



OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

31

JULIO/AGOSTO 2011

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales	▶ 4
Sentencias y Consultas DGT	▶ 24
 Resoluciones TEAC	▶ 56
Consultas OL	▶ 68
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

M^a del Carmen

Jerma 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 Lalanda

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

Luis Alfredo Suárez Arias

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

Cristina Rollán Salgado

Coordinadora Autonómica 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

Carlos J de Arozarena

de la Lama

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

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

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

revistatributaria@corpme.es

TEMAS FISCALES

- NUEVAS LÍNEAS DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA... [4]
Antonio Montero Domínguez. Inspector de Hacienda del Estado
- "LOS EXCESOS DE CABIDA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS A LA LUZ DE LA RECIENTE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL".....[15]
Juan Calvo Végez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Separación de un comunero permaneciendo la comunidad de bienes [24]
- Extinción de comunidad ordinaria [24]
- Disolución parcial del condominio sobre inmuebles..... [25]
- Base imponible en las concesiones administrativas..... [25]
- Base imponible en las concesiones administrativas..... [25]
- Equiparación a concesiones administrativas..... [26]
- Concesión para la organización de un festejo taurino.... [26]
- Expedite de dominio: no acreditación de la exención o no sujeción..... [28]
- Adquisición de un inmueble en la que el vendedor manifiesta haberlo adquirido por compra sin constancia documental..... [28]
- No sujeción del acta de notoriedad [29]
- Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores..... [29]
- Transmisión, mediante escisión total, escisión parcial financiera y fusión..... [29]
- Aportación a su régimen de comunidad de bienes por una persona de nacionalidad rumana..... [30]
- Compra de vivienda habitual a través de préstamos recibidos de particulares..... [31]
- Reconocimiento de dominio..... [31]
- Resolución de compraventa..... [32]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Aportación de inmueble asumiendo la sociedad la deuda garantiza con hipoteca [33]
- Aportación no dineraria de rama de actividad..... [33]
- Fusión por absorción, estando el activo de la sociedad absorbida constituido en más del 50% por inmuebles. ... [33]
- Aportación no dineraria de valores y ampliación de capital..... [34]
- Constitución de una comunidad de bienes, cuyo objeto es la explotación de dos fincas..... [34]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Segregación y extinción de pro indiviso..... [35]
- Segregación de una porción de finca y extinción parcial del condominio..... [35]

índice

- Modificación de los coeficientes de participación de los propietarios en un edificio [36]
- Cancelación de una condición resolutoria mediante instancia [36]
- Extinción parcial de una comunidad de bienes [37]
- Extinción de una comunidad mortis causa [37]
- Exceso de adjudicación [38]
- Disolución de una comunidad de bienes: requisitos para considerar que ha realizado actividades empresariales [38]
- Comunidad de bienes sobre la nuda propiedad [39]
- Extinción parcial de condominio [41]
- Extinción de condominio sin compensación [41]
- Transformación de sociedad limitada a sociedad anónima [42]
- Nueva anotación preventiva de embargo por mejora de otra anterior relativa a la misma deuda y a otros inmuebles [42]
- Adquisición de una parcela, calificada de uso residencial VPO [43]
- Novación modificativa de un préstamo hipotecario [43]

CUESTIONES COMUNES

- Extinción de usufructo como consecuencia de la adquisición de la nuda propiedad en subasta judicial y por el fallecimiento de la usufructuaria [44]
- Valoración realizada mediante resolución motivada [44]

DESLINDE IVA-TPO

- Permuta de suelo a cambio de recibir obra futura [45]
- Adquisición por una cooperativa de viviendas para destinarlas al arrendamiento con opción de compra [45]
- Transmisión de una instalación de energía solar fotovoltaica adquirida mediante contrato de leasing en vigor [46]
- Promotora que transmite el derecho de usufructo vitalicio que será adquirido por dos cónyuges, mientras que la nuda propiedad se transmitirá a favor del hijo de aquéllos [46]
- Terrenos urbanizados o en curso de urbanización [47]
- Renuncia a la exención del IVA: requisitos formales [47]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Causante de nacionalidad francesa residente en España y causahabiente residente en Francia [48]
- Valoración de la participación en una sociedad civil a los efectos de la valoración del patrimonio preexistente [48]
- Grado de parentesco de sobrinos políticos [49]
- Reconocimiento de la minusvalía con posterioridad al fallecimiento de la causante [49]
- Mantenimiento del valor de las participaciones con reducción en el ISD en caso de declaración de concurso [50]
- Mantenimiento del valor de las participaciones con reducción en el ISD: reinversión en otros activos [50]
- Mantenimiento del valor de las participaciones con reducción en el ISD: disminución del valor de mercado por aportación a una nueva sociedad [51]
- No aplicación de la reducción por adquisición de explotaciones agrarias al adquirir la nuda propiedad [51]
- Impugnación del testamento y suspensión del plazo de declaración [51]

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- Donación de la nuda propiedad a favor del usufructuario [52]
- Póliza de seguro con cobertura del riesgo de invalidez por accidente, siendo el asegurado persona distinta del tomador [52]
- Reducciones aplicables a la donación de negocio individual a favor de los hijos, cuando uno de los cónyuges, que no es empresario, es copropietario del local donde se ejerce la actividad [53]

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

- Escisión parcial: aportación de rama de actividad [54]
- Transmisión de terrenos mediante una escisión total, escisión parcial financiera y una fusión [54]
- Transmisión por un ayuntamiento a una entidad pública de un solar para la construcción de un centro, recibiendo como contraprestación la propiedad de la última planta [55]

RESOLUCIONES TEAC

- Declaración de obra nueva: tipo reducido en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados [56]
- Reducción por minusvalía en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [57]
- Transmisiones de valores [59]
- Procedimiento de comprobación de valores de participaciones sociales [60]
- Prima de asunción de participaciones sociales [61]
- Ampliación y distribución de responsabilidad hipotecaria [62]
- Exención del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores [63]

NUEVA SECCIÓN

CONSULTAS OL

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

- Arrendamiento de vivienda con opción de compra [68]
- Novación de crédito hipotecario [70]
- Desatención del requerimiento efectuado por una Oficina Liquidadora con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [71]
- Constitución de un préstamo entre particulares con garantía hipotecaria [73]
- Alteración de los donatarios de una donación perfeccionada [75]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- Arrendamiento con opción de compra [76]
- Marta Zurdo Verdugo. Directora Adjunta Departamento Fiscal del Colegio de Registradores*

FISCALIDAD LOCAL

- Análisis de diversas exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles [82]
- María del Carmen Gómez de la Torre Roca. Subdirección General de Tributos Locales. Dirección General de Tributos*

Temas fiscales

4

NUEVAS LÍNEAS DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA

LA NUEVA DIRECTIVA 2011/16/UE DEL CONSEJO DE 15 DE FEBRERO DE 2011 RELATIVA A LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD Y POR LA QUE SE DEROGA LA DIRECTIVA 77/799/CEE

Antonio Montero Domínguez. *Inspector de Hacienda del Estado*

INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de la Unión Europea del día 11 de marzo de 2011 ha sido publicado el texto de la DIRECTIVA 2011/16/UE DEL CONSEJO de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

En los considerandos que se incorporan al comienzo de la Directiva se establece como justificación de la misma el incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros, que dificultan una determinación adecuada por parte de los Estados miembros de los impuestos adeudados.

Esta realidad determina que, sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional.

Partiendo del hecho de que la Directiva contiene normas mínimas, que no impiden que entre los EM establezcan entre sí mayores cotas de cooperación en el marco de acuerdos bilaterales o multilaterales, los hitos más significativos de la nueva norma, en la búsqueda de un ámbito de cooperación administrativa más amplio entre los Estados miembros (EM) en cuanto al intercambio de información, son los siguientes:

1. Se pretende extender su aplicación en relación con todas las personas físicas y jurídicas de la Comunidad, incluyendo fondos fiduciarios, fundaciones, sociedades de inversiones y cualquier otro instru-

mento que pueda ser creado por contribuyentes de los EM.

2. Se pretende lograr un contacto más directo entre los servicios nacionales o locales mediante el uso de oficinas de enlace.
3. Se hace posible el intercambio de información no sólo con carácter general, sino también en casos particulares, así como el desarrollo de investigaciones para su obtención, fijándose, en todo caso, plazos para que el suministro de la información sea efectivo, regulándose el retorno de información en los supuestos de solicitud de información expresa y de intercambio espontáneo.
4. Las modalidades de intercambio de información quedan configuradas de forma múltiple:
 - A solicitud expresa de un EM
 - Automático e incondicional, caracterizado por una implantación gradual
 - Espontáneo
5. Se potencia la presencia de funcionarios de un EM en el territorio de otro EM, admitiéndose expresamente la posibilidad y conveniencia de que existan los denominados controles simultáneos en relación con uno o varios sujetos pasivos que sean de interés común para dos o más EM.
6. La cooperación también se extenderá a la práctica de notificaciones de decisiones y actos de un EM a los contribuyentes que tengan su residencia o se hayan establecido en otro EM.

7. En cuanto al uso de la información suministrada entre EM, la Directiva prevé el uso de la misma por el EM que la reciba con otros fines, siempre sujeto este uso a las restricciones de la propia Directiva, e incluso la transmisión a terceros EM en determinadas condiciones.
8. Se establecen limitaciones a la posibilidad de que un EM niegue la información, no pudiéndose invocar, entre otras causas, la falta de interés de la misma para el EM que debe proporcionarla ni, y esto es trascendental, el secreto bancario.
9. Por último, y basada en la búsqueda de la mayor eficiencia en el intercambio de información, éste se formalizará mediante formularios, formatos y canales de comunicación normalizados.

Como se expuso más arriba, la normativa que trata de ser superada está constituida por la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977.

Las sucesivas adaptaciones de la misma se realizaron a través de las Directivas 79/1070/CEE, 92/12/CEE, 2003/93/CE, 2004/56/CE, 2004/106/CE y 2006/CE.

En el caso concreto de España, la transposición de las mismas se realizó a través de tres Reales Decretos:

- ❖ El Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria
- ❖ El Real Decreto 161/2005, de 11 de febrero, por el que se modificó el primero citado
- ❖ El Real Decreto 1408/2004, de 11 de junio, aprobado con idéntico objeto y finalidad, normas todas ellas vigentes en el momento de redactar estas notas.

COMENTARIOS AL ARTICULADO

1. Disposiciones generales

En el primer Capítulo la Directiva aborda las denominadas Disposiciones Generales, dedicadas a la delimitación del objeto, ámbito de aplicación, definiciones de los tér-

minos y conceptos empleados en la norma y reglas de organización básicas por parte de los EM.

1.1. EN CUANTO A SU OBJETO, SE SEPARAN CLARAMENTE TRES ASPECTOS:

- ❖ La definición estricta del objeto de la Directiva,
- ❖ La referencia a los aspectos gestores y procedimentales
- ❖ La concreción de que su contenido es de mínimos y perfectamente compatible con otro tipo de asistencia.

Es preciso señalar que la dicción de la nueva redacción no se refiere a la determinación de los impuestos, como lo hace la norma vigente, sino que el objeto del intercambio se define de forma mucho más amplia, ya que simplemente se habla de intercambio de información que “(...) *guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2(...)*”, redacción que, como puede verse, va más allá de la determinación de los impuestos, si por tal hemos de entender liquidación o cuantificación de la obligación tributaria (en terminología de la norma doméstica).

Por otra parte se hace referencia por un lado a una norma de organización, procedimental, al apoyar el funcionamiento de la misma en la utilización de medios electrónicos y, por otro, una declaración de intenciones, si bien con un componente imperativo, que obliga a la coordinación entre EM y la propia Comisión.

Por último, la Directiva deja claro que su contenido es de mínimos, pudiendo los EM ir más allá en la cooperación, previsión ésta que ya se encontraba recogida en el artículo 11 de la Directiva de 1977.

Comentario

1.2. EN CUANTO A SU ÁMBITO DE APLICACIÓN

La nueva norma utiliza una técnica diferente a la vigente para definir su ámbito de aplicación, ya que primero hace referencia a todos los impuestos, de forma omnicompreensiva, incluso desde el punto de vista de la titularidad de los mismos (circunstancia ésta que es una auténtica novedad, ya que expresamente incluye los impuestos de titularidad del Estado o de cualquiera de sus subdivisiones territoriales), para a continuación especificar qué concep-

tos no pueden ser considerados impuestos a los efectos de la Directiva.

Quedan fuera de su ámbito el IVA, los aranceles y los impuestos especiales.

La justificación parece encontrarse en que respecto de los mismos existe norma específica de cooperación.

Se excluye del concepto de impuesto las cotizaciones a la Seguridad Social así como las tasas y los derechos de carácter contractual.

Por último, y como mención expresa, se hace referencia al ámbito territorial de aplicación de la Directiva mediante la remisión al artículo 52 del Tratado de la Unión, según el cual:

Es preciso añadir, por último, que la nueva Directiva no incluye una definición, como sí lo hace la vigente, de lo que ha de entenderse por impuesto sobre la renta y el patrimonio.

En nuestra opinión es innecesario porque, al usar la técnica de incluir en el ámbito todos los impuestos establecidos por un EM y luego excluir expresa y tasadamente los que no se integran en tal ámbito, no es preciso realizar una definición de los mismos.

1.3. DEFINICIONES INCORPORADAS AL TEXTO

En la norma vigente lo que se hace, en relación a estas definiciones, es, básicamente, fijar cuál es la autoridad competente en cada país.

La nueva norma es muchísimo más amplia y, claramente, operativa, pudiéndose agrupar las definiciones en dos grandes grupos:

- ❖ El primero, de carácter puramente organizativo, de forma que se definen los aspectos personales de la gestión del sistema con especificación de su responsabilidad y función (autoridad competente, oficina central de enlace, servicio de enlace, funcionario competente, autoridad requirente, autoridad requerida)
- ❖ El segundo, en el que se hace referencia a conceptos técnicos y jurídicos integrados en la Directiva (intercambio automático, intercambio espontáneo, persona, vía electrónica, Red CCN).

Es preciso hacer mención al elevado grado de descentralización que la UE quiere otorgar a la aplicación de esta Directiva, ya que la posibilidad de intercambio de información se reconoce en los escalones “inferiores” de las estructuras organizativas de los EM, al reconocerse

tal potestad en manos de los denominados “servicios de enlace”, situadas orgánicamente a estos efectos por debajo de las oficina central de enlace, y también en manos del “funcionario competente”, del que se predica la posibilidad de intercambiar directamente información por haber sido autorizado para ello.

Mención específica merece, en este momento, la definición de persona que la Directiva contiene, por lo amplio de la misma, ya que no sólo abarca a las personas físicas y jurídicas, sino también cualquier otro tipo de configuración jurídica capaz de realizar actos jurídicos, sea cual sea su estructura, naturaleza y forma, ya tenga ya adolezca de personalidad jurídica propia, siempre que posea o administre activos susceptibles de imposición.

Respecto de las definiciones en cuestión incorporadas en éste precepto iremos haciendo referencia a las mismas conforme la norma vaya utilizándolas.

1.4. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LOS EM

Como ya se dijo más arriba, la intención de la UE de dar la máxima operatividad al intercambio de información está en la base de la descentralización, evidente, que en la misma se contiene en cuanto a la organización interna de los EM.

Debe ser destacado el hecho de que, amén de esa ya citada descentralización, no se renuncia a un cierto nivel de control (centralizado) para asegurar, entendemos, el correcto funcionamiento del sistema y el uso adecuado del instrumento jurídico del que hablamos, ya que la designación de los servicios de enlace y de los funcionarios competentes sólo será efectuada por la Autoridad competente del EM, que según se deduce de la literalidad de la norma, será única, creándose una también única oficina central de enlace entre cuyas misiones podrá estar convertirse en el punto de contacto con la Comisión y, en todo caso, controlar la lista de servicios de enlace y funcionarios competentes, que deberán informar a la dicha oficina central cada vez que realice o reciba una petición de información.

2. El intercambio de información

2.1. INTERCAMBIO PREVIA SOLICITUD

En relación con los aspectos subjetivos del intercambio, la autoridad requirente podrá serlo la oficina central de enlace, los servicios de enlace o cualquier funcionario

competente que formule una petición de asistencia en nombre de una autoridad competente.

La autoridad requerida podrá serlo cualquiera de las citadas más arriba que reciba una solicitud de asistencia en nombre de una autoridad competente.

Lo más trascendente sea, posiblemente, que la información debe ser suministrada de forma obligatoria por el requerido, ya la tenga en su poder en ese momento o ya la obtenga como consecuencia de investigaciones realizadas ad hoc derivadas de la petición realizada.

La norma vigente limita esta modalidad de suministro de información a que la solicitud se refiera a un caso concreto.

La Directiva ahora propuesta también tiene esa limitación, ya que al definir el concepto de intercambio de información previa petición ésta se configura como aquella que se produce en un caso específico.

En cuanto a las investigaciones a realizar, la nueva regulación es mucho más explícita y completa que la vigente.

En efecto, ahora tan sólo se dice que la autoridad competente del Estado requerido llevará a cabo, si procede, las investigaciones necesarias para obtener estas informaciones.

Pues bien, en la norma que ahora comentamos se desarrolla in extenso la cuestión de la investigación, que se define como los controles y demás acciones emprendidos por los EM en el ejercicio de sus funciones con el fin de garantizar la correcta aplicación de la legislación tributaria.

Como se indicó, el norma ciñe la práctica de investigaciones a las solicitudes de información de carácter expreso, es decir, aquellas que se refieren a una situación concreta, señalando que la solicitud de investigación es potestativa para el Estado requirente (“podrá”), debiéndose extrapolar de dicha redacción que, en todo caso, deberá ser expresa cuando se pretenda solicitar la realización de la misma.

La norma regula la posibilidad de que exista negativa a realizar la investigación por parte del EM requerido, pero ésta ha de estar basada en el hecho de que se considere que la misma no es necesaria, la improcedencia de la investigación sólo se justificará por su no necesidad, debiendo informar al EM requirente de tal situación, sin que de la redacción de la Directiva pueda deducirse la existencia de un intercambio de opiniones entre los EM requirente y requerido para el caso de que exista desacuerdo en

cuanto a la existencia de dicha necesidad, ya que el origen de la misma no queda explicitado en la norma.

Es importante señalar que la Directiva dirige a los procedimientos domésticos el EM requerido al efecto de realizar la investigación en cuestión.

En el caso de España habría que hacer mención a los procedimientos de comprobación o investigación que se regulan en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, desarrollados todos ellos por los órganos de la Administración Tributaria competente (entre ellos verificación de datos, comprobación limitada, inspección, requerimientos de información individualizados, captación de información, etc.).

Por último, y en cuanto al soporte documental de la información obtenida, la regla establecida por la Directiva aboga por la remisión de documentos originales salvo norma doméstica en contrario en el ordenamiento del EM requerido.

Desde un punto de vista estrictamente procedimental, en la Directiva hoy vigente la regulación de los plazos para atender a las peticiones de información es única para todos los tipos de peticiones que en la misma se contienen.

En la nueva directiva la regulación de los plazos se adapta a cada modalidad de petición/suministro de información, y se hace con la fijación de plazos concretos para que la obligación sea cumplida por parte del EM requerido.

