR

Señalar que en el caso de crear un tributo medioambiental local, las posibles pautas a seguir deberían ser:

En el marco de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales nos encontramos con tres clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Dentro del citado marco legal es donde se encuentran los recursos tributarios de las Haciendas Locales. En el ámbito de los impuestos, actualmente podemos diferenciar entre impuestos obligatorios e impuestos de carácter potestativo en cuanto a su posible exigencia por parte de los ayuntamientos. Por tanto, sería necesario el modificar este texto legal introduciendo un impuesto de carácter medioambiental que cumpliera con las características que hemos expresado anteriormente.

Si la figura impositiva de nueva creación tuviera carácter obligatorio, en este caso, no sería necesaria la elaboración de las pertinentes ordenanzas fiscales para que los

ayuntamientos pudieran exigir tales impuestos. En el caso de creación de un impuesto medioambiental potestativo, los ayuntamientos deberían aprobar tales ordenanzas fiscales para poder exigirlo. No obstante, por la propia configuración de este tipo de tributos y por la necesidad de acudir a fuentes de información ajenas al ámbito tributario, sería necesario el adoptar fórmulas de colaboración entre las diferentes administraciones para una correcta aplicación de estos tributos. Asimismo, al tratarse de un principio tan importante como el respecto al medioambiente, deberían configurarse los elementos de cuantificación de la obligación tributaria de una forma homogénea para todos los ayuntamientos para evitar, además, problemas de elaboración de tales ordenanzas debido a la complejidad de su configuración.

Debemos señalar que en la actualidad los tributos locales en su mayoría son de carácter directo y reales gravando, además diversos elementos patrimoniales tales como los bienes inmuebles, los vehículos o el mero ejercicio de actividades económicas siendo por tanto, sencillos de aplicar por parte de los diversos ayuntamientos nutriendose, además, en multitud de supuestos, de información de otras administraciones tales como el Catastro o la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Por tanto, al introducir estos nuevos tributos, se deben intensificar las actuaciones de aplicación de los tributos para poder exigirlos. Esto es, no bastaría con crear un tributo nuevo medioambiental sino que se deben establecer los mecanismos necesarios para que todos los ayuntamientos puedan aplicar los

mismos, esto es, liquidarlos, recaudarlos e inspeccionarlos.

También se deberían considerar los impuestos autonómicos medioambientales que actualmente se encuentran en vigor evitando así problemas de doble imposición. No obstante, el Estado, al tener el poder tributario originario y tener la potestad para crear tributos locales, sería el que debería evitar estos problemas de doble imposición evitando el crear un tributo análogo al existente en la Comunidad Autónoma en cuestión o, en caso de crearlo, habría que derogar los impuestos autonómicos ya existentes debiendo compensar las Comunidades Autónomas al amparo del artículo 6.2 de la LOFCA o, como tercera alternativa, financiar a los municipios con la recaudación obtenida por parte de las Comunidades Autónomas proveniente de los impuestos medioambientales.

Por otro lado, si la pretensión consiste en la creación de tasas medioambientales, los requisitos para crear este tipo de tasas vienen ya regulados en el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Por tanto, respecto a posibles modificaciones en la regulación de las tasas municipales, indicar que el citado artículo 20, apartado cuarto, del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, en adelante, TRLRHL, señala que las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, circunstancia que implica que para establecer una tasa en el ámbito local el requisito indispensable será,

en todo caso, la realización del hecho imponible como elemento configurador del tributo. En el ámbito de las tasas municipales se realiza el hecho imponible, tal y como se señala en el artículo 20 apartado 1, del TRLRHL, en dos supuestos:

- ❖ Utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local.
- ❖ Prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

Debemos hacer una breve mención al primero de los hechos imposables ya que en determinadas ocasiones, indiscutiblemente este tipo de tasas pueden tener una finalidad medioambiental pero, difícilmente, podrían calificarse como tributos medioambientales. En este sentido, destaca la tasa de 1,5% de los ingresos brutos que se exige a determinadas compañías explotadoras de servicios de suministros de interés general por esta utilización o aprovechamiento del dominio público local. Pues bien, resulta evidente que esta utilización del dominio público por parte de estas empresas puede tener efectos nocivos para el medioambiente pero, en ningún caso estas tasas pueden ser definidas como medioambientales, ya que la cuantía de las mismas se fija tomando como base imponible el 1,5% de los ingresos brutos sin considerar, en ningún caso, variable medioambiental alguna.

Asimismo, debemos señalar que el artículo 20 del TRLRHL, después de facultar a las Entidades Locales para establecer tasas en los términos indicados en el mismo, establece para estas

la obligación de imponer y ordenar tal categoría tributaria por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa cuando se produzca cualquiera de las circunstancias señaladas en la letra B) del apartado 1 de dicho artículo. En estos casos queda excluido el establecimiento de un precio público, tal como dispone también el artículo 41 del TRLRHL.