En concreto y por lo que se refiere al suministro previa petición se establece un plazo máximo de 6 meses desde la fecha de recepción de la solicitud, si bien el hecho de que se vayan a utilizar mecanismos electrónicos (tén-gase en cuenta que ha de entenderse por tal a efecto de la directiva: equipamientos electrónicos de tratamiento (incluida la compresión digital) y almacenamiento de datos, con transmisión por cable, radio, tecnología óptica u otros medios electromagnéticos) hace que el espacio temporal entre uno y otro acto sea prácticamente testimonial, estableciéndose la obligación de que el EM requerido confirme la recepción de la solicitud en un plazo de 7 días, previéndose la posibilidad de que, para facilitar la información o, en su caso, realizar las investigaciones necesarias, se precise información adicional a facilitar por el EM requirente, en cuyo caso el plazo general comenzará a contarse desde que dicha información adicional haya sido facilitada al EM requerido.

En previsión de que la información ya estuviese en poder del EM requerido, el plazo se reduce a 2 meses.

Estas reglas son en principio indisponibles con carácter general, y sólo en casos concretos, y es de suponer que con la suficiente motivación, podrán ser modificadas bilateralmente por los EM afectados, pero nunca unilateralmente.

En la norma vigente se prevé que, en caso de dificultades o cuando la autoridad competente del EM requerido se negare a facilitar tales informaciones, dicha autoridad deberá informar de ello inmediatamente a la autoridad solicitante, indicando la naturaleza de las dificultades o las razones de su negativa.

En la nueva norma que ahora comentamos la redacción se adecua a la imperatividad en el suministro que ahora se establece, de forma que se hace referencia simplemente a la imposibilidad de atender a la solicitud en el plazo establecido, indicando los motivos de tal imposibilidad y la fecha previsible de atención a la solicitud.

No obstante lo anterior, se prevé la posibilidad de que no pueda obtenerse la información requerida, supuesto para el que se establece la comunicación de tales circunstancias al EM requirente, tasando el plazo para efectuar dicha comunicación: un mes desde que se reciba la solicitud.

Como ya se dijo más arriba, la norma vigente prevé la posibilidad de que el EM requerido niegue la información.

La nueva norma también lo contempla, pero con una diferencia fundamental: tasa las causas de esa negativa, que no debe ser confundida con la imposibilidad de suministrar la información por no poder acceder a ella.

2.2. INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

El primer comentario que cabe realizar de la nueva norma en este punto, por comparación con la vigente es, sin duda, el término que se incorpora al texto: obligatoriedad.

La nueva norma tiene una redacción muchísimo más depurada que la vigente, tasando los supuestos en los que será aplicable, obligatorio, el intercambio automático de información.

La definición de este tipo de intercambio en la propia Directiva es la de comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad, señalándose que, específicamente por información dis-

ponible se entenderá la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro.

En este sentido el nuevo precepto establece la obligación para cada EM de intercambiar información sobre determinadas categorías de renta y patrimonio en relación con las personas que tengan domicilio en otro EM.

Dichas categorías de renta y patrimonio se tasan en los cinco epígrafes siguientes:

- a) rendimientos del trabajo dependiente;
- b) honorarios de director;
- c) productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la Unión, sobre el intercambio de información y otras medidas similares;
- d) pensiones;
- e) propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios.

Volviendo a la definición de intercambio automático, es preciso recalcar que se trata de información disponible por estar incorporada en los expedientes fiscales del EM que comunica la información, lo que lleva a la idea, clara, de que en este caso se excluye la realización de investigaciones a los efectos de suministrar dicha información.

Además, se establece un mecanismo de implantación paulatina de la obligación, pues la misma deberá cumplirse respecto de periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, si bien con anterioridad a dicha fecha deberá cada EM comunicar a la Comisión sobre qué categorías de las señaladas se dispone de información, manteniendo actualizada dicha información en el futuro.

En previsión de que algún EM no esté interesado en recibir la información, y teniendo en cuenta el esfuerzo gestor que todos deberán realizar para poder suministrarla, la norma prevé que cuando un EM no quiera recibir la información pueda expresamente así señalarlo o que, incluso, sólo quiera recibirla cuando la renta o el patrimonio supere un determinado límite cuantitativo.

En un claro intento de "sancionar", permítase el uso de esta expresión, la falta de colaboración por parte de los EM en esta línea, la norma establece que cuando un EM no comunique a la Comisión las categorías de renta de las que dispone de información, podrá entenderse que ese mismo EM no desea recibir información sobre las mismas procedente del resto de los EM.

En relación con la implantación del sistema y a efectos de valoración del resultado del mismo en relación con el coste para los EM del cumplimiento de dicha obligación, la Directiva dedica varios de sus apartados a establecer reglas de retroalimentación hacia la Comisión, previendo que antes del 1 de julio de 2016 deberá rendirse información en relación con estos aspectos, a efectos de posibles cambios en la normativa, de forma que la Comisión pueda, antes del 1 de julio de 2017, realizar las propuestas que, en tal sentido, se consideren procedentes para asegurar el mayor grado de eficiencia y funcionamiento del sistema, incluso con la propuesta de inclusión de nuevas categorías de renta, como dividendos, ganancias de capital y cánones.

En cuanto al plazo para el intercambio mediante esta modalidad, es evidente que se trata de regular la periodicidad del mismo, por lo que se establece un mínimo de un intercambio al año, que deberá producirse en el plazo de los 6 meses siguientes al cierre del ejercicio presupuestario del EM durante el cual se recabó la información.

Por último es preciso recordar, como ya se expuso más arriba, que la regulación incorporada en la nueva Directiva se califica como de mínimos, por lo que se prevé que los EM podrán convenir el intercambio automático de información en relación con otras categorías adicionales de renta y de patrimonio mediante acuerdos bi o multilaterales, si bien los mismos deberán ser comunicados a la Comisión.

2.3. INTERCAMBIO ESPONTÁNEO DE INFORMACIÓN

La definición del intercambio espontáneo es la de la comunicación no sistemática de información a otro Estado miembro en cualquier momento y sin solicitud previa.

Este precepto es extraordinariamente continuista, incluso en su literalidad, respecto del artículo 4 de la Directiva vigente.

El texto legal incorpora un listado tasado de situaciones en las cuales un EM deberá suministrar información a otro EM, concretamente cuando:

- a) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro;
- b) un contribuyente obtenga, en un Estado miembro, una reducción o una exención fiscal que produciría

un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro;

- c) las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se efectúen a través de uno o más países de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro o en los dos;
- d) la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas;
- e) en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro

Además la nueva norma establece la comunicación se producirá, amén de en los casos tasados, cuando un EM considere que la misma puede resultar de utilidad para otro EM.

En cuanto a los plazos para el suministro espontáneo, como ya se señaló en un momento anterior, la Directiva vigente regula la cuestión de los plazos con carácter general, y con poco rigor, para todas las modalidades de suministro.

La nueva, como ha podido observarse, lo hace en cada supuesto adaptando el grado de exigencia temporal en el suministro a cada uno de sus tipos.

En el caso que nos ocupa, el suministro espontáneo, el precepto establece la transmisión de la información a medida que se vaya disponiendo de ésta. No establece un plazo expreso, por tanto, para su obtención, pero sí para su remisión, que deberá producirse no más allá de un mes desde que se dispuso de la misma, debiendo acusar recibo de aquella el EM receptor en plazo de 7 días hábiles desde que la recepción se produzca.

3.- Otras fórmulas de cooperación

La colaboración administrativa que tiene por finalidad la más correcta y eficiente aplicación de los sistemas tributarios de los EM tiene otras vertientes.

El Capítulo III de la nueva norma está dedicado a otras formas de cooperación, regulando la presencia de funcionarios de un EM las oficinas de las Administración tributaria de otro EM, su participación en

las investigaciones administrativas, estableciendo la regulación de los controles simultáneos, incorporando normas sobre asistencia en materia de notificaciones o, y esta cuestión no es menor, fijando una suerte de “feedback” entre los EM que suministran y reciben información.

3.1. PRESENCIA EN LAS OFICINAS DE LA ADMINISTRACIÓN Y PARTICIPACIÓN EN LAS INVESTIGACIONES ADMINISTRATIVAS.

Lo primero que hay que decir es que el marco, el objeto, de la presencia de funcionarios de un EM en las oficinas e investigaciones de la Administración tributaria de otro EM será, siempre, el intercambio de información a que se refiere el artículo 1.1 de la Directiva.

La segunda precisión también es clara: será la autoridad requerida la que fije los límites y normas que deberá respetar dicha presencia.

Las dos modalidades de presencia posibles son:

- ❖ presencia física en las oficinas de las autoridades administrativas del EM requerido.
- ❖ Presencia física en las investigaciones administrativas realizadas por las autoridades del EM requerido en su propio territorio.

El término presencia no se encuentra entre las definiciones del artículo 3 de la nueva Directiva, lo que unido al hecho de que el precepto que tratamos remite a la norma doméstica del EM requerido para fijar las modalidades de presencia, nos lleva a pensar que, lógicamente, serán estas normas las que cñan el concepto.

En este sentido, es la propia Directiva que comentamos la que señala que será la del EM requerido la que podrá permitir, en su caso, que los funcionarios del EM requirente puedan participar en entrevistas con personas a las que afecten la investigaciones y “examinar fichas”, sin que éste último concepto tenga una fácil traducción en nuestro sistema normativo, más allá de que se pueda traducir por “examen de documentación”.

La norma va más allá: en el supuesto de que la norma doméstica del EM requerido permita, según lo visto, la participación activa del los funcionarios del EM requirente, según lo visto en el párrafo anterior, en el caso de que la persona objeto de la investigación se niegue a colaborar con dichos funcionarios, las consecuencias serán idénticas a la negativa a colaborar con los funcionarios del EM requerido.

Habrà que entender, evidentemente, que dichas consecuencias lo serán en el ámbito del EM requerido (esencialmente, y trasladando esta situación a nuestro sistema doméstico, las consecuencias serían la aplicación del sistema de infracciones y sanciones regulado en la Ley General Tributaria).

Por otra parte, queda claro en la nueva norma que, cuando la información a la que se refiere la colaboración esté incorporada en documentos a los que tengan acceso los funcionarios del EM requerido, debe facilitarse copia de los mismos a los funcionarios del EM requirente.

Por último la normativa incorpora una clara obligación de identificación de los funcionarios del EM requirente en cualquier momento en que ello sea preciso.

3.2. CONTROLES SIMULTÁNEOS

Los controles simultáneos fueron incorporados a la directiva vigente a través de la Directiva 2004/56/CE, del Consejo, de 21 de Abril de 2004, mediante la adición de un nuevo artículo 8 ter.

La nueva norma es similar a la actual, caracterizándose por su simplicidad en cuanto a su finalidad, y por ende, por la búsqueda de la mayor eficacia, y eficiencia, en el control, incorporando, esencialmente, el mecanismo a través del cual los EM podrán llegar al acuerdo de realizar dichos controles, resultando de aplicación la normativa doméstica de cada uno de ellos a efectos de la realización de las actuaciones de comprobación o investigación de que en cada caso se trate.

Es de destacar que, no siendo imperativo para los EM aceptar la propuesta de control simultáneo realizada por otros EM, lo que sí exige la norma es que, para el caso de que no se estime oportuno participar en los mismos, el EM que deniegue, a su participación, deberá motivarlo.

3.3. NOTIFICACIÓN ADMINISTRATIVA

Norma análoga a la hora incorporada por la nueva Directiva fue introducida por la Directiva 2004/56/CE del Consejo, de 21 de abril de 2004, que incluyó un nuevo artículo 8 bis en el texto aún vigente.

La novedad incorporada al precepto radica en el establecimiento de un límite claro a esta fórmula de colaboración, ya que sólo será posible solicitar la práctica de notificaciones a otro EM cuando el requirente:

- ❖ No haya podido realizar la notificación conforme a su propia normativa

- ❖ Cuando dicha notificación pueda suponer dificultades desproporcionadas

Parece razonable pensar, más bien sería deseable, que, aunque expresamente no figure así en el texto, la concurrencia de dichas circunstancias deberán figurar mínimamente indicadas, cuando no acreditadas, en la solicitud de notificación cursada al EM requerido, si bien no se regula posibilidad de negativa del mismo, por lo que, probablemente los EM requeridos habrán de entender que la mera solicitud es elemento suficiente acreditativo de la citada concurrencia.

3.4 INFORMACIÓN DE RETORNO

En este punto, la nueva norma no tiene antecedente en la norma vigente, ya que se establece un mecanismo de retroalimentación a través el cual los EM que hayan suministrado información podrán conocer la utilidad que la misma ha tenido para el EM receptor de aquella.

La regla diferencia según los distintos tipos de suministro de información.

- ❖ Para el suministro a petición previa y para el espontáneo se establece la necesidad de petición de información de retorno por parte el EM que en su día suministró la información. Dicho retorno deberá explicitar el resultado de la utilización de la información en su día solicitada en el EM en su día requirente de la misma, estableciendo un plazo para que ese “feedback” se produzca. El mecanismo de remisión será establecido a través del sistema de comitología.
- ❖ Para el suministro automático, el retorno se producirá anualmente, y el mecanismo será el convenido bilateralmente entre los EM (en su día requirente y requerido).

3.5.- INTERCAMBIO DE BUENAS PRÁCTICAS Y DE EXPERIENCIA

Esta norma tiene su precedente en el artículo 10 de la Directiva vigente, y su finalidad es la que ya se ha apuntado en algunos momentos anteriores de este comentario: conseguir que el intercambio de información sea un mecanismo que permita lo que ya apuntaba la nueva Directiva en sus considerandos, que reiteramos parcialmente, al señalar que se trata de crear un mecanismo que

“(…)confiera a los Estados miembros atribuciones para cooperar eficientemente a escala internacional a fin de su-

perar los efectos negativos de la creciente mundialización sobre el mercado interior (...)”

ya que

“(…)El enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros dificulta una estimación adecuada por parte de los Estados miembros de los impuestos adeudados. Esta creciente dificultad afecta al funcionamiento de los sistemas fiscales y lleva aparejada la doble imposición, fenómeno que incita a la evasión y al fraude fiscal, mientras las atribuciones de control siguen ejerciéndose a nivel nacional. Como consecuencia de ello se ve amenazado el funcionamiento del mercado interior.(..)”

4. Condiciones de la cooperación administrativa

La nueva Directiva regula las denominadas “Condiciones de la cooperación administrativa”, que se refieren a las posibilidades de utilización de la información recibida, tanto por parte del EM requirente como por parte de terceros EM, como a los límites que se establecen al deber de suministro por parte del EM requerido, previéndose, como ya se dijo en algunos momentos anteriores, que la colaboración pueda ir más allá de las reglas de mínimos que la norma incorpora, haciendo referencia, también, a los mecanismos de solicitud y transmisión.

En esta materia, y como primera precisión, es preciso recordar que la norma vigente establece el deber de secreto por parte del EM que recibe la información, secreto que seguirá las reglas establecidas para informaciones por él obtenidas conforme a su propia norma doméstica.

Hasta aquí la nueva norma no establece nada distinto de lo ahora existente, puesto que se establece que la información recibida estará amparada por el secreto oficial gozando de la misma protección que la norma doméstica otorgue a información de la misma naturaleza.

La primera diferencia la encontramos en las posibilidades de uso de la información, ya que la norma vigente es más restrictiva que la nueva.

En efecto, en la primera ese uso sólo puede realizarse por personas que participen “directamente” en la determinación del impuesto o en su control, y sólo podrá darse a conocer a terceras personas distintas de las anteriores que directamente participen en procedimientos judiciales o administrativos de naturaleza sancionadora en relación con dicha determinación, siendo taxativa la norma al pro-

hibir, bajo cualquier circunstancia, su uso fuera de los indicados.

Pues bien, la nueva Directiva es mucho menos rígida en su redacción en cuanto a las posibilidades de uso de la información por parte del EM requirente, ya que la misma, como se indicó en un momento anterior, podrá ser utilizada para la “*administración y ejecución de las leyes nacionales*” relativas a los impuestos incorporados en su artículo 2, superando los conceptos de determinación, liquidación y control utilizados en la norma vigente.

Además, en una línea continuista, se admite su uso para la “*evaluación y aplicación*” de otros impuestos y derechos a los que se refiere la Directiva sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas aprobada en 2010 que deberá entrar en funcionamiento el 1 de enero de 2011.

Más aún: se podrá utilizar la información para evaluar y ejecutar las contribuciones obligatorias en el ámbito de la seguridad social.

Y si hemos de hablar de las posibilidades de uso fuera del ámbito administrativo, la norma admite, y aquí sigue la estela marcada por la norma vigente, la posibilidad de uso de la información en procedimientos judiciales derivados del incumplimiento de normativa fiscal.

La Directiva de 1977, vigente, establece que el EM requerido podrá permitir que la información sea utilizada por el EM requirente para otros fines distintos de los más arriba expuestos siempre y cuando en dicho estado, requerido, se pueda utilizar con fines similares.

La nueva Directiva reproduce esta posibilidad, pero señalando que la legislación del EM requirente debe permitir dicho uso.

Por otra parte, la concesión del permiso por parte del EM requerido no es opcional, ya que la única condición que debe cumplirse es que su propia legislación admita su uso con finalidades análogas.

En cuanto al uso de la información por parte de terceros EM distintos del EM requirente de la información, la norma vigente señala que el EM requirente podrá transmitir dicha información a ese tercer EM siempre y cuando el EM requerido lo consienta.

La nueva norma es continuista, pero no literalmente idéntica, ya que se especifica que la utilidad para ese tercer EM deberá ser para la administración y ejecución de las leyes nacionales relativas a los impuestos a los que se

dirige la Directiva (artículo 2), así como para la evaluación y aplicación de impuestos y derechos a los que se refiere la Directiva 2010/24/CE y para su uso en procedimientos judiciales sancionadores derivados de incumplimiento de normativa fiscal.

Hay que hacer notar que en la nueva redacción la norma se invierte respecto de la vigente en cuanto a la concesión del permiso por parte del EM requerido, ya que lo que ahora se establece no es la concesión de autorización por éste último, sino la posibilidad de que el mismo se oponga en el plazo de 10 días hábiles.

Por otra parte, y en cuanto a la posibilidad de que ese tercer EM pueda usar la información para fines distintos de los regulados en la directiva, en los términos ya vistos más arriba para el EM requirente, deberá pasar, ahora sí, por la autorización expresa del EM requerido que la suministró en origen.

En cuanto al valor probatorio de la información suministrada en el EM requirente, vinculado al carácter documental de la misma, la nueva norma le otorga idéntico valor al que su propia norma doméstica a la información obtenida al amparo de la misma.

Aspecto de singular importancia es la existencia de límites en la cooperación administrativa.

Entre los mismos destaca el requisito de subsidiariedad en la actualidad integrado en el artículo 2.1 de la vigente Directiva, limitado a la modalidad de suministro de información previa solicitud (artículo 5 de la nueva Directiva), ya que se exige que la petición por parte del EM requirente tenga naturaleza subsidiaria, en el sentido de que dicho EM haya agotado sus fuentes de información habituales.

Por otra parte se establece es un límite a la obligación general de suministro de la información sobre el que gira toda la Directiva, puesto que el EM requerido no deberá efectuar investigación alguna ni comunicar información alguna si su propia norma doméstica limita dichas posibilidades de investigación y recopilación de información en relación con la aplicación de sus propios impuestos.

La única diferencia respecto de la Directiva vigente es que la eventual contravención en ésta última no sólo se refiere a la legislación, sino que hace referencia también a la práctica administrativa, sin que éste concepto quede definido.

En otro orden, y en base a lo que podría catalogarse como un principio de reciprocidad, la negativa al suministro deberá basarse en un impedimento legal: cuando

la norma del EM requirente le impida suministrar información similar.

Además, podrá denegarse la comunicación de información en caso de que ello suponga la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial, o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público.

Por último, se incorpora la obligación de motivar la negativa, cualquiera que sea su causa, a suministrar la información por parte del EM requerido.

Incorpora la nueva Directiva un precepto básico para el correcto funcionamiento del sistema, según el cual nunca podrá esgrimirse como justificación a la negativa a suministrar la información por parte de un EM requerido el hecho de que la información solicitada no revista interés para él en cuanto a la administración y ejecución de sus leyes nacionales en relación con los impuestos a los que se aplica la Directiva.

El mandato es claro: aún en ese caso, el EM requerido deberá aplicar su norma doméstica para obtener la información solicitada, sin perjuicio de las causas que permiten negar dicho suministro.

Para cerrar el círculo, el mismo precepto establece que la Directiva no permite invocar el secreto bancario ni tampoco alegar que la misma se encuentra en poder de un representante o persona que actúe como intermediario o agente fiduciario, ni tan siquiera porque dicha información esté relacionada con la participación en el capital de una persona.

Incorpora el precepto la posibilidad de negar el suministro información relativa a periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2011, cuando la obtención de dicha información hubiese precisado de la realización de investigaciones para las que la norma doméstica del EM requerido no concediese cobertura en cuanto a su realización para los fines propios de dicho EM requerido.

Sin movernos de éste epígrafe genéricamente titulado, como ya se dijo más arriba, “Condiciones de la cooperación administrativa”, la nueva directiva incorpora un precepto que no tiene correlato en la Directiva de 1977.

Como ya se indicó en momentos anteriores de este trabajo, la nueva Directiva, al establecer en su comienzo los considerandos que han llevado a su propuesta, señala que los principios y reglas sobre los que se basa la colaboración entre los EM son el mínimo exigible.

Más allá los EM pueden establecer mayores cotas de colaboración, también mediante los correspondientes acuerdos con terceros países.

Pues bien, en esa línea argumental, se trata de eliminar cualquier posible discriminación, por la razón que fuese, en el trato dispensado entre los distintos EM, de forma que si entre un EM se consolida una colaboración más intensa con un tercer país, en cualquier forma, no podrá existir negativa a colaborar, con idéntica intensidad, con cualquier otro EM.

En definitiva: dado el paso de la cooperación ampliada con un tercer país, la misma deberá aplicarse a los cualquier EM que también la inste.

En cuanto a los procedimientos, la norma se dirige de forma expresa a través de varios preceptos a establecer los cauces formales a través de los cuales se habrán de materializar las distintas fórmulas de cooperación reguladas en la Directiva.

De esa manera se establece el formulario normalizado que habrá de utilizarse en los casos de solicitud expresa de información, de suministro automático, de suministro espontáneo y de solicitudes de notificación, conforme a los procedimientos que se determinarán por el sistema de comitología.

5. Relaciones con la Comisión

La nueva Directiva establece un mecanismo de evaluación continua del funcionamiento de la cooperación administrativa en éste ámbito, estableciéndose específicamente una evaluación anual a realizar por los EM que será remitida a la Comisión en relación con el intercambio automático de información.

6. Relaciones con terceros países

Más arriba se hizo referencia a la posibilidad de que por parte del EM requirente, y una vez recibida la información, se considere que la misma tiene interés para un tercer EM, estableciendo la norma que podrá remitirse la información a ese tercer EM previa comunicación en tal sentido hacia el EM requerido que la suministró en su momento, EM éste último que podrá negarse a que tal remisión al tercer EM se produzca.

La norma prevé que esa transmisión de información a un tercer EM pueda implicar, con autorización expresa del EM requerido, el uso en ese tercer EM para fines distintos de los regulados en la Directiva, siempre y cuando el EM requerido la pueda utilizar para esos mismos fines.

Pues bien, la norma incorpora una previsión que excede de los límites de la UE, ya se permite que cuando un EM reciba información de un tercer país (no EM) que guarde relación con la administración y aplicación del derecho interno de ese EM podrá, si existe acuerdo suscrito con ese tercer país, facilitar dicha información a otros EM para los que pueda resultar de utilidad y a todo EM que así se lo solicite.

Como contrapartida, el precepto admite que un EM pueda transmitir la información obtenida a través de los mecanismos de la Directiva a terceros países (no EM), conforme a su propia normativa doméstica, siempre que el EM requerido del que proceda la información lo autorice y que ese tercer país (no EM) se comprometa a prestar la cooperación solicitada a efectos de atacar actuaciones irregulares, ilegales y/o fraudulentas desde el punto de vista tributario.

7.- Disposiciones generales y finales

El comentario a los artículos que integran el Capítulo VII de la nueva Directiva parece innecesario, habida cuenta de su contenido, debiendo señalar que no tienen correlato en la vigente.

Tan sólo significar que, relación con la protección de datos, existe una remisión a la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, se refiere a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

Por otra parte, y en referencia al uso del sistema de comitología, a decisión del Consejo de 28 de junio de 1999 a la que se hace referencia en este precepto establece los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión.

En dicha Decisión se establecen los procedimientos a través de los cuales la Comisión desarrolla las competencias de ejecución de los actos adoptados por el Consejo, y en este caso, de la Directiva de la que estamos tratando.

Esos procedimientos a través de los cuales la Comisión se pronuncia sobre la ejecución del acto depende de la naturaleza de éste, y pueden ser:

- ❖ El procedimiento consultivo
- ❖ El procedimiento de gestión
- ❖ El procedimiento de reglamentación
- ❖ El procedimiento de salvaguardia

Simplemente hay que señalar que en el caso de la Directiva objeto de este trabajo el procedimiento que habrá de seguirse para que la Comisión desarrolle tales funciones ejecutivas será el de reglamentación, regulado en el artículo 5 de la Decisión.

En otro orden, incorpora la Directiva una clara prueba del interés que el Consejo tiene en el mejor y más eficiente funcionamiento de la norma, ya que no sólo se establecen informes de evaluación para los EM, sino que, expresamente, la propia Comisión deberá rendir cuentas al efecto.

Finalmente, y como consecuencia del carácter gradual de la implantación de la Directiva al que se ha hecho referencia en momentos anteriores, la transposición deberá quedar realizada por los EM antes de 1 de enero de 2013 en todos los aspectos, siendo de aplicación a partir de esa fecha, salvo las normas de transposición que se refieran al intercambio automático de información, surtirán efectos a partir de 1 de enero de 2015.

Solo un comentario último, pero quizás no menor: la Directiva deja claro que los destinatarios de la norma, y por tanto responsables últimos de su aplicación, son los Estados miembros.

Esta apreciación, que puede resultarle al lector baladí, se hace a los solos efectos de resaltar que la cooperación regulada en la Directiva es responsabilidad última de dichos Estados, no de las subdivisiones territoriales o administrativas a que se refiere el artículo 2.1 del texto.

La responsabilidad en la prestación de dicha cooperación se atribuye, en exclusiva al Estado miembro, redundando en esta idea, sin duda, la configuración de la organización contenida en el texto de la Directiva, en el que claramente se establece que en todo caso, serán designadas por el Estado miembro "sus" autoridades competentes.

“LOS EXCESOS DE CABIDA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS A LA LUZ DE LA RECIENTE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL”

Juan Calvo Vérguez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura.*

Como es sabido, por exceso de cabida hemos de entender el acto mediante el cual se rectifica la extensión registrada de una finca ya inscrita con unos linderos determinados, de acuerdo a una certificación catastral.

Pues bien, tal y como tendremos ocasión de analizar a lo largo del presente comentario la escritura pública que documenta la constatación de dicho exceso de cabida no tributa por la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD). Y ello por la sencilla razón de que carece de contenido valuable. En efecto, tal y como precisó en su día la Dirección General de Tributos (DGT), entre otras, en su contestación a Consulta de 14 de marzo de 2003, la constatación de un exceso de cabida con base en los datos catastrales de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). Dicho de otro modo, 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.¹

Desde nuestro punto de vista, aquella información de dominio que únicamente persigue acreditar e inmatricular un exceso de cabida de una finca comprendida en una escritura por la que, en su día, adquirieron y tributaron los mismos interesados en la información, constituye un acto exento de gravamen.

La constatación de la existencia de un exceso de cabida en base a los datos catastrales de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados no tiene por qué implicar la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta al ITPyAJD. Piénsese que no se trata de la configuración de una nueva finca, sino tan sólo del resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos, que identifican la parte de la superficie objeto de consideración.²

¹ Ya con anterioridad este mismo criterio había sido defendido por la Audiencia Territorial de Barcelona en su Sentencia de 25 de septiembre de 1986. Por su parte el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tuvo oportunidad de precisar en su Resolución de 20 de noviembre de 1980 que “(...) La manifestación o declaración del propietario de la finca de la existencia real de un exceso de cabida respecto a la superficie inscrita en el Registro, no puede ser calificada como un ‘reconocimiento de dominio a favor de persona determinada’ porque, evidentemente, no se propone reconocer derecho dominical alguno, sino exclusivamente modificar o rectificar un dato o circunstancia de hecho de la inscripción, atinente a la realidad material o física de un inmueble de su propiedad; por lo cual esa manifestación o declaración no tiende a producir ni produce efecto traslativo o declaración de dominio a favor de persona alguna, ni constituye, reconoce, transmite, modifica o extingue derecho real de ninguna clase, proponiéndose exclusivamente lograr la concordancia de un asiento registral con la realidad física de la finca inmatriculada. Y de ahí que no pueda entenderse incluida en el art. 55.7º del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones, rectamente interpretado (...)”. Véase asimismo la contestación de la DGT a Consulta de 28 de abril de 1995.

² En este sentido precisa MUÑOZ DEL CASTILLO, “Art. 7”, en la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, en la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, 2004, pág. 151, que la presente norma trata de salir al paso del fraude que tiende a originarse mediante transmisiones de bienes inmuebles, fundamentalmente en documento privado, que no se declaran a la Administración, motivo por el cual resultan gravados los títulos supletorios a través de los cuales acceden al Registro de la Propiedad.

Mediante Resolución de 14 de octubre de 2008, relativa a un expediente de exceso de cabida cuyo único objeto se centraba en subsanar errores producidos en la inscripción registral de una finca matriz, resolvió la DGT una consulta planteada en relación con un supuesto en el que un sujeto fue vendiendo terrenos por contrato privado a distintos compradores, algunos de los cuales procedieron a elevar a escritura pública dichos contratos, teniendo la mayoría de los propietarios el correspondiente recibo de contribución a su nombre. En el supuesto planteado la finca matriz de la que se iban segregando las parcelas presentaba una superficie registral inferior a la real, quedándose sin cabida de la que segregar, y existiendo varios propietarios que compraron en su día y que no pueden hacer valer la correspondiente escritura. Los herederos del citado sujeto pretendían realizar un expediente de exceso de cabida al objeto de poder disponer de los metros necesarios donde segregar y elevar a público dichos contratos privados celebrados en su día.

Al hilo de la cuestión relativa a la incidencia fiscal susceptible de llegar a producirse sobre los herederos y, especialmente, en relación con los incrementos patrimoniales originados, afirmó la DGT en la citada Resolución que la constatación de un exceso de cabida cuyo único objeto es subsanar errores en la inscripción registral de una finca ya inscrita y con unos linderos delimitados no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta al ITPyAJD.

Tal y como se encargó de precisar el citado Centro Directivo, *a priori* la constatación de un exceso de cabida cuyo único objeto lo sea subsanar errores cometidos en la inscripción registral de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sometida a gravamen por el ITPyAJD, no suponiendo, en consecuencia, 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.

A la hora de analizar la sujeción de la operación a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) conviene tener presente que si se tratase de la adquisición de una finca colindante de la que no se

tuviese título o éste resultase ser defectuoso (estimándose así que constituye un exceso de cabida lo que realmente es una agrupación de una finca), se produciría el devengo del Impuesto de acuerdo con el principio de calificación del acto o contrato a que se refiere el art. 2 del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD). Y, de igual forma, si se tratase de un expediente de dominio, acta o certificación que acreditase unas adquisiciones de dominio y no una simple certificación numérica de las unidades que configuran los actuales linderos, ello podría servir de base para que la Administración, bajo esta consideraciones, pudiera someter a gravamen la operación de conformidad con lo establecido en el art. 7.2.c) del RDLeg. 1/1993.

Por lo que respecta a la sujeción de la operación a la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), en cuanto a la cuota fija de dicha Modalidad, Documentos Notariales, de acuerdo con lo señalado en el apartado 1 del art. 31 del Texto Refundido la matriz y las copias de la escritura o acta notarial en que se formalice la constatación de exceso de cabida de un inmueble a efectos de inmatriculación quedarán sujetas a la cuota fija de la Modalidad de AJD, debiendo ser extendidas en todo caso en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del federatario. En cambio, las copias simples no quedarán sometidas a gravamen.

Y, en cuanto a la cuota gradual de dicha Modalidad, a la que se refiere el apartado segundo del art. 31 del citado Texto Refundido, de conformidad con lo establecido en este último precepto la escritura pública estará sujeta a dicho gravamen gradual sólo si concurren todos los requisitos exigidos por el referido apartado. De entre los citados requisitos ha de analizarse necesariamente si se cumple el relativo a que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable en el supuesto planteado en el escrito de consulta (consistente, como ya sabemos, en la constatación de un exceso de cabida), ya que respecto de los restantes tres requisitos exigidos su cumplimiento no admite duda alguna.

Pues bien, a este respecto cabe señalar que la escritura pública de constatación de un exceso de cabida, de acuer-

do a la certificación catastral, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en sí es la finca, y el acta de constatación del exceso de cabida no supone la configuración de una nueva finca, sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos, los cuales identifican a la parte de la superficie objeto de consideración.

Finalmente, y al hilo de la incompatibilidad de TPO con la submodalidad de cuota variable del IAJD ha de señalarse que, si se tratase de una finca colindante de la que no se tuviese título o éste resultase ser defectuoso, o bien de un expediente de dominio, acta o certificación que acreditase unas adquisiciones de dominio, y que debiera tributar por la Modalidad de TPO según lo establecido en el art. 7.2.C) del RDLeg. 1/1993, tampoco quedaría sujeta el acta notarial a la cuota gradual de la Modalidad de AJD, al faltar el requisito relativo a que el acto o contrato no esté sujeto a la Modalidad de TPO o a la de Operaciones Societarias (OS) del ITPyAJD, o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Con anterioridad a la inscripción de un exceso de cabida nada obstaculiza el ejercicio de todas y cada una de las facultades dominicales que puedan existir respecto del bien en la totalidad de su superficie o cabida real, de manera que en modo alguno cabe sostener que la regularización registral de la cabida real de la finca pueda implicar o determinar “la ampliación del derecho de propiedad”. Ello imposibilitaría entender incluido el supuesto indicado dentro del apartado 1, B) párrafo segundo del TRLITPyAJD.

Como es sabido el apartado segundo del citado precepto considera como “transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto” a determinados hechos y negocios jurídicos, aludiéndose en el epígrafe C) a “Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria

y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por lo mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción, cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación”.

Dentro del citado Título se regula, además, la concordancia entre el Registro y la realidad jurídica extraregistral, señalando el art. 200 de la Ley Hipotecaria (LH) que la mayor cabida de las fincas ya inscritas podrá hacerse constar por cualquiera de los dos medios (acta de notoriedad o expediente de dominio), los cuales resultan habilitados en el inciso final del precepto para la reanudación del tracto sucesivo o por el autorizado en el art. 205 de la LH, que declara inscribibles los títulos públicos otorgados por personas que acrediten de modo fehaciente haber adquirido el derecho con anterioridad.

En base a ello concluyó el TEAC en su Resolución de 23 de julio de 2008 que el exceso de cabida no constituye en sí mismo hecho imponible del Impuesto en su Modalidad de TPO, no pudiendo considerarse como una transmisión a efectos de la liquidación y pago del Impuesto aquel exceso de cabida que hubiese sido inscrito al amparo de lo dispuesto en el art. 298 del Reglamento Hipotecario (RH) ya que, tal y como dispone el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no se admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible. Aquellos excesos de cabida que se inscriben en virtud de lo dispuesto en el citado art. 298 del RH están sujetos al ITPyAJD.³

En suma concluyó el TEAC en la citada Resolución que, tratándose de unos excesos de cabida inscritos conforme a lo dispuesto en el art. 298 del RH, no por sí mismos ni por equiparación constituirán hecho imponible del ITPyAJD en su Modalidad de TPO. En efecto, resultando inscrita la variación en la extensión de las fincas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 298 del RH (con la

³. Concretamente en el presente caso el recurso fue interpuesto por el Director General de Tributos contra la resolución dictada en primera instancia, en la que se declaraba que la cabida o extensión superficial constituye “una circunstancia de la inscripción registral de la finca que no atañe a la realidad jurídica, sino solo a la realidad material o física del inmueble inmatriculado, no estando garantizada por la fe pública registral y quedando fuera del amparo de la presunción legal de exactitud de los asientos del Registro, que opera respecto de la existencia, titularidad y extensión de los derechos reales e inmobiliarios inscritos, pero no respecto a los datos meramente de hecho relativos a las características físicas y económicas de la finca que constituya el soporte material de aquellos”.

exigencia de certificación catastral o del informe técnico competente), dicho acto no se encuentra sujeto a gravamen por el ITPyAJD, al no constituir una transmisión, no originándose por ello el hecho imponible del Impuesto en la Modalidad de TPO.

¿Y qué sucedería tratándose de la adquisición de una finca colindante de la que no se tiene título, o bien el mismo resulta defectuoso? ¿No constituiría entonces un exceso de cabida lo que realmente es una agrupación de fincas? A nuestro juicio así es, produciéndose en consecuencia el devengo del Impuesto, de acuerdo con el principio de calificación del acto o contrato a que se refiere el art. 2 del TRLITPyAJD, de conformidad con el cual la calificación del acto o contrato liquidable ha de efectuarse con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica, prescindiendo de la denominación que las partes hayan atribuido al acto o negocio jurídico que se debe calificar, así como de los defectos (tanto de forma como intrínsecos) que puedan afectar a su validez y eficacia. Así las cosas, habrá de reconducirse el acto o contrato de que se trate a los tipos conocidos y regulados por otras ramas jurídicas.