La prestación de servicios o la realización de actividades administrativas, se calificarán como hecho imponible de tasa siempre que concurren, en cada caso concreto, alguno de los siguientes requisitos:

- ❖ Que la prestación del servicio o la realización de la actividad venga impuesta por disposición legal o reglamentaria.
- ❖ Que el bien, servicio o actividad requerido sea imprescindible para la vida social o privada del solicitante.
- ❖ Que el servicio o actividad no sea prestado o realizado por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

A estos efectos, no existe voluntariedad en la solicitud o recepción del servicio público o actividad administrativa cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Por tanto, el esquema previsto en el TRLRHL consiste en que las entidades locales podrán establecer tasas siempre que se realice el hecho imponible dentro de las dos categorías anteriormente mencionadas, esta-

bleciendo el artículo 20.4 una lista orientativa de supuestos en los que se podría exigir una tasa en la segunda de las modalidades, esto es, prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas en régimen de competencia local. Esta lista orientativa, a nuestro entender, es una lista abierta de supuestos en los que se podría exigir una tasa por parte de las entidades locales, sin que implique que la realización del hecho imponible en el caso en que la actividad o el servicio no estuviese allí contenido vetase el exigir la tasa a la correspondiente entidad local. El establecer una tasa medioambiental de forma potestativa por parte de las entidades locales respeta el carácter voluntario en cuanto a la exigencia de las mismas por parte de las entidades locales. Esta conclusión se deriva tanto de la dicción literal del actual artículo 20.4 del TRLRHL como de lo previsto en el artículo 15 del mismo texto legal donde se establece que las ordenanzas fiscales son requisito indispensable para acordar la imposición de los tributos de las haciendas locales con excepción de los únicos que revisten en la actualidad el carácter de obligatorio en cuanto a su exigencia: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Otra cuestión sería el cuantificar esta tasa medioambiental conforme a tales criterios. Según nuestro texto legal anteriormente mencionado, la limitación viene regulada dentro de su cuantificación, ya que el importe de lo recaudado por esta tasa no debe superar el coste total de prestación del servicio.

CONSEJO EDITORIAL TRIBUTARIO

Alfonso Candau Pérez

Decano–Presidente del Colegio de Registradores

Vicente Carbonell Serrano

*Director del Servicio
de Coordinación de Oficinas Liquidadoras*

Vicente José García-Hinojal

*Presidente de la Asociación Profesional
de Registradores*

María Teresa Soler Roch

*Presidenta del Consejo para la
Defensa del Contribuyente*

Ángel Manuel Álvarez Capón

Director General del Catastro

Jesús Gascón Catalán

Director General de Tributos

Alain Cuenca García

*Director General de Coordinación Financiera con
las Comunidades Autonomas y con las Entidades
Locales*

Soledad Fernández Doctor

*Presidenta del Tribunal Económico
Administrativo Central*

José María Labeaga Azcona

Director General del Instituto de Estudios Fiscales

Rosario Gómez García

Directora General de Tributos de Andalucía

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

Director General de Tributos de Aragón

Francisco Clavijo Hernández

Director General de Tributos de Canarias

Pedro Pérez Eslava

*Director de la Agencia Cántabra de la
Administración Tributaria*

María de Los Ángeles Abad de la Mata

*Directora General de Tributos de
Castilla La Mancha*

José Agustín Manzano Mozo

Director General de Tributos de Castilla y León

Amadeu Ferré Morell

Director General de Tributos de Cataluña

Gabriel López del Brío

Director General de Hacienda de Extremadura

Carlos Enrique Rodríguez Sánchez

Director General de Tributos de Galicia

Resurrección Sáez Cabello

Directora General de Tributos de la Rioja

Fernando Prats Mániz

Director General de Tributos de Madrid

Miguel Ángel Blanes Pascual

Director General de Tributos de Murcia

Jose Ignacio Pérez de Albeniz Andueza

Director de Hacienda Tributaria Navarra

Araceli Muñoz Malo

*Directora General de Tributos de la
Comunidad Valenciana*

Manuel Trillo Álvarez

*Delegado Especial de la Agencia Estatal de
la Administración Tributaria de Madrid*

Ramón Sabater Sánchez

*Director del Centro de Estudios Fiscales y
Financieros de la Universidad de Murcia*

Carlos Colomer Ferrándiz

*Director del Departamento Fiscal del Colegio
de Registradores*

Suscripciones OL

PROMOCIÓN
ESPECIAL PARA
NO COLEGIADOS

100€
IVA no incluido (4%)

La **REVISTA TRIBUTARIA OL** constituye un servicio de apoyo a la gestión tributaria desarrollada por las Oficinas Liquidadoras a cargo de los registradores de la propiedad y mercantiles, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La suscripción a la revista comprende un boletín quincenal (23 al año) y una revista bimestral (6 al año). Ahora puede suscribirse por tan sólo **100€ + 4% de IVA**, recibiendo en su domicilio los ejemplares de la **REVISTA OL**, y nuestro boletín quincenal **BIT** en su correo electrónico.

SÍ deseo suscribirme a OL,
REVISTA TRIBUTARIA DE OFICINAS LIQUIDADORAS

FORMA DE PAGO MEDIANTE INGRESO EN CUENTA

NOMBRE Y APELLIDOS

ACTIVIDAD **DNI/NIF**

DOMICILIO

C. POSTAL [][][][][][] **LOCALIDAD**

PROVINCIA

TELÉFONO [][][][][][][][][][][][][][][][][] **FAX** [][][][][][][][][][][][][][][][][]

CORREO ELECTRÓNICO

Concepto: SUSCRIPCIÓN REVISTA OL

Entidad bancaria: BANESTO

Cuenta: [0][0][3][0] - [1][0][3][1] - [5][0] - [0][0][1][2][0][2][2][2][7][1]

FIRMA TITULAR

FIRMA TITULAR:

Cumplimente con MAYÚSCULAS todos los datos de este boletín.

Envíe los datos que se solicitan en este boletín mediante correo postal a REVISTA OL, Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.

También puede enviar sus datos mediante correo electrónico a revistatributaria@corpme.es o al fax 91 411 21 28.

Deberá adjuntar una copia del justificante de ingreso.

Los datos que nos facilite se incluirán en un fichero responsabilidad del Colegio de Registradores de acuerdo con la vigente normativa sobre protección de datos personales. Usted tiene derecho a acceder a esta información y cancelarla o modificarla en caso de ser errónea, dirigiéndose a REVISTA OL; Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.