Y, de la misma manera, tratándose de un expediente de dominio, acta o certificación que acredite unas adquisiciones de dominio y no una simple certificación numérica de las unidades configuradoras de los actuales linderos⁴, dicha circunstancia podría servir de base para que la Administración, bajo dichas condiciones, pudiera exigir el Impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el art. 7.2.C) del Texto Refundido.⁵

En consecuencia cabe estimar que aquellos expedientes de dominio y actas de notoriedad cuyo objeto no sea otro que poner de manifiesto la existencia de un exceso de cabida persiguen únicamente la subsanación de un error (ya sea este de carácter voluntario o involuntario) en la medición de la finca adquirida⁶. En ningún caso la constatación de un exceso de cabida da lugar a una nueva adquisición del bien, si quiera parcialmente, persiguiéndose únicamente rectificar las unidades de medida de la finca. Y, lógicamente, no existiendo adquisición previa, estos expedientes de dominio y actas de notoriedad no pueden ni deben quedar equiparados a las transmisiones onerosas. Lo

⁴. Piénsese que todos estos actos (expedientes de dominio, actas de notoriedad, actas complementarias de documentos públicos y certificaciones del art. 206 de la Ley Hipotecaria) constituyen instrumentos jurídicos que, en esencia, sirven para adecuar el Registro a la realidad jurídica extraregistro. A mayor abundamiento el Título VI de la Ley Hipotecaria, aplicable a este respecto, se denomina "De la concordancia entre el Registro y la realidad jurídica" la cual, en la práctica, suele llevarse a cabo mediante la inmatriculación de fincas no inscritas a favor de persona alguna y la reanudación del tracto sucesivo interrumpido. Tal y como declara la DGT en su contestación a Consulta de 13 de mayo de 2009, relativa a la tributación a efectos del ITPyAJD de aquellas operaciones de inmatriculación en el Registro de la Propiedad de fincas no inscritas, la citada operación requiere la tramitación de un expediente de dominio (art. 199 de la LH), pero no puede realizarse mediante acta de notoriedad, procedimiento válido para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido (art. 200 de la citada Ley), pero no para la inmatriculación de fincas. En cualquier caso, tanto las actas de notoriedad como los expedientes de dominio tienen, a efectos del ITPyAJD la consideración de transmisión patrimonial onerosa (a menos que se acredite haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), hecho imponible cuyo devengo se produce por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda. En cuanto al sujeto pasivo, el TRLITPyAJD es muy claro al respecto: la persona que los promueva, con independencia de que existan más interesados o de que beneficie a otras personas. Por último estima la DGT que no existe ningún precepto en el ITPyAJD que permita al sujeto pasivo del Impuesto repercutir su importe, ni parcial ni totalmente, a otras personas.

⁵. Ahora bien, tal y como declara la DGT en su contestación a Consulta de 3 de septiembre de 2008, para que el expediente de dominio y el acta de notoriedad queden sujetos al ITPyAJD es necesario que no se haya tributado ya por la transmisión que se refleje en el expediente o acta; de conformidad con lo señalado por la DGT en la citada Resolución "Las actas de notoriedad tramitadas con la finalidad de poder inmatricular inmuebles no inscritos en el Registro de la propiedad no quedan sujetas al ITPyAJD, siempre y cuando se justifique el pago del Impuesto correspondiente a la adquisición. Y, habiéndose satisfecho el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición mediante herencia de ciertos inmuebles no inmatriculados, las actas de notoriedad tramitadas posteriormente no quedan sujetas al Impuesto sobre Transmisiones". Por su parte la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 2008, relativa a la tributación de un acta de notoriedad por inmatriculación de fincas no inscritas en el Registro de la Propiedad, adjudicadas en escritura pública de aceptación de herencia y donación y en relación con las cuales constaba en el referido título la liquidación efectiva del correspondiente impuesto, señaló que en dicho supuesto no concurrían los requisitos establecidos para que se someta a tributación al acta, previstos en el art. 7.2.c) del RDLeg. 1/1993, que considera como transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto a las actas de notoriedad "a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellas y por los mismos bienes". De este modo concluyó el Tribunal que no puede decirse que a través del acta alore un negocio jurídico diferente, sino que en el supuesto de autos el acta de notoriedad traía su causa de la herencia del padre del demandante, supliendo el título de herencia otorgado por los herederos a los efectos de la inmatriculación de las fincas en el Registro de propiedad. Al respecto de las mismas se practicó la liquidación, motivo por el cual se daba el presupuesto previsto para la no tributación del acta.

⁶. Se trataría pues de una transmisión que ha sido declarada a la Administración y por la que se ha satisfecho el Impuesto correspondiente.

contrario determinaría que la inactividad de la Administración en su función comprobadora originase un nuevo hecho imponible en el Impuesto.⁷

Téngase presente que, tal y como se encargó de precisar el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 17 de diciembre de 2009, el hecho imponible del Impuesto se produce con la realización del expediente de dominio, con independencia del resultado final de la inscripción del mismo y sin referencia, en consecuencia, a que efectivamente se produzca la transmisión cuyas vicisitudes son puramente privadas y ajenas al título en cuestión. Y, en base a ello, en el concreto supuesto de autos analizado concluyó el Tribunal que procedía la liquidación del expediente de dominio que iniciaron los recurrentes, a pesar de que no tuviese virtualidad por la oposición del Registrador de la Propiedad a su inscripción, al resultar incompatible con el tracto establecido a favor de los herederos de la persona que vendió en documento privado.

Ahora bien, si estuviésemos ante la adquisición de una finca colindante de la que no se tiene título o éste resultase ser defectuoso, así como de un expediente de dominio, acta o certificación que acredite unas adquisiciones de dominio, la operación en cuestión estaría sujeta a la Modalidad de TPO, con lo que el documento notarial tampoco quedaría sujeto a la cuota gradual de la referida Modalidad de TPO o a la de OS (ambas del ITPyAJD). Y tampoco al ISD.

Fue concretamente en su contestación a Consulta de 11 de octubre de 2006, relativa a la tributación a efectos del ITPyAJD de aquellos expedientes de

dominio, actas de notoriedad y demás instrumentos que suplen a los documentos inscribibles, cuando la DGT estableció por vez primera como doctrina administrativa que los expedientes del dominio, las actas de notoriedad y los demás instrumentos que suplan, como medio de inscripción registral a otros actos o documentos transmisivos anteriores no quedan sujetos a la Modalidad de TPO del Impuesto cuando con motivo de la transmisión suplida se hubiese satisfecho ya el correspondiente Impuesto, que podría ser el propio ITPyAJD o el ISD.

Como es sabido el RDLeg. 1/1993, además de gravar las Transmisiones Patrimoniales Onerosas *strictu sensu*, prevé igualmente como supuestos susceptibles de quedar sometidos a gravamen determinados actos o documentos que, en realidad, considera equiparables a las transmisiones u otros que es necesario gravar de cara a evitar la elusión del Impuesto. Entre estos últimos se recogen, como supuestos de hecho que desencadenan la exigencia de esta modalidad, los expedientes de dominio, las actas de notoriedad y otros instrumentos de carácter similar que sirven para suplir a los que hubieran dado lugar, en su momento, a la correspondiente inscripción registral.

Ciertamente, en caso de no someter a gravamen a estos instrumentos formales que permiten la inscripción en el Registro de la Propiedad, sería muy fácil no inscribir transmisión alguna cuando se producen y, con posterioridad, acudir a uno de estos medios sustitutivos, evitándose de este modo el pago del tributo. No obstante, y con independencia de lo anterior, surgen dudas

⁷ Incluso podría llegar a estimarse que su tributación originaría una duplicidad del gravamen, dado que la adquisición ya tributó en su momento, a pesar de que la superficie declarada de la finca resultase inferior. Véase a este respecto la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 19 de octubre de 2009, en la que se enuncian los requisitos necesarios para la no sujeción de las actas de notoriedad al ITPyAJD, teniendo presente que la sujeción de las citadas actas de notoriedad viene suscitada por su papel sustitutorio del título de la transmisión original, al objeto fundamental de poder inmatricular el bien y reanudar el tracto sucesivo interrumpido. No obstante, en el concreto supuesto de autos analizado no se producía la sujeción si se acreditaba la anterior liquidación del Impuesto (con pago, exento o no sujeto) por la transmisión de los mismos bienes, cuyo título se está supliendo con el otorgamiento de este documento. Con carácter general no queda sujeto al ITPyAJD el contrato privado de compraventa de inmuebles en el que no se ha producido la entrega de los mismos (Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1995). En el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal se aludía a un documento privado de compraventa de fecha 12 de enero de 1965, sin que constase acreditado el requisito de la entrega o *traditio*. Ello obligaba a acudir a la anterior acta de notoriedad de 22 de enero de 1981, en la que se trataba de la propiedad de una finca de secano, cuya descripción no coincidía con la comprendida en el acta de notoriedad objeto de liquidación, reconociéndolo así el propio actor cuando manifiesta en su escrito de demanda “si bien las descripciones de una y otra no coinciden”. En el acta de notoriedad de 22 de enero de 1981 (folios 20 y siguientes del expediente administrativo), se describía como objeto de reconocimiento del dominio una finca de secano, con una cabida aproximada de media hectárea, o sea, cincuenta áreas; en cambio, en el acta de notoriedad para inmatriculación, de fecha 15 de febrero de 2001 (folios 33 y siguientes), los mismos comparecientes habían transmitido mortis causa a su hijo, el aquí recurrente, la finca urbana, consistente en solar con una extensión superficial seiscientos seis metros cuadrados, cuyos linderos no coincidían con la anterior. De este modo resultaba evidente que se trataba de bienes inmuebles distintos, con linderos diferentes, no cumpliéndose el requisito del art. 7.2.C) del RDLeg. 1/1993 para su no sujeción.

acerca del alcance del supuesto de hecho establecido en el TRLITPyAJD en lo que se refiere a si, cuando su art. 7 determina la sujeción a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de estos instrumentos sustitutivos (salvo que se acreditara haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), se refiere solamente al propio ITPyAJD o a cualquier impuesto que someta a gravamen las transmisiones.

A este respecto la DGT tuvo ocasión de clarificar en la citada Resolución las dudas existentes respecto a qué impuesto transmisorio se está refiriendo el RDLeg. 1/1993 estimando que, si se ha satisfecho el ISD con motivo de la transmisión patrimonial *mortis causa* que se suple en este supuesto concreto, el expediente de dominio o el instrumento que se utilice para inscribir dicha adquisición, que no fue inscrita en su día, no quedará sujeto a la Modalidad de TPO del ITPyAJD. Concluyó así la DGT en dicha contestación que no se encuentra sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas la tramitación del acta, siempre y cuando que se justifique el pago del Impuesto correspondiente a la adquisición de los inmuebles (en el supuesto concreto analizado, el ISD).

Con posterioridad, en su Resolución de 26 de diciembre de 2006, el citado Centro Directivo volvió a poner de manifiesto que tanto el expediente de dominio como el acta de notoriedad tienen la considera-

ción de títulos supletorios cuyo objeto es adecuar la inscripción registral a la realidad jurídica, al permitir el acceso al Registro de aquellos datos que carecen de titulación auténtica. Lo que se pretende es que el Registro refleje la realidad auténtica de la titularidad de los inmuebles. Debido a ello, al tratarse de títulos supletorios, la normativa del ITPyAJD los equipara a transmisiones, al suplir a los que hubieran permitido la inscripción de modificaciones de la titularidad, de cara a evitar además el fácil recurso de no inscribir aquellos títulos que recojan las operaciones transmisorias, lo que llevaría a la falta de su conocimiento por la Administración, pudiendo ganarse la prescripción fiscal e inscribiendo los cambios de titularidad mediante un expediente de dominio.⁸

Lo que se considera como supuesto que determina el devengo de la Modalidad de TPO es la finalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad y no la antigua operación, hubiera sido o no formalizada, pero que no llega a inscribirse, de manera que todos los elementos del Impuesto (devengo, base imponible, sujeto pasivo, tipo, etc.) se refieren a dichos expedientes de dominio o actas de notoriedad inscribibles. Y únicamente si la anterior operación, que se regulariza a efectos registrales con el expediente de dominio o el acta de notoriedad, satisfizo el Impuesto transmisorio en su momento, dicha circunstancia hace que se excluya de tributación a estos expedientes o actas.⁹

⁸ Asimismo a través de contestación a Consulta de 24 de febrero de 2010 señaló la DGT que el otorgamiento de un acta de notoriedad para inmatricular un inmueble por una Congregación religiosa constituye una transmisión patrimonial onerosa (a menos que se acredite haberse satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), produciéndose el devengo por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda. La condición de sujeto pasivo recaerá sobre la persona que los promueva, con independencia de que existan más interesados o de que beneficie a otras personas. Téngase presente no obstante que, de conformidad con lo declarado por el art. 45.I.A.d) del RDLeg. 1/1993, "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:

1.A) *Estarán exentos del impuesto:...*

d) *La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español*". Y, dado que en la actualidad se encuentra en vigor el Acuerdo para Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de Enero de 1979, que determina en su artículo IV, apartado c), para -entre otras- las Congregaciones Religiosas, la exención total del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, promoviendo la operación la citada entidad y destinándose el inmueble a uno de estos fines la operación gozará de exención.

⁹ Acerca de esta consideración de las actas de notoriedad como instrumentos a través de los cuales tiene lugar la acreditación de la transmisión, no quedando en consecuencia sujetos al ITP si se justifica que se pagó en su día el Impuesto correspondiente a la adquisición véase la contestación de la DGT a Consulta de 19 de mayo de 2008. En el concreto supuesto analizado por el citado Centro Directivo, habiéndose adquirido por herencia unos inmuebles no inscritos en el Registro de la Propiedad pero por los que se satisfizo el correspondiente Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concluyó la DGT que el acta realizada para poder inscribir dichos bienes no queda sujeta a ITP, ya que se tributó por la transmisión.

Resulta indiferente además que los intervinientes en dichas operaciones originales hayan declarado a otros efectos, tributarios o administrativos, las citadas operaciones, ya que únicamente si pagaron el tributo correspondiente a la transmisión se excluye la exigencia de la Modalidad de TPO. En consecuencia dicho expediente quedará sujeto y no exento a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. El expediente deberá tributar como una transmisión patrimonial onerosa, al no haberse satisfecho el impuesto correspondiente a la adquisición del inmueble. Y la base imponible vendrá determinada por el valor real que el inmueble al que se refiere el expediente de dominio tenga en el momento en que se dicte la resolución que ponga fin a tal expediente.¹⁰

Mediante Sentencia de 1 de septiembre de 2009 analizó el TSJ. de Madrid la cuestión relativa a la incidencia que, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, ha de tener un expediente de dominio iniciado por los recurrentes para conseguir restablecer el tracto sucesivo de la propiedad inmobiliaria, el cual no tuvo virtualidad por la oposición del Registrador de la Propiedad a su inscripción, por resultar incompatible con el tracto establecido a favor de los herederos de la persona que vendió en documento privado.

Tal y como concluye el Tribunal en el citado pronunciamiento, el hecho imponible a efectos del Impuesto lo constituye la realización del citado expediente de dominio, con independencia del resultado final de la inscripción del mismo. Este hecho imponible únicamente resulta enervado por las causas generales de exención o no sujeción que no concurren ni se plantean en el presente supuesto. Así las cosas debe considerarse que el hecho imponible se produce con su expedición y sin referencia, por tanto, a que efectivamente se produzca la transmisión cuyas vicisitudes son puramente privadas y ajenas al título en cuestión.

Por su parte el TSJ. de la Comunidad Valenciana, en su Sentencia de 20 de julio de 2007, se encargó de su-

brar que los auténticos excesos de cabida constituyen rectificaciones registrales, no quedando sujetos ni a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni a la cuota gradual de Documentos Notariales de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, ambas del ITPyAJD.

El origen del citado pronunciamiento se encontraba en una liquidación girada en su día por la Administración tributaria de la Comunidad Valenciana, que liquidó como equivalente a un expediente de dominio un exceso de cabida, lo que dio lugar a que el TSJ. de Valencia, con base en la jurisprudencia del TS y en diversas Resoluciones de la DGRN, procediese a acotar el concepto de exceso de cabida en el ámbito registral e hipotecario, así como su tratamiento en el ITPyAJD. La referida liquidación girada por la Administración tributaria de la finca vendida resultó anulada, al estimarse que dicho acto no constituía una transmisión ni podía equipararse a otros actos que son equiparados en el Texto Refundido del ITPyAJD a las transmisiones onerosas, como sucede por ejemplo con los expedientes de dominio.

Tal y como tiene declarado el TS, el exceso de cabida representa una rectificación de errores numéricos, sin que afecte a la identidad de la finca. En palabras de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) *“Se trata de la rectificación de un erróneo dato registral referido a la descripción de una finca inmatriculada, de modo que ha de ser indubitado que con tal rectificación no se altera la realidad física exterior que se acota con la global descripción registral”*.

Sobre la base de ambas consideraciones estimó el TSJ. de Valencia en la citada Sentencia que no cabía englobar bajo este concepto de “exceso de cabida” la agregación o segregación de fincas o la adquisición de fincas colindantes, es decir, la alteración de los linderos exteriores que delimitan registralmente la finca de que se trate.

El TSJ. de Madrid, a través de su Sentencia de 7 de noviembre de 2008, relativa igualmente a la tributación

¹⁰ Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 7 de febrero de 2006, en la que se señala que “El expediente de dominio tramitado para reanudar el tracto sucesivo y actualizar la titularidad registral de dos fincas rústicas constituye una operación sujeta a TPO, salvo que se acredite haber satisfecho el Impuesto, la exención o la no sujeción derivada de la transmisión cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos y otras”. Añade además la DGT que no existe posibilidad de aplicar la prescripción, ya que el hecho imponible gravado es el propio expediente de dominio que suple al título anterior y no el título suplido.

de los expedientes de dominio en el ITPyAJD, analizó un supuesto en el que el expediente de dominio tuvo su origen en una compraventa efectuada respecto de una vivienda mediante documento privado en el año 1985, la cual fue elevada a escritura pública en virtud de Auto dictado en 1994 en el Juzgado de Primera Instancia de Madrid. Al ser intentada la inscripción de la compraventa en el Registro de la Propiedad, se denegó la misma por el Registrador, al estimarse que no estaba acreditado el tracto sucesivo, motivo por el cual se promovió por la actora expediente de dominio que determinó el tracto sucesivo del inmueble mediante Auto del año 2000.

Pues bien, tal y como se encargó de precisar el Tribunal, el art. 7.2.c) del RDLeg. 1/1993 determina que el sujeto pasivo puede acreditar que ha satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción de la transmisión, cuyo título se supla con ellos, de manera que en dicho caso el expediente no estaría sujeto al tributo. Así lo estimó la STS de 27 de octubre de 2004. Eso fue precisamente lo que acreditó la actora en el supuesto de autos, al constar que, con posterioridad al otorgamiento de la escritura pública de la compraventa del inmueble, hacia 1994, se presentó ante la Delegación de Hacienda de Madrid liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) en la que se entendía la transmisión exenta por prescripción, al ser la compraventa privada del año 1987. De ahí que si la oficina tributaria dio por válida en aquel momento su autoliquidación derivada de la compraventa y entendió que la operación estaba exenta (ya que, tal y como constaba en las actuaciones, no se giró liquidación complementaria alguna con posterioridad), deba entenderse que la compraventa ya tributó en su día y no puede ahora exigírsele la tributación, por el expediente de dominio que tiende a complementar aquella a efectos de su inscripción registral.

Por su parte el TSJ. de Murcia, mediante Sentencia de 30 de abril de 2009, analizó un supuesto relativo a un expediente de dominio que traía causa en la transmisión vía hereditaria de determinados bienes inmuebles que no estaban inmatriculados, de manera que la sucesión vía hereditaria no estaba exenta del Impuesto que grava esa transmisión. A este respecto el recurrente planteó que

el Impuesto de Sucesiones prescribió ya mucho antes de tramitarse el expediente de dominio, razón por la cual ni lo tuvo que abonar, ni constituyó obstáculo alguno para la inmatriculación de los bienes.

De conformidad con lo declarado por el Tribunal en el presente caso la prescripción no tiene nada que ver con la exención del Impuesto, ya que esta se refiere a la no existencia de la obligación de abonar un Impuesto como excepción a la norma general de sujeción al mismo. Significa ello que, a pesar de realizarse el hecho imponible que determinaría la sujeción al impuesto, las exenciones excluyen el devengo del Impuesto en dicho caso. Sin embargo, la prescripción parte del caso contrario, esto es, que se realiza el hecho imponible y en consecuencia nace la obligación impositiva, decayendo la acción para hacerlo exigible por el transcurso del tiempo sin ser reclamado. Ahora bien, ello afecta solamente a la exigibilidad del Impuesto, lo que conlleva que no está exento del mismo. Por tanto, el hecho de que haya prescrito la obligación tributaria referida a la sucesión no constituye causa alguna de exención del Impuesto, de manera que este último ni se abonó ni estaba exento, motivo por el cual resultaría plenamente sujeto al ITPyAJD los expedientes de dominio.

Igualmente el TSJ. de Extremadura, mediante Sentencia de 26 de marzo de 2010, referente al sometimiento a gravamen de los expedientes de dominio, estimó que no cabe aludir a la existencia de una sujeción a gravamen exclusivamente de aquellos expedientes de dominio que suplan el título de la transmisión. Y, habiéndose producido la transmisión derivada de una herencia producida con anterioridad, concluyó el Tribunal que la sujeción a gravamen resulta improcedente.

La DGT, mediante contestación a Consulta de 7 de octubre de 2010, se refirió al régimen tributario al que debía quedar sujeta una escritura pública que declara el exceso de cabida de una finca en base a los datos catastrales de la misma. 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 TPO del ITPyAJD. Así las cosas no supondría 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.

Ahora bien, tal y como precisa la DGT en la citada Resolución, si se tratase de la adquisición de una finca colindante, de la que no se tuviese título o éste fuese defectuoso, daría lugar al devengo del impuesto. Y, de igual forma, si se tratase de un expediente de dominio, acta o certificación que acreditase unas adquisiciones de dominio, podría servir de base para que la Administración, bajo estas consideraciones, pueda exaccionar el Impuesto de conformidad con lo dispuesto en el art. 7.º 2 C) del Texto Refundido.

Por lo que respecta a la cuota fija de la Modalidad de AJD, 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. En cambio las copias simples no estarán sujetas al Impuesto.

Y, 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 estará 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.

De este modo estima la DGT que en caso de que procediese la tributación por la Modalidad de TPO la valoración del bien siempre habría de 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 salvedad de que en los supuestos del art. 7.2.C) el plazo de la prescripción se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

Dada un acta de notoriedad que hubiese sido extendida con la finalidad de completar la escritura de donación de una finca, a efectos de su inmatriculación en el Registro de la Propiedad, al carecer el donante de documento fehaciente de su previa adquisición, estima el TSJ. de Murcia en su Sentencia de 9 de julio de 2010 que dicha operación no quedaría sujeta al Impuesto.

Queda claro, en resumen, que no resultará posible gravar por ninguna de las dos Modalidades del ITPyAJD (a excepción, como es lógico, de la cuota fija de los documentos notariales) los referidos excesos de cabida, ya que no constituyen transmisiones patrimoniales onerosas ni resultan equiparables a las mismas. A mayor abundamiento, sus escrituras no contienen cantidad u objeto valuable. Y, en el hipotético caso de que aquello que se denomina “exceso de cabida” supusiera en realidad una adquisición, agregación, segregación o cualquier otra operación que modificara la realidad registral, habría que ponerlo de manifiesto por la Administración mediante la adecuada calificación jurídica del acto, contrato o negocio que contuviera la misma, procediendo a su gravamen de acuerdo con su verdadera naturaleza.

Sentencias y consultas

24

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

PERMUTA

Separación de un comunero permaneciendo la comunidad de bienes. (Consulta nº V0417-11 de 22 de febrero de 2011 de la DGT)

El negocio realizado es una es una permuta, en la que la consultante permuta el usufructo del local comercial por la cuota parte de su marido en la comunidad de bienes que ostentan junto a las hermanas.

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

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

Por lo tanto la consultante tributará en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la adquisición de la cuota parte de la finca y el ex marido por la adquisición del usufructo que ostenta la consultante.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Extinción de comunidad ordinaria. (S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 12 de abril de 2010)

El motivo de controversia versa sobre la liquidación por la Administración actuante por un exceso de adjudicación motivado por la extinción de comunidad ordinaria. Entienden los actores que el exceso en la atribución por la extinción de la comunidad no debe tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, porque es de aplicación la excepción del artículo 1062 del CC en relación con el artículo 7 del TR del ITP y AJD. El debate queda reducido a si los bienes que integraban la comunidad eran divisibles o

desmerecían mucho con su división. En este sentido, con independencia de que se trate de varias fincas, todas ellas conforman una “única unidad agraria de explotación” dotadas con servicios también únicos (pozo, red de riego, proyectos de mejora también unitarios), por lo que nos encontramos en un supuesto en que los bienes desmerecerían por su indivisión, ya que al dividirla también habría que dividir las instalaciones comunes.

La naturaleza del negocio jurídico que se contempla en la Escritura Pública, y no obstante su denominación de “Extinción de Comunidad Ordinaria”, es más compleja; por un lado es cierto que se extingue una Comunidad, pero se sustituye por otra aunque con menos integrantes (los de una familia). Por otro lado, teniendo en cuenta las participaciones que cada familia tenía en la Comunidad, y la forma de extinguirla, que ha consistido en que una de las familias abandone la Comunidad, no se le adjudique bien alguno y se le abone en metálico su parte por aquéllos que son adjudicatarios de los bienes (usufructuario el padre de todo, y titulares de la nuda propiedad la esposa (1/2) e hijos (1/4 cada uno)), viene a significar en realidad que una de las familias ha transmitido a la otra su participación, y que dicha transmisión, o exceso en la adjudicación, está sujeta al impuesto.

DGT

Disolución parcial del condominio sobre inmuebles. (S.T.S.J. de Asturias, 7 de junio de 2010)

En escritura pública una madre y sus hijos, formalizaron operaciones de disolución parcial de la comunidad que entre los mismos estaba constituida sobre la mitad indivisa de la vivienda y de la plaza de garaje accesoria al mismo, solicitándose la no sujeción del exceso de adjudicación de conformidad con lo establecido en el artículo 7.2.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, practicando liquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados al tipo del 1% sobre el valor de la participación indivisa. Por la Administración, se practica liquidación complementaria por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sometiendo a tributación el exceso de adjudicación declarado.

La cuestión controvertida queda centrada en determinar si el exceso de adjudicación motivado por la disolución parcial del condominio sobre inmuebles se encuentra sujeta al gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tal como liquida la Administración, o por el contrario, no debe ser objeto de gravamen como reclama la recurrente.

Para la Sala, en el supuesto enjuiciado no se trata de la disolución de un condominio, sino que tan solo se modifica el condomi-

nio, produciéndose un exceso de adjudicación a favor de la actora y a otro comunero, lo que demuestra que no se está extinguiendo la comunidad, sino que es modificada la indivisión tanto en cuotas como en la naturaleza de la participación de cada codueño, razones ellas que llevan a la Sala a desestimar el recurso interpuesto.

CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Base imponible. (S.T.S. 10 de febrero de 2011)

En la presente concesión, en el pliego de bases de la concesión se prevé la reversión de bienes afectos cuando transcurra el período concesional, pero con la particularidad de que la Administración habrá de indemnizar al concesionario por la parte no amortizada de los bienes. La concesionaria alega infracción del artículo 13 de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en concreto, la cuenta número 144, relativa al Fondo de Reversión, al incluir de forma improcedente al Fondo de Reversión en la base imponible del Impuesto.

Para el Tribunal, en el caso de existencia de Fondo de Reversión, debe aplicarse la doctrina

de la Sentencia de esta Sala de 10 de junio de 2009, por lo que solo podría incorporarse a la base imponible del Impuesto el valor neto contable de los activos revertibles más los gastos previsibles para la reversión. Pero es que además, en el caso presente, se da la circunstancia singular de que previéndose en el Pliego de Bases de la concesión que queden afectos al servicio todos los equipos, aparatos, dispositivos, estaciones, sistemas, redes e infraestructuras necesarios para la prestación del servicio, que pasarán a la propiedad de la Administración, se señala que ésta deberá indemnizar al concesionario por la parte no amortizada de dichos bienes. De esta forma, no resulta necesario el Fondo de Reversión o, al menos éste no va a cumplir la finalidad de compensar de la pérdida que supone la entrega de los bienes a la Administración por el valor neto que tengan en ese momento.

Base imponible. (S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 5 de julio de 2010)

Se cuestiona la base imponible por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en relación con un contrato administrativo de adjudicación de la gestión del servicio público de suministro de agua potable, formalizado entre la actora y una Mancomunidad.

La demandante efectuó la valoración del hecho imponible

capitalizando al 10% la cantidad anualmente estimada, en aplicación del apartado b) del art. 13.3 del TR del ITP y AJD, sosteniendo que procede su aplicación al tratarse de una concesión por plazo de 20 años, constituyendo el canon de explotación una partida de la contraprestación, liquidándose trimestralmente el canon por acometidas y enganches a la red, entendiendo que la determinación del canon anual es por la media del canon anticipado, dividido entre el número de años de la concesión, le lleva a la cantidad objeto de capitalización al 10%.

Sin embargo, la Sala estima que la tesis sostenida por la actora no puede ser acogida y ello por cuanto que, si atendemos al contenido del propio contrato formalizado, se fija el canon de explotación, sin que en modo alguno el mismo refiera carácter periódico, constituyendo en esencia el canon global del que partió la Administración para la fijación de la base imponible, hecho que determina la aplicabilidad del apartado a) del meritado precepto, sin que la liquidación por acometidas y enganche a la red enerve el carácter global del canon de explotación que se fija en el contrato suscrito en la cantidad establecida.

Equiparación a concesiones administrativas. (Consulta nº V0009-11 de 10 de enero de 2011 de la DGT)

La constitución de concesiones administrativas está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del

ITPAJD, salvo cuando tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Los actos y negocios administrativos por los que se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares, 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 equiparan a concesiones administrativas a efectos de su tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, y ello con independencia de la modalidad del acto o negocio administrativo y de su denominación.

Concesión para la organización de un festejo taurino. (Consulta nº V0102-11 de 21 de enero de 2011 de la DGT)

El otorgamiento de una concesión administrativa no incluida entre las que enumera los artículos 7.1.b) del Texto Refundido del ITP y AJD y artículo 7º.9º de la Ley del IVA, quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD y no sujeta al IVA.

Cosa distinta sería que no se estuviera ante una concesión en sentido estricto o una de las figuras equiparadas a las que se refiere el artículo 13.2 del texto Refundido del ITP y AJD, sino ante una figura distinta, como pudiera ser un arrendamiento, ya sea de Derecho público o privado, en cuyo caso no sería

procedente la no sujeción al IVA, amparada en la exclusión que dicho impuesto hace de las concesiones administrativas con carácter general.

Partiendo de que nos encontramos ante el supuesto señalado por el consultante del otorgamiento de una concesión, sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD y no sujeta al IVA, procederá su tributación conforme a los siguientes preceptos:

- ❖ Hecho imponible:
Conforme a los artículos 7.1.B) y 13.2 del Texto Refundido, anteriormente expuesto, lo constituye la constitución de concesión administrativa.
- ❖ Base imponible:
Se aplicarán las reglas establecidas en los números 3 y 4 del artículo 13 teniendo en cuenta que la enumeración contenida en el citado precepto 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, es decir, primero las del apartado 3 y, sólo si la retribución de la concesión no se encuentra en alguno de los casos – uno o varios de estos supuestos-, podrán aplicarse las reglas del apartado 4, dentro del que también han de seguirse una pauta determinada: primero lo dispuesto en la letra a), en su defecto lo que indica la letra b) y en defecto de ambas lo previsto en la letra c).

Artículo 13:

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

a. Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

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

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

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

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

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 cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 % 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 Ley General Tributaria.

❖ Tipo Impositivo:

Artículos 13.1 TRLITPAJD:

“Las concesiones administrativas tributarán con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.a) para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan”.

❖ Por último debe señalarse que, si procediendo el pago del ITP y AJD, se hubiera satisfecho el IVA indebidamente, podrá ser de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 62.8 de la Ley General Tributaria, desarrollado en el artículo 42 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de Recaudación:

“El ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente”.

EXPEDIENTES DE DOMINIO, ACTAS DE NOTORIEDAD

No acreditación de la exención o no sujeción. (S.T.S.J. de Aragón, 1 de julio de 2010)

La cuestión contravenida se concreta en establecer si resulta procedente la liquidación impugnada, como consecuencia del expediente de dominio relativo a una finca. Liquidación que la parte actora pretende sea anulada por entender que dicha finca había sido adquirida por herencia de su padre, por lo que quedó sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y no el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Si el expediente de dominio o el acta de notoriedad reemplaza a otro título al que suple, y cuyos efectos jurídicos reitera, es lógico que en la tributación del expediente o acta incidan las circunstancias del título anterior. Así, si

en relación con dicho título se hubiere satisfecho el impuesto en su momento, o no hubiera debido satisfacerse, como en los casos de exención o no sujeción, fiscalmente no habría obligaciones pendientes lo que se extenderá al expediente de dominio o acta de notoriedad, que no deberán ser objeto de liquidación. Por el contrario, si no se hubiera satisfecho el impuesto correspondiente a la transmisión que se documenta con el título supletorio, deberá gravarse éste, y ello con independencia de que pudiera haber prescrito la acción de la Administración para exigir el tributo.

En el presente caso, el título que se suple en el expediente de dominio, es el título de herencia y en la escritura pública de aceptación de herencia de los bienes del causante aportada por la reclamante, no figura declarada la finca que es objeto del expediente de dominio. En consecuencia no ha quedado acreditado que por dicho bien se hubiera pagado la correspondiente liquidación, desestimando la Sala el presente recurso.

Adquisición de un inmueble en la que el vendedor manifiesta haberlo adquirido por compra sin constancia documental.

(Consulta nº V0438-11 de 23 de febrero de 2011 de la DGT)

Para determinar la tributación de las actas de notoriedad en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, existen una regla general y una regla especial:

❖ Regla general:

Las actas de notoriedad se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago de este impuesto. Es decir, constituyen una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

❖ Regla especial:

Las actas de notoriedad no se consideran transmisiones patrimoniales a los efectos expuestos cuando se acredite el pago del impuesto, o la exención o la no sujeción, correspondiente al título que se supla por dicha acta de notoriedad.

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

Lo que sí necesita ese título para su inscripción en el Registro de la Propiedad, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del artículo 199 del Texto Refundido de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946, es ser complementado por acta de notoriedad, dado que la finca no está inscrita en dicho registro y no

se ha acreditado de modo fehaciente el título adquisitivo del transmitente o enajenante (el vendedor, en este caso).

En este caso, el citado artículo 298 del Reglamento Hipotecario determina en el número 2º de su apartado 1 que, en defecto de documento fehaciente del título del transmitente o causante, para inmatricular fincas no inscritas a favor de persona alguna, debe complementarse el título público adquisitivo con un acta de notoriedad acreditativa de que el transmitente o causante es tenido por dueño.

Es el título de la adquisición de este transmitente o causante (en este caso el vendedor) el que, en su caso, va a ser suplido por el acta de notoriedad y, por tanto, por tal adquisición es por la que debe acreditarse haber satisfecho el impuesto, o la exención o no sujeción, si se pretende evitar la sujeción del acta de notoriedad a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No sujeción del acta de notoriedad. (Consulta nº V0166-11 de 1 de febrero de 2011 de la DGT) Tanto el expediente de dominio como el acta de notoriedad tienen por objeto la concordancia entre el registro y la realidad jurídica extrarregistral.

No obstante, para declararlos sujetos al Impuesto es necesario que no se haya tributado ya por la transmisión que se refleja en virtud del expediente o acta.

Por tanto, siempre que se justifique el pago del Impuesto correspondiente a la adquisición

del inmueble, cuyo título se supla con un expediente de dominio o acta de notoriedad, no quedarán el acta o expediente de dominio sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TRANSMISIÓN DE VALORES INMOBILIARIOS

Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. (S.T.S. de 10 de diciembre de 2010)

Examinadas las sentencias de contraste, se pronuncian sobre los efectos de la aplicación del artículo 108.2.1 de la Ley del Mercado de Valores en lo que se refiere a la apreciación de cuando se produce la toma del control social como dato condicionante de su aplicación y en todas ellas se mantiene la tesis de la del Tribunal Supremo de 17 de Mayo de 2006, en la que se dice que: “hay que ostentar una participación en el capital social de más del 50%; sin que quepa confundir titularidad de las acciones con participación en el capital social, que es el parámetro que utiliza el legislador para establecer la existencia de esa posición de dominio del control directo”. Más adelante, nos dice esta sentencia que: “tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50%”.

Ninguna de las sentencias de contraste aportadas se separa de dichas afirmaciones,

pero tampoco ninguna tiene por base un hecho tan peculiar como el que se sometió a enjuiciamiento en la sentencia recurrida ni por eso su fundamento es el mismo, pues en ellas no podía entrar en juego el examen de las eventuales consecuencias a valorar, en cuanto a los estrictos efectos fiscales de los enjuiciados en atención al estudio del posible control efectivo de una sociedad mercantil que se pueda derivar del ejercicio de la patria potestad sobre una menor de edad, titular de acciones de aquella, siendo por eso inadmisibles el recurso, al no darse en él las identidades requeridas por el artículo 96.1 de la LJC, ni con relación a los hechos ni por lo que respecta a la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida y las ofrecidas como sustancialmente iguales.

Transmisión, mediante escisión total, escisión parcial financiera y fusión. (Consulta nº V0019-11 de 12 de enero de 2011 de la DGT)

La transmisión es a una sociedad existente o de nueva creación participada íntegramente por la sociedad transmitente, del solar y el inmueble donde viene desarrollando la actividad.

En la tributación de las transmisiones de valores existen tres reglas, que se pueden denominar general, especial y especialísima, y que se encuentran en los apartados 1, 2 y 4 del artículo 108 de la LMV:

❖ Regla general (artículo 108.1):
En general, las transmisiones

de valores están exentas tanto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como del Impuesto sobre el Valor Añadido.

❖ Regla especial (artículo 108.2): Excepcionalmente, determinadas transmisiones de valores tributan por la modalidad de transmisión patrimonial onerosa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), si se cumplen los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 108, que contiene dos supuestos claramente diferenciados en sus subapartados a) y b):

- 2.1. Supuestos de la letra a): 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.

- 2.2. Supuestos de la letra b): Requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:
 - Que los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución o ampliación de sociedades o la ampliación de su capital social.
 - Que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

❖ Regla especialísima (artículo 108.4):

Aunque en una transmisión de valores concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 108 de la MV, no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial (y la transmisión se produzca con posterioridad al plazo de un año desde la admisión a negociación).

En consecuencia, la operación indicada estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en virtud de lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

No obsta a lo anterior el hecho de que los bienes inmuebles de la sociedad estén contabilizados en existencias, pues han de computarse como tal en todo caso, ya que la entidad en cuestión no tiene por objeto social exclusivo el

desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

EXENCIONES: SOCIEDAD CONYUGAL

Aportación a su régimen de comunidad de bienes por una persona de nacionalidad rumana.
(Consulta nº V0242-11 de 3 de febrero de 2011 de la DGT)

Alcance de la exención tasada en el artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD:

El artículo 45.I.B) 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre determina lo siguiente:

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

I. B) Estarán exentas:

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.”

Este Centro Directivo considera que la exención regulada en el artículo 45.I.B)3 del TRLITPAJD no alcanza a todos los matrimonios, sino que se refiere expresamente a sociedades conyugales,

lo que puede incluir a la sociedad de gananciales y a cualquier otro matrimonio cuyo régimen económico sea el de sociedad conyugal (“Las aportaciones ... a la sociedad conyugal, las adjudicaciones ... a su disolución y las transmisiones que por tal causa ... en pago de su haber de gananciales”), pero en ningún caso puede entenderse que también están incluidos los matrimonios cuyo régimen económico matrimonial es de separación de bienes o el de participación en las ganancias, precisamente porque los cónyuges voluntaria y espontáneamente han decidido no formar una sociedad conyugal, sino mantener separados sus respectivos patrimonios.

Por tanto, únicamente en el caso de que el régimen económico matrimonial de la consultante, que según define en la consulta es el régimen económico general y supletorio de su nacionalidad, de comunidad de bienes, se identificara con el régimen de gananciales español, tendría derecho a la exención, circunstancia que no se puede determinar al desconocer el régimen matrimonial rumano.”

EXENCIONES: PRÉSTAMOS

Compra de vivienda habitual a través de préstamos recibidos de particulares. (Consulta nº V0469-11 de 28 de febrero de 2011 de la DGT)

Transmisión onerosa de un piso: Base imponible

Constituye una operación sujeta al Impuesto sobre Transmi-

siones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

La base imponible de la transmisión del piso referido, estará constituida por el valor real de dicho piso, que no tiene porqué coincidir con el precio fijado por las partes en la compraventa.

El concepto de valor real no viene determinado en las normas tributarias, pero el Tribunal Supremo lo equipara al valor de mercado. Por tanto, se puede definir el valor de mercado como aquel precio que estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado.

La Administración puede comprobar el valor declarado por el sujeto pasivo, y practicar, en su caso, liquidación complementaria si el valor comprobado es superior al declarado. Si el sujeto pasivo no está conforme con este nuevo valor, podrá promover la práctica de la tasación pericial contradictoria, para corregir el valor, o impugnar el acto de valoración o la liquidación resultante, mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Concesión de un préstamo entre particulares

Constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados, en concepto de constitución de préstamo, según el artículo. 7.1.B) transcrito. Ahora bien, dicha constitución de préstamo está exenta del impuesto, según lo previsto en el número 15 del artículo 45.1.B) del texto refundido.

No obstante lo anterior, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el artículo 51.1 del citado texto refundido establece dicha obligación en general para todos los hechos imposables, con independencia de que estén o no exentos del impuesto.

Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 98 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo apartado 2 recoge diversas excepciones a la obligación de presentación de la declaración, sin que ninguna de ellas sea aplicable al supuesto planteado.

EXENCIONES: ACTOS Y CONTRATOS PARA SALVAR LA INEFICACIA

Reconocimiento de dominio. (S.T.S.J. de Galicia, 31 de marzo de 2010)

El motivo del contencioso trata sobre una escritura en la que se hace referencia a una finca que fue objeto de transmisión por el mismo vendedor un año antes, formando parte de un conjunto de fincas. Se declara

la operación exenta en virtud del artículo 45.I.B) 13 del TR del ITP y AJD, referida a transmisiones que tengan por objeto exclusivo salvar la ineficacia de actos anteriores, por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique su existencia o nulidad.

Tal exención no es aceptada por la Administración, que considera transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto los reconocimientos de dominio a favor de persona determinada.

Para la Sala, ni se efectúa propiamente reconocimiento de dominio, ni tampoco se pretende salvar la ineficacia de un acto anterior. Lo primero porque para existir aquel reconocimiento sería preciso que éste no formara parte de la transmisión anterior; y, lo segundo, porque no existe acto anterior ineficaz sino una definición física del Proyecto de Compensación que no fue mencionada, ni tenía por qué serlo, en la escritura de transmisión.

Si en la escritura que se pretende someter a tributación nada se transmite ni reconoce que no sea el que la finca de referencia forma parte de cuatro fincas ya transmitidas (por las que ya se abonó su precio y liquidó el impuesto correspondiente) es evidente entonces que en tal escritura no se configura hecho imponible del impuesto, pues no existe transmisión, ni ninguna de las situaciones asimiladas a que el artículo 7 del TR del ITP y AJD se refiere.

DEVOLUCIÓN. PRINCIPIOS GENERALES

Resolución de compraventa.
(S.T.S.J. de Cataluña, 25 de marzo de 2010)

La cuestión trata sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos en un supuesto de compraventa de un inmueble, instrumentada en escritura pública, en relación a la cual, habiéndose instado acción redhibitoria con la pretensión de su resolución por vicios ocultos. Por el juzgado se dictó auto de homologación de la transacción judicial acordada entre las partes, en cuya virtud se acordaba la resolución del contrato con restitución de la propiedad del inmueble, y cancelación de la inscripción registral, a la vendedora y devolución por ésta del precio pagado.

Por la Administración se consideró de aplicación al caso el punto 5 del art. 57 del TR del ITP y AJD, equiparando la transacción homologada a la avenencia en acto de conciliación. Por la recurrente se argumenta que concurre una resolución judicial firme por la que se declara la resolución de un contrato, por lo que es de plena aplicación el punto 1º del referido precepto por lo que tiene derecho a la devolución de los impuestos satisfechos, esto es el de transmisiones patrimoniales por la compraventa y el de actos jurídicos documentados por la constitución de hipoteca sobre el inmueble.

Conforme al art. 57.5 del TR del ITP y AJD, si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación y como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

La avenencia aparece referida a un contrato que queda sin efecto por mutuo acuerdo y se evidencia como una medida cautelar a fin de evitar la elusión del impuesto mediante su devolución en aquellos casos en que el acto se articule como mera apariencia de resolución del contrato o mediante un simple acuerdo de recompra de su objeto, y por ello su consideración como “un nuevo acto sujeto a tributación”.

En el presente caso resulta acreditado los graves vicios de los que adolecía el inmueble, con riesgo de colapso del forjado y la interposición por ello de la correspondiente acción judicial que culminó con la transacción de lo que resulta que la homologación constituye una resolución judicial que reconoce haber tenido lugar la resolución del contrato, al tiempo que aparece fuera de toda duda que no existió acuerdo alguno de pura y simple resolución del contrato ni articulación de la vía judicial para eludir el Impuesto de la transmisión, por lo que recurso es estimado.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD

Aportación de inmueble asumiendo la sociedad la deuda garantiza con hipoteca. (S.T.S.J. de Baleares, 23 de junio de 2010)

El motivo de controversia radica en si la suscripción de capital mediante la aportación de la propiedad de inmuebles asumiendo la sociedad las deudas por hipoteca pendientes, da lugar a dos hechos imponible diferenciados, por operaciones societarias y por asunción de deudas. La sociedad recurrente fundamenta su recurso en el argumento de que se produce una incompatibilidad entre la modalidad de operaciones societarias y de transmisiones patrimoniales onerosas, de modo que cuando una misma operación (suscripción de capital social en al constitución de la sociedad) se sujeta y tributa por las dos modalidades, en realidad se incurre en la infracción del art. 1.2º de la Ley del Impuesto.

Para la Sala, si la aportación no dineraria tuviese valor equivalente al del capital suscrito, sólo existiría operación sujeta al OS. Pero como quiera que con independencia de la ampliación de capital y aportación correspondiente, se efectúa otra operación jurídica como lo es la transmisión de bien por valor superior al de la ampliación a cambio de

la asunción de una deuda que tenía el transmitente y de la que se hace cargo la sociedad, ha de entender que esta operación independiente y no necesaria para la suscripción del capital, tiene autonomía jurídica suficiente como para no ser identificada con la pura y estricta constitución de la sociedad.

Por una parte se da la constitución de la sociedad con suscripción de participaciones mediante aportación no dineraria (a cambio de un inmueble) y por otra el compromiso nuevo y distinto de la sociedad, en virtud del cual a cambio de una aportación patrimonial, asume una deuda que el aportante tiene con un tercero. La primera operación está sujeta a OS y la segunda a ITP y AJD en aplicación de lo dispuesto en la letra A del apartado 2º del art. 7 del TR del ITP y AJD, conforme al cual se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas y en el caso que nos ocupa se ha producido una asunción de deuda desde el momento en que la sociedad recurrente, se subroga en la posición de los deudores transmitentes en el pago de la mencionada deuda.

OPERACIONES NO SUJETAS

Aportación no dineraria de rama de actividad. (Consulta nº V0039-11 de 14 de enero de 2011 de la DGT)

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

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

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

Fusión por absorción, estando el activo de la sociedad absorbida

constituido en más del 50% por inmuebles. (Consulta nº V0169-11 de 1 de febrero de 2011 de la DGT)

❖ Operación de reestructuración
Si la operación descrita tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de fusión por absorción, 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 que, en su caso, realice la consultante estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de su capital social, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, que establece que estarán exentas:

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

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

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 fusión–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 el primario.

Aportación no dineraria de valores y ampliación de capital. (Consulta nº V0250-11 de 7 de julio de 2011 de la DGT)

Las aportaciones no dinerarias definidas en el artículo 94 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.

Por otro lado, 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 aportación no dineraria de las definidas en el artículo 94 del TRLIS, 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.

COMUNIDADES DE BIENES

Constitución de una comunidad de bienes, cuyo objeto es la explotación de dos fincas. (S.T.S.J. de Cataluña, 25 de marzo de 2010)

El litigio se ha centrado en la inclusión del acto en el artículo 19 y 22.4 del TR del ITP y AJD, inclusión que deriva hacia la determinación de la base imponible, considerada por la Administración Tributaria que está constituida por el valor de los bienes que se sujetan a explotación y por la concurrencia de que la comunidad constituida “realice actividades empresariales”.

Por actividades empresariales, debe entenderse la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes

o servicios, para posteriormente concluir que ninguna de las dos circunstancias ha acreditado la Administración, como la incumbe por ser hechos constitutivos.

En el contrato de constitución de comunidad se expresa que el objeto de la misma es la explotación mercantil de dos fincas. No obstante, para el Tribunal, la indudable intervención en el mercado de alquiler de inmuebles no significa por sí la realización de una actividad empresarial. Por naturaleza el arrendamiento es un contrato que implica el ofrecimiento a terceros y la cuestión es resolver cuando nos encontramos ante una actividad empresarial de arrendamiento o ante una gestión del patrimonio propio aun cuando se articule a través de una comunidad de bienes.

Lo que la Ley contempla es la adquisición de bienes proindiviso para la intervención en el mercado, es decir un inicial propósito empresarial y no una comunidad sobrevenida y que se mantiene como forma de administración del patrimonio propio. De la documentación aportada con la demanda resulta, la imputación en renta de los beneficios de los arrendamientos a los cotitulares de las fincas de lo que se desprende el primer factor de ser en su origen una comunidad de bienes sobrevenida, no constituida por adquisiciones para, bajo la forma de comunidad de bienes, llevar a efecto actividades empresariales de forma deliberada. Lo que resulta es, pues, una mera forma de administrar el patrimonio propio y por tanto la Sala estima el recurso.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

SEGREGACIÓN

Segregación y extinción de pro indiviso. (Consulta nº V0245-11 de 4 de febrero de 2011 de la DGT)

Segregación de la finca

La segregación de una finca tan solo afecta a su descripción o configuración en el Registro de la Propiedad, pero no a la titularidad de la misma, en cuanto no se produce transmisión alguna, lo que determina su tributación por la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del texto refundido, conforme al cual quedarán sujetas a dicha modalidad.

Disolución comunidad

La disolución del condominio constituirá un nuevo hecho imponible sujeto a tributación.

Partimos de la premisa que la comunidad de bienes no realiza actividades empresariales, al no decir nada en el escrito de la consulta; en tal caso, y si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación, tal y como manifiesta en el escrito de la consulta, sólo tributarán

por actos jurídicos documentados en cuanto reúnen todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del texto refundido.

Segregación de una porción de finca y extinción parcial del condominio. (Consulta nº V0357-11 de 15 de febrero de 2011 de la DGT)

En relación con la tributación de las diferentes operaciones descritas en el escrito de la consulta hay que tener en cuenta lo siguiente:

❖ Segregación de una porción de finca

La segregación tributa por la cuota variable del documento notarial por concurrir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido.

Será sujeto Pasivo el titular o titulares de la finca que practiquen la segregación.

La base imponible es el valor declarado sin perjuicio de la comprobación administrativa, de la finca que se segregue.

Se aplica el tipo impositivo del 0,50% o el previsto por la Comunidad Autónoma que corresponda.

❖ Adjudicación al comunero de la porción segregada.

Si la comunidad realiza actividad empresarial la disolución de la misma tributará como disolución de sociedad conforme a lo dispuesto en los artículos 22.4º y 5º, 19, 23 25 y 26 del Texto refundido.

Si no realiza tal actividad deberá tributar por la cuota variable del documento notarial al no tratarse de una operación societaria ni de una transmisión patrimonial onerosa (art. 7.2.B) por no haber exceso de adjudicación) pero concurrir todos los requisitos del artículo 31.2.

DIVISIÓN EN PROPIEDAD HORIZONTAL

Modificación de los coeficientes de participación de los propietarios en un edificio. (Consulta nº V0152-11 de 31 de enero de 2011 de la DGT)

Tributación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas:

En relación con la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la mera modificación de los coeficientes de participación en la propiedad de un edificio en régimen de propiedad horizontal y su formalización en escritura pública, sin alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio en dicho régimen, no supone un acto liquidable por dicha modalidad, ya que no se ha producido el hecho imponible configurado en la letra A) del apartado 1 del artículo 7 del

texto refundido, consistente en la transmisión onerosa de un bien o derecho, ni ninguna de las otras figuras recogidas en la letra B) de dicho apartado (ni en los apartados 2, 3 y 4 siguientes, que recogen otros supuestos que se consideran transmisiones patrimoniales).

Tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados:

En cuanto a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 31 del texto refundido, la matriz y las copias de la escritura notarial en que se formalice el acuerdo de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal 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.

En cuanto a la cuota gradual de dicha modalidad, a la que se refiere el apartado 2 del artículo 31 del texto refundido, de acuerdo con el mismo, la escritura pública estará sujeta a dicho gravamen gradual sólo si concurren todos los requisitos exigidos por el referido apartado.

De los requisitos anteriores, parece necesario analizar si se cumple el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable en el

caso planteado en el escrito de consulta, (consistente en la mera modificación de coeficientes de propiedad horizontal, sin alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio en dicho régimen), pues los otros tres sí se cumplen.

A este respecto, cabe señalar que la escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del reglamento del impuesto, es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura.

Si esta escritura se limita a recoger el acuerdo de subsanación o rectificación de los coeficientes de participación en la propiedad resultantes de la constitución original del edificio en régimen de propiedad horizontal, sin alteración de la superficie de los distintos elementos componentes de aquél, no tributará por dicho concepto.

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Cancelación de una condición resolutoria mediante instancia. (S.T.S.J. de Aragón, 21 de julio de 2010)

La cuestión que se suscita con el recurso interpuesto es, si cabe o no reputar legalmente procedente la liquidación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados como consecuencia de la cancelación de una condición resolutoria expresa.

Para el Tribunal se documenta un solo negocio jurídico, una compraventa de bienes, que contiene elementos esenciales (comprador, vendedor, objeto y precio) y accidentales (la condición resolutoria), debiendo tenerse en cuenta que, la escritura no contiene el acto de cancelación, ya que una cosa es que la escritura contenga los requisitos necesarios para obtener la inscripción registral de la cancelación y otra que la extinción de la condición resolutoria conste en la escritura pública. Así pues, admitiendo que la cancelación es un acto jurídico con autonomía propia, no puede desconocerse que ese acto se refleja en un documento privado, por lo que falta un elemento esencial para que se produzca el hecho imponible del impuesto, ser una primera copia de escrituras y actas notariales, por lo que resulta procedente anular la liquidación practicada.

Extinción parcial de una comunidad de bienes. (S.T.S.J. de Valencia, 7 de junio de 2010)

Constituye el objeto de controversia la transmisión de participaciones de una comunidad de bienes entre comuneros. Para la Administración la cuestión consiste en determinar si la

extinción parcial de la comunidad de bienes existente entre hermanos respecto de un local y una finca urbana, realizada mediante escritura pública es una adquisición patrimonial a título oneroso que tributaría por Transmisiones Patrimoniales o bien, una división de cosa común que tributaría por Actos Jurídicos Documentados.

Para la Sala la liquidación viene derivada por la extinción de la comunidad y adjudicación de los bienes integrantes de la misma a sus partícipes, con lo que no da lugar a una verdadera transmisión de dominio, en cuanto la división produce en sí un efecto declarativo, pero no traslativo, porque no atribuye algo que antes no se tuviera y no produce en los comuneros ningún beneficio patrimonial, al existir una adjudicación proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, como lo acredita el haberse efectuado la disolución, respetando la cuota de participación que cada uno tenía, teniendo las fincas objeto de disolución y las porciones adjudicadas idéntico valor.

Extinción de una comunidad mortis causa. (S.T.S.J. de Aragón, 14 de julio de 2010)

El origen de la controversia se sitúa en la escritura de la aceptación de una herencia, entre cuyo caudal relicto se encontraba la mitad indivisa de unos bienes inmuebles, adquiridos por el causante en la disolución de la sociedad conyugal, al falle-

cimiento de su esposa, y sobre los que ostentaba el usufructo de la restante mitad indivisa de dichos bienes, cuya nuda propiedad correspondía a los hijos, disponiéndose en dicha escritura que, los hijos, habiendo devenido dueños plenos de dichos inmuebles y no deseando continuar en la indivisión extinguían la comunidad y conforme al artículo 404 CC al ser los mismos esencialmente indivisibles decidían adjudicárselos. Para la Administración, no estando sujeta la referida disolución del condominio al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, lo estaba al concepto de actos jurídicos documentados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, y giró una liquidación a cada uno de los comuneros, sobre el valor asignado al inmueble adjudicado.

La cuestión que se suscita es, si la extinción de la comunidad es una operación materialmente particional o una operación distinta y autónoma, en la que no concurriría la incompatibilidad entre el Impuesto sobre Sucesiones y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Para la Sala, la disolución se arrastraba desde la sucesión de la madre, lo que implicaba una situación de condominio sobre la nuda propiedad, que es ajena a la sucesión del padre y a la tributación derivada de la misma a la que se circunscribe la escritura en cuestión, en la misma se extingue el usufructo del padre, consolidando los hijos la plena

propiedad de la mitad indivisa sobre la que ostentaban la nuda propiedad y adquieren la propiedad plena de la mitad indivisa de los bienes inmuebles pertenecientes al padre. En consecuencia la adjudicación de las fincas sobre las que ya ostentaban la nuda propiedad no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por tanto no hay incompatibilidad entre ambos impuestos.

Exceso de adjudicación. (S.T.S.J. de Andalucía, 9 de abril de 2010)

Se presentó en la Administración Autónoma copia de la escritura pública de partición de herencia y adjudicación de bienes, a favor de la esposa y de los hijos. El único bien inventariado, existente en la sociedad conyugal, es una parcela de tierra con un valor declarado de 45.000 €, que se adjudica a la hoy recurrente, con un exceso sobre su haber de 19.000 € (abona en metálico a cada hijo la cantidad correspondiente), respecto del que se manifestaba su no sujeción al ITP y AJD, por realizarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.062 del Código Civil. La Administración demandante, después de instruir expediente de comprobación de valores, giró liquidación por Actos Jurídicos Documentados.

Para la Sala, el supuesto que se enjuicia lo es de exención. Puede ser que materialmente se produzca una transmisión, pero jurídicamente no puede tener

efecto como tal transmisión, pues el derecho que se adquiere con la adjudicación ya se poseía globalmente con la situación de proindiviso, por lo que la adjudicación no puede tener efectos tributarios. No es que no haya existido transmisión, sino que la misma no puede tener efectos fiscales, pues la excepción del artículo 7.2.B) del TR del ITP y AJD, ha de interpretarse no como un supuesto de no sujeción, sino de sujeción en la que concurre exención, por lo que no puede gravarse como Acto Jurídico Documentado so pena de infringir el principio de prohibición de doble imposición del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Disolución de una comunidad de bienes: requisitos para considerar que ha realizado actividades empresariales. (Consulta nº V0111-11 de 24 de enero de 2011 de la DGT)

En el supuesto planteado la comunidad de bienes está formada por tres locales y un edificio que, aunque consta de tres plantas divididas en viviendas, constituye una única finca registral. Todos los inmuebles, salvo uno de los locales que se encuentra libre, están cedidos en arrendamiento; se producen dos actos diferentes, que son susceptibles de tributar de forma separada e independiente: la disolución de la comunidad de bienes y el exceso de adjudicación que se produce en dicha disolución:

Tributación de la disolución de la comunidad de bienes.

El artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone lo siguiente:

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

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

A efectos de considerar si la comunidad de bienes realiza una actividad empresarial habrá de estarse a lo que establece el artículo 25.2 de Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establece que:

“Se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, 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 actividad.

b) *Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*”

En el escrito de la consulta manifiestan que **la comunidad de bienes no cumple estos requisitos, por tanto, no ha realizado actividad empresarial y, por lo tanto, la disolución de la misma no estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias.**

En cualquier caso, al estar formada por bienes inmuebles, la disolución debe formalizarse necesariamente en escritura pública, según prevé el artículo 1.280 del Código Civil, documento que cumplirá los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por lo tanto tributará por actos jurídicos documentados por el valor del conjunto de los inmuebles.

Tributación del exceso de adjudicación.

Si en la disolución de la comunidad de bienes en cuestión se producen excesos de adjudicación evitables, como parece ser el caso planteado, éstos deberán tributar en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas si dichos excesos se compensan de forma onerosa y por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si no se compensasen.

Comunidad de bienes sobre la nuda propiedad. (Consulta nº V0160-11 de 31 de enero de 2011 de la DGT)

La extinción se produce adjudicando a la esposa el 50% de la nuda propiedad de la vivienda habitual que posee el marido al cual se le compensaría bien con una cantidad en metálico, bien adjudicándole el 100% de la propiedad de la segunda vivienda, complementándose si fuera necesario, con otra cantidad en metálico.

Comunidad de bienes sobre la nuda propiedad

La resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de fecha 4 de abril de 2005 establece que:

“Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación.

La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad

por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.

Admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, es consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda propiedad de la totalidad a uno de ellos: si el titular del pleno dominio puede vender, donar o incluso hipotecar (cfr. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 27 de mayo de 1968) bien el usufructo, bien la nuda propiedad, todos ellos actos de carácter dispositivo, puede igualmente extinguir el condominio que afecta a la nuda propiedad del bien (o al usufructo), máxime cuando este Centro Directivo ha señalado (cfr. Resolución de 2 de enero de 2004) que la extinción de una comunidad que recae sobre un bien indivisible, adjudicándolo a un condueño e indemnizando a los demás no tiene eficacia dispositiva sino particional.

Además, dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad puede realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra que:

a) el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no per-

judique el derecho de éste (cfr. Artículo 405 del Código civil); y b) que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros al usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño (cfr. Sentencia de 5 de junio de 1929).

Por tanto, la solución debe ser favorable a la inscripción de la escritura de disolución de la comunidad en nuda propiedad, por las razones expuestas, reforzadas por el hecho de que el principio de autonomía de la voluntad debe prevalecer siempre, a salvo las limitaciones que el artículo 1255 del Código Civil determina, y en este supuesto se presta el consentimiento por todos los interesados en el bien (incluso el consentimiento, innecesario como hemos visto, del usufructuario) a un negocio jurídico válido tanto desde el punto de vista material como formal.”

Por lo tanto, nos encontramos ante una comunidad de bienes que posee la nuda propiedad de un inmueble al 50 por 100 (ya que la esposa posee el usufructo de un 50 por 100 y la plena propiedad del otro 50 por 100) y la copropiedad de otro inmueble al 50 por 100.

Adjudicación a la esposa de la propiedad entera de la vivienda habitual manteniendo la otra vivienda en régimen de copropiedad

No estaríamos ante una disolución de condominio, sino ante

la transmisión del esposo del 50 por 100 de la nuda propiedad, operación que tributaría por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas como transmisión de bien inmueble.

Disolución de la copropiedad sobre los dos bienes

Sí estaríamos ante la disolución de una comunidad de bienes y la tributación sería la siguiente:

La disolución de una comunidad de bienes formada por unos cónyuges en régimen matrimonial de separación de bienes no tiene ninguna especialidad con respecto a la disolución de comunidades de bienes.

Dado que por la descripción de los hechos se deduce que la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales, la disolución estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto para someter dicha escritura pública al gravamen.

La base imponible será el valor de la nuda propiedad de la vivienda habitual más el valor de la segunda vivienda.

Excesos de adjudicación derivados del reparto de los bienes

Si se producen excesos de adjudicación procedería la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos pre-

vistos en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD.

A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los cónyuges, deberá adjudicarse un bien a cada uno y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro cónyuge en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil, ya que la indivisibilidad debe predicarse del conjunto de los bienes que forman la comunidad de bienes y no de cada uno de ellos separadamente, de forma que dicho conjunto no pueda dividirse en lotes proporcionales a las respectivas cuotas de participación de los comuneros sin menoscabo de los bienes integrados en la comunidad.

Cabe añadir que no resultaría aplicable en ningún caso lo dispuesto en el artículo 32.3 del reglamento del ITPAJD, dado que no se produce el supuesto de hecho regulado en él.

En efecto, dicho precepto establece que “*Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio*”, ya que el matrimonio no se va a disolver, simplemente se va a disolver el condominio.

Extinción parcial de condominio. (S.T.S.J. de Asturias, 21 de julio de 2010)

Se practica liquidación por el ITP por exceso de adjudicación en aplicación del tipo impositivo del 7% en lugar del declarado del 1% por AJD, como consecuencia de la escritura pública por la que se adjudica al recurrente, el pleno dominio de parte indivisa de cuatro fincas. Interesa el recurrente que se anule la resolución impugnada, argumentando que se trata de una actividad no sujeta, por tratarse de un exceso de adjudicación por la disolución de una situación de comunidad de bienes, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del TR del ITP y AJD. Frente a ello la Administración Tributaria alega que no se trata de la adjudicación de un bien que resulta indivisible a los efectos de aplicar el referido precepto, sino que recae sobre cuatro fincas, de forma que la adjudicación pudiera efectuarse de otra manera en lugar de hacerlo por cuartas partes sobre cada una de las fincas y en todo caso, no se ha producido la extinción de un condominio sobre todas y cada una de las fincas.

Para el Tribunal, aunque se trate de cuatro fincas independientes, que tienen una muy diferente valoración, al admitirse como valor el declarado, hace imposible su adjudicación a cualquiera de los condominios de no mediar compensación económica a cargo de quienes resultaran adjudicatarios de las mismas. Y de igual modo resulta

intranscendente que se trate de una extinción de condominio parcial al efectuar la adjudicación dos de los cuatro comuneros a favor de uno de ellos, pues obedece a la voluntad de aquellos de cesar en la extensión de condominio respecto de unos bienes que les habían sido adjudicados en herencia y que no son susceptibles de división material.

Extinción de condominio sin compensación. (Consulta nº V0398-11 de 18 de febrero de 2011 de la DGT)

En la operación descrita en la consulta se dan dos convenciones diferentes: La disolución del condominio y un exceso de adjudicación, que tributarán de la siguiente manera:

❖ **Disolución de condominio.**

Al existir bienes inmuebles la disolución de la comunidad de bienes deberá realizarse por escritura pública.

Por la descripción de su escrito parece que la comunidad de bienes en cuestión no realizaba actividades empresariales por lo que la disolución de la comunidad estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto para someter dicha escritura pública al gravamen.

La base imponible será el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como

prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto y será sujeto pasivo cada uno de los comuneros por el valor del bien que recibe.

❖ **Exceso de adjudicación.**

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

A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, deberá adjudicarse bienes a cada uno en proporción a su cuota, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil (“Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”).

Los Tribunales Económico-Administrativos vienen considerando a los inmuebles como “un bien que si no es esencialmente indivisible, si desmerecería mucho por su división” (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y 8 de junio de 1995).

Para que el exceso de adjudicación que plantea en la consulta no tribute debe de compensarse en dinero; ahora bien, en la consulta planteada no se sabe si hay un exceso de adjudicación de bienes a favor del alguno de los comuneros ya que el valor que se debe tener en cuenta no es el valor de adquisición, sino el valor real de los inmuebles, que se entiende que es el valor de mercado; por lo tanto, si existe un exceso de adjudicación por parte uno de los comuneros y se compensa con dinero al otro comunero, será un exceso de adjudicación de los que no tributan; si se compensa pero no con dinero, sino con otros bienes, será un exceso de los que tributan como transmisión patrimonial onerosa, y si dicho exceso no se va a compensar, tal y como dice en el escrito de la consulta, será lucrativo y deberá tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por dicho exceso recibido, tal y como establece el apartado b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

OPERACIONES DE SOCIEDADES

Transformación de sociedad limitada a sociedad anónima. (Consulta nº V0129-11 de 26 de enero de 2011 de la DGT)

La transformación de la sociedad no constituye hecho imponible por la modalidad de operaciones societarias del

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con el artículo 19.1 y 19.2.2 del texto refundido, que declara expresamente no sujeta la transformación de la sociedad.

La no sujeción a la modalidad de operaciones societarias podría determinar la tributación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, supuesto al que se refería el artículo 75.3 del reglamento del impuesto, pero este precepto fue declarado nulo por sentencia del Tribunal Supremo de de 3 de noviembre de 1997.

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

en ningún caso, tiene relación o semejanza con la cuota gradual)”.

Conclusión:

En suma, la operación planteada no está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de operaciones societarias ni por la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados. Dicha operación no tributará más que por el supuesto previsto en el artículo 31.1 del texto refundido, lo que se denomina la cuota fija del Documento Notarial.

ANOTACIONES PREVENTIVAS

Nueva anotación preventiva de embargo por mejora de otra anterior relativa a la misma deuda y a otros inmuebles. (Consulta nº V0281-11 de 8 de febrero de 2011 de la DGT)

Para determinar la base imponible de las anotaciones preventivas, existe una regla general: la establecida en el artículo 42 del texto refundido, y, dos reglas especiales, las establecidas en el artículo 85 del reglamento, de las que resulta un doble límite en la aplicación de la citada regla general, conforme al cual la base imponible en la anotación preventiva en ningún caso puede ser superior a ninguno de los siguientes importes, valor real de los bienes embargados y valor de la pretensión económica o importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación preventiva.

Asimismo, el hecho imponible de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados es el propio documento administrativo; en este caso, en el nuevo documento concurren los elementos necesarios para tener por producido un hecho imponible nuevo y distinto de la primera anotación preventiva de embargo, ya que los bienes embargados son otros; además para la práctica del embargo no hubo mandamiento judicial de oficio que implicase la no sujeción a gravamen de anotación preventiva.

Por lo tanto el doble límite del artículo 85 del reglamento, al ser un nuevo documento, tendrá efecto respecto a los dos nuevos inmuebles que se embargan y por lo tanto dicho documento deberá tributar por el concepto de actos jurídicos documentados.

EXENCIONES OBJETIVAS

Adquisición de una parcela, calificada de uso residencial VPO. (Consulta nº V0399-11 de 18 de febrero de 2011 de la DGT)

La adquisición es para construir viviendas protección pública, con trasteros y garajes anejos sometidas al régimen de protección legal establecido por la Comunidad de Madrid en su Decreto 74/2009, de 30 julio. La exención prevista en el artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD no puede afectar sino a viviendas calificadas administrativamente como de “protección oficial”, sin que sea posible extender este beneficio fiscal en general a otras figuras jurídicas, tales como viviendas de precio tasado, viviendas de protección pública

o cualquier otra modalidad que pueda prever la Administración competente en materia urbanística con finalidades de fomento y protección social.

Asimismo, el último párrafo del artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD señala que los beneficios fiscales aplicables a las viviendas de protección oficial se aplican a todas aquéllas que reúnan sus características en términos de superficie máxima, precio de la vivienda, y límites de ingresos de los adquirentes, con independencia de la denominación que le asigne la legislación autonómica, lo que no debe interpretarse en el sentido de considerar extensible la exención prevista en el artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD a todo tipo de vivienda que las Comunidades Autónomas declaren sometida a algún tipo de protección, sino en el sentido de declarar amparada por la exención la situación jurídica de “vivienda de protección oficial”, con independencia de que se denomine de ése u otro modo por la legislación de la Comunidad Autónoma competente.

Conforme a lo anterior, resultará aplicable la exención regulada en el artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD a todos los hechos imposables recogidos en dicho precepto –entre ellos, a la compra de la parcela objeto de consulta– referentes a viviendas de protección pública promovidas por la Comunidad Autónoma de Madrid siempre que los parámetros superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adqui-

rentes o usuarios no excedan de los establecidos para las referidas viviendas de protección oficial, cuestión que deberá ser comprobada por la Administración gestora del impuesto.

Novación modificativa de un préstamo hipotecario. (Consulta nº V0439-11 de 23 de febrero de 2011 de la DGT)

La modificación consiste en la baja de las cantidades garantizadas con la hipoteca por los conceptos de intereses ordinarios, intereses de demora, ya sea en ambos casos modificando a la baja su tipo máximo o su plazo garantizado, y/o la baja o rebaja de la cantidad señalada para costas. La escritura pública en la que se formalice la modificación de las condiciones del tipo de interés de un préstamo hipotecario o el plazo garantizado, sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tendrá derecho a la exención regulada en el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, siempre que concurren los demás requisitos legales exigidos.

La modificación de la cantidad fijada para costas no queda amparada por la exención establecida en el artículo 9 de la Ley 2/1994, debiendo tributar por la cuota variable del documento notarial de conformidad con lo dispuesto en los artículos 29, 30.1 y 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

CUESTIONES COMUNES

DEVENGO

Extinción de usufructo como consecuencia de la adquisición de la nuda propiedad en subasta judicial y por el fallecimiento de la usufructuaria. (S.T.S.J. de Valencia, 10 de junio de 2010)

El litigio se debe a la liquidación, girada a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en concepto de recargo del 5% de la cuota por presentación fuera de plazo, en relación con la extinción de determinado usufructo como consecuencia, de un lado, de la adquisición de la nuda propiedad en subasta judicial y, de otro, del fallecimiento de la usufructuaria. La cuestión radica en si en las adjudicaciones en subasta judicial, el impuesto no se entiende devengado hasta el momento de libramiento a la parte del testimonio que le sirva de título inscribible, o si por el contrario, como argumenta la Administración recurrente, el plazo para la presentación de la autoliquidación debe comenzar a partir de la fecha del fallecimiento de la usufructuaria.

Para la Sala, el art. 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil vigente cuando se operó la adquisición del inmueble, la “traditio”

del bien no se produce hasta que no se entrega el testimonio del Auto, y por tanto no puede empezar a computarse el plazo de presentación de la correspondiente declaración-liquidación antes de la efectiva adquisición del bien, es decir antes de producirse el hecho imponible del impuesto. En el presente caso, no se trata de la adquisición de un inmueble, sino que el hecho imponible (extinción del usufructo) deriva de dos circunstancias: la adquisición de la nuda propiedad en subasta judicial y el fallecimiento de la usufructuaria. De manera que, si bien el fallecimiento de la usufructuaria es anterior a la expedición del testimonio del Auto de adjudicación, como hay que estar a la fecha del libramiento del Auto judicial, en tanto que la presentación de la autoliquidación (que no supera el plazo normativo de un mes), lleva a la Sala a la desestimación del recurso interpuesto por la Administración.

COMPROBACIÓN DE VALORES

Valoración realizada mediante resolución motivada. (S.T.S.J. de Baleares, 21 de junio de 2010)

El recurrente sólo alega que los criterios tenidos en cuen-

ta por el técnico de la Administración Autonómica son generales, careciendo de motivación, y que este perito no visitó el inmueble.

Para el Tribunal, del examen del expediente administrativo debe conducir a desestimar los razonamientos de impugnación esgrimidos por la parte actora, pues del mismo se destaca la suficiencia de dicha motivación al contener los criterios, índices y parámetros aplicados estimados necesarios para encontrar la valoración consignada. La valoración hecha no pudo ocasionar indefensión por falta de la motivación, ya que la misma ofrece datos necesarios para su impugnación, no siendo legítimo limitarse a desprestigiar la valoración administrativa indicando que contiene “motivaciones genéricas” o “errores materiales”, cuando no es cierto al contener valoraciones unitarias y desglosadas de forma particularizada, sin que el demandante se haya preocupado de desmentir o entrar a contrastar cada uno de los datos. Si su argumento es que falta concretar datos, debe indicarse qué datos son los que faltan y qué trascendencia tienen para entender incorrecta la valoración. En el informe técnico acogido por la liquidación provisional impugnada se justifican los criterios tenidos en cuenta por el perito, tratándose, por consiguiente, de una resolución motivada.

DESLINDE IVA-TPO

PERMUTA

Permuta de suelo a cambio de recibir obra futura. (Consulta nº V0051-11 de 17 de enero de 2011 de la DGT)

En la operación de Cesión de un terreno por un particular a cambio de la construcción de una vivienda nueva sobre dicha parcela que será entregada al mismo a su terminación tienen lugar las siguientes operaciones:

- ❖ La entrega del terreno que estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por no tener el transmitente la condición de empresario o profesional.

Esto implica que se producirá la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

- ❖ La entrega de la edificación terminada en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida en el párrafo anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción y se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto al tener la condición de primera entrega conforme a lo dispuesto por el artículo 20. uno.22º de la Ley 37/1992.

ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA

Adquisición por una cooperativa de viviendas para destinarlas al arrendamiento con opción de compra. (Consulta nº V0460-11 de 25 de febrero de 2011 de la DGT)

Entrega de las viviendas a la cooperativa

Es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues se trata de una entrega de bienes realizada por el promotor de dichas viviendas, el cual tiene la condición de empresario o profesional según lo dispuesto en el artículo 5, apartado uno, letra d) de la Ley.

Transmisión de dichas viviendas por la cooperativa a sus cooperativistas

Puesto que la entrega de las viviendas a la cooperativa a que se refiere la consulta resulta ser una primera entrega de edificaciones, ya que se realiza directamente por el promotor, una vez finalizada su construcción y sin que las viviendas en cuestión hayan sido previamente utilizadas por éste o por terceros, no existe exención aplicable a este caso, de manera que el transmitente deberá repercutir el Im-

puesto sobre el Valor Añadido con ocasión de la citada entrega a la citada cooperativa.

Por tanto, la posterior transmisión de dichas viviendas por parte de la cooperativa a sus cooperativistas tendrá, en todo caso, la consideración de segunda o ulterior entrega de edificaciones, de acuerdo con lo previsto en el mencionado artículo 20. Uno.22º de la Ley 37/1992, que estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

Arrendamiento de las viviendas con opción de compra

La opción de compra asociada al contrato de arrendamiento no implica que éste deje de estar exento, pues la posterior entrega de la vivienda va a resultar siempre una operación exenta, según la información ofrecida en el escrito de consulta.

Por tanto, el arrendamiento de las viviendas a que se refiere la consulta se configura como una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que la entrega posterior de la vivienda, como consecuencia del ejercicio de la opción de compra, sería una segunda o ulterior entrega, de modo que el arrendamiento se encontraría exento, aplicando lo dispuesto en la letra d') del precepto anterior.

ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Transmisión de una instalación de energía solar fotovoltaica adquirida mediante contrato de leasing en vigor. (Consulta nº V0190-11 de 1 de febrero de 2011 de la DGT)

La entidad adquirente, además de la contraprestación que satisfaga a la transmitente, se subrogará en la posición de arrendatario financiero y asumirá el capital pendiente de pago en el contrato de leasing.

A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el arrendamiento financiero de un bien puede tener la consideración de “entrega de bienes” o de “prestación de servicios”. En este sentido, tendrá la consideración de prestación de servicios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.Dos.2º de la Ley, antes referido, hasta el momento en que el arrendatario se compromete frente al arrendador a ejercitar la opción de compra sobre el citado bien. Desde dicho momento la operación indicada se considera una entrega de bienes, a tenor de lo establecido en el artículo 8.Dos.5º de la Ley, antes transcrito, con todos los efectos que conlleva dicha calificación.

Del texto de la consulta no puede deducirse si el titular de los contratos de arrendamiento financiero se había comprometido o no a ejercitar la opción de compra. No obstante, en el presente caso lo que se transmite es la posición como arrendatario financiero en los contratos, lo que constituye, en todo caso, una

prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, independiente de los propios contratos de arrendamiento financiero objeto de cesión.

En relación con la base imponible de dicha operación, el apartado uno del artículo 78 de la Ley establece que “la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”.

Por tanto, **la base imponible** de la cesión de la posición como arrendatario financiero en los contratos objeto de consulta **será el importe total de la contraprestación pactada entre cedente y cesionario**, con independencia de que los propios contratos objeto de cesión constituyan operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como ya se ha señalado, y de que sus cuotas representen también la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto; esta última operación es distinta de la cesión que constituye el objeto de la consulta, y por lo tanto no afecta la base imponible de la misma.

Promotora que transmite el derecho de usufructo vitalicio que será adquirido por dos cónyuges, mientras que la nuda propiedad se transmitirá a favor del hijo de aquéllos. (Consulta nº V0267-11 de 7 de febrero de 2011 de la DGT)

Transmisión del derecho de usufructo:

El número 23º del apartado uno del artículo 20 de la Ley

del Impuesto establece la exención en operaciones interiores de “los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas... La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos (...).”

De acuerdo con lo expuesto, **la transmisión del derecho de usufructo correspondiente a la parte de una edificación destinada exclusivamente a vivienda, merece la calificación de prestación de servicios sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

La transmisión del mencionado derecho de usufructo estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Transmisión de la nuda propiedad.

El número 22º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto establece la exención en operaciones interiores de “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones”.

Por consiguiente, **la transmisión de la nuda propiedad de la vivienda** objeto de consulta tendrá, en el caso planteado, **la consideración de primera entrega estando sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá tributar al tipo reducido del 8 por ciento** (artículo 91.Uno.1.º de la Ley 37/1992).

CALIFICACIÓN DE TERRENOS

Terrenos urbanizados o en curso de urbanización. (S.T.S. 16 de diciembre de 2010)

El motivo de controversia, versa sobre el proyecto de urbanización

de unos terrenos, que se había aprobado el 15 de julio de 1998, habiéndose iniciado las obras materiales de urbanización el 25 de agosto de 1998 con el levantamiento del acto de inicio y comprobación del replanteo. La problemática es si en ese momento los terrenos estaban en curso de urbanización, de manera que se producía la excepción a la exención contemplada en el art. 20.Uno.20 de la LIVA, o si tal y como señala la Administración, hay infracción de dicho artículo, afirmando que, al tener la condición establecida en la escritura pública de 30 de junio de 1995 naturaleza resolutoria, la transmisión se produjo el 30 de junio de 1995, fecha en la que no se había aún iniciado la urbanización de los terrenos, quedando, por tanto, la operación sujeta al ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Añade la Administración, que el Instituto de la Vivienda no tenía la condición de promotor, de modo que la excepción a la exención prevista en el art. 20.Uno.20 de la LIVA no puede operar, pues dicho precepto exige que los terrenos urbanizados o en curso de urbanización sean entregados por el propio promotor de la urbanización, de maneja que, no siendo promotor el Instituto de la Vivienda, la operación estaba sujeta y exenta del IVA, y, por tanto, sujeta al ITP y AJD.

Para el Tribunal, la tesis de la Administración no se sostiene, ya que la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20, párrafo tercero, le-

tra a), responde al designio de que queden sujetas al impuesto sobre el valor añadido las cesiones de terrenos que, aún no urbanizados, ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones, de donde se obtiene que el dato decisivo es la condición objetiva del suelo. De este modo, aun cuando técnicamente no les corresponda la calificación de solar ni cuenten con una licencia de edificación, se considera un entrega de bienes sujeta por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones. Desde esta perspectiva, pasa a segundo plano la condición de cedente, que debe ser entendida no como promotor en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso.

RENUNCIA A LA EXENCIÓN

Requisitos formales. (S.T.S. 20 de enero de 2011)

La cuestión objeto de esta litis se concreta en determinar si, en orden a la efectividad de la renuncia a la exención del IVA que es aplicable a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, se cumplieron o no en este caso los requisitos que a tal fin se establecen en el artículo 8.1 del Reglamento del IVA, en concreto, la comunicación fe-

haciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble y la declaración del adquirente en donde se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción.

Para el Tribunal, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

Lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término “renuncia” sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen. En la misma línea se han pronunciado las sentencias de esta Sala de 5 de octubre de 2005, 14 de marzo de 2006 y sentencia de 24 de enero de 2007.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

OBLIGACIÓN REAL

Causante de nacionalidad francesa residente en España y causahabiente residente en Francia. (Consulta nº V0010-11 de 10 de enero de 2011 de la DGT)

La tributación por obligación real se origina en aquellos casos en que el contribuyente – es decir, el heredero, legatario o en general el adquirente por título sucesorio- no tiene su residencia habitual en territorio español, señalando el artículo 7 de la Ley 29/1987 que la tributación en España se limita a la adquisición de bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. La posible doble tributación que puede generarse se corrige a través de la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 23 de esta norma. No obstante, el artículo 2.1 de la Ley 29/1987 señala que la normativa española se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de modo que existiendo Tratado Internacional éste se aplica preferentemente sobre la Ley española del Impuesto. En el caso que nos ocupa, sería el **Convenio de 8**

de enero de 1963 entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa en materia de Impuestos sobre las Herencias.

El artículo 34 del Convenio señala que los **bienes incorporales de la herencia** –entre los cuales se encuentran los valores mobiliarios y los demás créditos-, siempre que no estén afectos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, **sólo se someterán a los impuestos sobre herencias en el Estado en que el causante fuera residente en el momento de la muerte.**

Debe tenerse presente, asimismo, que conforme al artículo 37 del Convenio, “*los súbditos de cada Estado contratante disfrutarán en el territorio del otro Estado, en lo que se refiere a impuestos sobre las herencias o donaciones, de los mismos beneficios que, en atención a la situación y cargas familiares, ostentan los nacionales de este último Estado*”.

PATRIMONIO PREEXISTENTE

Valoración de la participación en una sociedad civil a los efec-

tos de la valoración del patrimonio preexistente. (Consulta nº V0212-11 de 2 de febrero de 2011 de la DGT)

Habida cuenta de que se trata de una sociedad civil y que, en consecuencia, la imputación de bienes y rentas ha de hacerse de forma separada e independiente para cada socio, la remisión normativa citada comporta que la valoración de la parte que corresponda al consultante en los bienes afectos a la actividad empresarial habrá de hacerse conforme a la regla del artículo 11 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, es decir, por la diferencia entre activo real y pasivo exigible siempre que la contabilidad se ajuste al Código de Comercio, con la excepción de los inmuebles que no formen parte del circulante en actividades de construcción o promoción inmobiliaria. En tal caso y para tales bienes, de conformidad con el artículo 10 de la misma Ley, habrá que tomar el mayor valor entre el catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos y el precio, contraprestación o valor de adquisición.

REDUCCIONES POR PARENTESCO Y MINUSVALÍA

Grado de parentesco de sobrinos políticos. (S.T.S.J. de Aragón, 30 de junio de 2010)

La Administración gestora considera que el parentesco existente con el donante, cola-

teral por afinidad, es el Grupo IV, aplicándose el coeficiente 2 sobre la cuota íntegra en lugar del 1,5882, que se aplicaron los interesados en sus respectivas autoliquidaciones, interponiendo éstos recurso en el que interesan la anulación de las liquidaciones, pretensión que sustentan en la alegación de que su parentesco con el donante “sobrinos políticos” debe considerarse conforme a lo dispuesto en los artículos 20.2 y 22. 2 de la Ley reguladora del Impuesto, “colateral de tercer grado por afinidad”.

El Tribunal Supremo en sentencia de 18 de marzo de 2003, afirmar que incluir un colateral, en aquel caso en tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, violenta las reglas de la más elemental lógica, pues de dicho modo se le convierte o bien en un colateral de cuarto grado o grado más distante o bien en un extraño; considerando lo primero una contradicción pues, según el artículo 918 del Código Civil el hermano dista tres grados del tío y por ello el interesado en el caso contemplado en su sentencia-sobrino carnal de la esposa premuerta del causante-es colateral de tercer grado por afinidad y no de cuarto grado ni de grado más distante. Asimilarlo a extraño, lo considera una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, siendo indiscutible que no se trata de un extraño, sin que quepa la ficción de asimilarlo a extraño.

Reconocimiento de la minusvalía con posterioridad al fallecimiento de la causante. (Consulta nº V0100-11 de 20 de enero de 2011 de la DGT)

Es aplicable al caso el criterio sostenido en contestación a la consulta vinculante nº 1564/08, fechada el 10 de septiembre de 2008, en la cual se afirmaba lo siguiente:

“Con fecha 8 de julio de 1999, esta Dirección General presentó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.) recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio a propósito de una cuestión que, si bien suscitada en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, era análoga a la que se aquí plantea y que se considera aplicable en este supuesto. El Fundamento de Derecho Cuarto de la Resolución del Tribunal, de fecha 5 de diciembre de 2002, sostiene lo siguiente:

“De los preceptos transcritos se desprende el principio general de que aquel sujeto pasivo que pretenda obtener un beneficio fiscal (llámese este deducción, exención, bonificación, etc.) deberá no sólo “hacer valer” su presunto derecho, sino “probar”, también, la procedencia del beneficio que se pretende (S.:T.S. de 30-9-1988.RJ 7371); aplicado dicho beneficio al supuesto que nos ocupa, resulta que el sujeto pasivo que pretenda aplicar, en determinado

ejercicio, la deducción por minusvalía contemplada en el art. 78.1.d) de la Ley 18/1991, deberá acreditar, en los términos y por los medios establecidos en los preceptos más arriba transcritos, la concurrencia en tal ejercicio de la minusvalía origen de la deducción, y los términos establecidos por la normativa vigente, siendo uno de los medios de acreditación, pero no el único, la resolución del organismo competente que reconozca la condición de minusválido del sujeto pasivo; ciertamente es frecuente que dicha resolución se produzca en un momento posterior al ejercicio en el que se pretende aplicar el beneficio fiscal, lo que determina, necesariamente, que si dicha resolución es el único medio de prueba de la concurrencia de la minusvalía que se aporte al expediente, sea ésta de gestión o de reclamación económico-administrativa, deba, expresamente, declarar desde qué momento el interesado ostenta la condición de minusválido, y el grado de tal minusvalía, sin perjuicio, como se ha señalado, que puedan aportarse otros elementos de prueba cuya admisión, o no, apreciará el órgano competente para resolver el expediente”.

De acuerdo con dicho criterio y habida cuenta que la Resolución de la Consejería

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

Ahora bien, tal y como también advierte el T.E.A.C, cabe admitir otros medios de acreditación de la preexistencia de los supuestos de hecho a la fecha del fallecimiento del causante –como podrían ser los informes médicos que se acompañan al escrito-, cuestión fáctica que debe ser objeto de valoración por parte de la Administración autonómica a los efectos pretendidos.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Mantenimiento del valor de las participaciones con reducción en el ISD en caso de declaración de concurso. (Consulta nº V0011-11 de 10 de enero de 2011 de la DGT)

En el caso planteado en el escrito de consulta, en el que la empresa familiar, dedicada a la actividad de construcción y promoción de inmuebles, ha sido declarada en situación de **Concurso de Acreedores**

no culpable, con una notable reducción del valor de las participaciones heredadas, entiende esta Dirección General que **el no mantenimiento del valor no puede considerarse imputable a la voluntad de los titulares** y, por ende, que en circunstancias como las expuestas y que tienen su reflejo y justificación contable, no parece lógico ni razonable entender que la minoración del valor de adquisición lleve consigo la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día. De la misma forma, tampoco se produciría esa pérdida del derecho en el supuesto de la letra b) del escrito de consulta, es decir en la hipótesis de pago a los acreedores y continuación de la actividad.

Mantenimiento del valor de las participaciones con reducción en el ISD: reinversión en otros activos. (Consulta nº V0031-11 de 14 de enero de 2011 de la DGT)

Tal y como se afirma en el escrito de consulta, la interpretación del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sostenida por esta Dirección General tanto en su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, como en contestación a diversas consultas formuladas al respecto, es la de que el requisito de permanencia exigido por dicho artículo, apartado y letra de la ley 29/1987 se refiere al mantenimiento del valor de

adquisición por el que se aplicó la reducción, sin que sea necesario la conservación de la actividad.

De esta forma, en caso de transmisión de un negocio de farmacia adquirido “mortis causa”, tal y como se plantea en el escrito, el resultado de la enajenación ha de reinvertirse de forma inmediata en activos con los que pueda acreditarse, de forma fehaciente, el mantenimiento mínimo de dicho valor durante el plazo de diez años establecido por la propia Ley.

Mantenimiento del valor de las participaciones con reducción en el ISD: disminución del valor de mercado por aportación a una nueva sociedad. (Consulta nº V0372-11 de 16 de febrero de 2011 de la DGT)

El menor valor de cotización de las acciones, elemento fundamental del activo de la entidad cuyas participaciones se aportan, conlleva la reducción, asimismo, del valor de estas por lo que no se mantendría, como es obvio, aquel valor sobre el que se practicó la reducción en el impuesto sucesorio.

Entiende esta Dirección General que en tanto en cuanto esa minoración no puede considerarse imputable a la voluntad del titular de las participaciones heredadas, no parece lógico ni razonable entender que la minoración del valor de adquisición lleve consigo la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día, por lo que, en definitiva, no se en-

tenderá incumplido el requisito de permanencia exigido por la Ley 29/1987.

REDUCCIONES POR ADQUISICIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS

No aplicación por adquisición de la nuda propiedad. (S.T.S.J. de Asturias, 31 de mayo de 2010)

En escritura pública, el recurrente y su padre aceptan y se adjudican la herencia de la fallecida. En pago de sus derechos hereditarios el esposo de la fallecida recibe el usufructo de las fincas y cuenta bancaria inventariada, mientras que el hijo recibe la nuda propiedad de las fincas y cuenta inventariadas haciéndose constar que es titular de una explotación agrícola prioritaria por lo que solicita la aplicación de los beneficios fiscales y las bonificaciones que le corresponde. Para la Administración, no procede aplicar los beneficios derivados de la explotación agraria de la que es titular el actor, dado que el mismo se le adjudica la nuda propiedad de las fincas, por lo que no se cumplen los requisitos establecidas en los artículos 9 y 11 de la Ley 19/1995 de modernización de explotaciones agrarias, que exige que la transmisión sea del pleno dominio o del usufructo vitalicio de las fincas.

Para la Sala, teniendo en cuenta que la cuestión debatida queda centrada en el incumplimiento por el recurrente del requisito establecido en el art. 11 de la Ley 19/1995, que la ad-

quisición sea en pleno dominio o del usufructo vitalicio de las fincas, no puede ser admitida la interpretación esgrimida, en el sentido que el hecho de que el padre del actor no renunciara al usufructo lo fue por desconocimiento, que también tuvo su madre, en el momento de otorgar testamento toda vez que de conformidad con lo dispuesto en el art. 14 de la Ley General Tributaria que prohíbe la analogía, debiendo de entenderse según su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, y también en relación con un contexto al que han de ser aplicadas, siendo así que como consta en escritura pública, el recurrente adquiere la nuda propiedad incumpliendo el requisito señalado por la Administración para dar derecho a la deducción, procediendo la desestimación del recurso interpuesto

SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESENTACIÓN

Impugnación del testamento y suspensión del plazo de declaración. (Consulta nº V0410-11 de 22 de febrero de 2011 de la DGT)

Primera: La promoción del juicio voluntario de testamento produce la interrupción del plazo.

Dicho plazo vuelve a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquél en que quede firme el auto, aprobando las operaciones divisorias o la sentencia que ponga término al pleito en caso de oposición, o bien desde que

todos los interesados desistan del juicio promovido.

Segunda: Como se desprende del artículo 69 del reglamento del Impuesto, los efectos de la promoción del juicio voluntario de testamentaria son diferentes en función del momento en que produzca (a estos efectos, se entiende que la cuestión litigiosa comienza en la fecha de presentación de la demanda). En el escrito de la consulta no dice cuándo ha fallecido el causante, ni si se ha presentado declaración del Impuesto.

Si se promueve antes de la presentación de la declaración del impuesto, se interrumpirá el plazo establecido para la presentación de los documentos y declaraciones.

Si se promueve después de haberse presentado en plazo el documento o la declaración, la Administración debe suspender la liquidación hasta que sea firme la resolución definitiva.

Si se promueve con posterioridad al término del plazo de presentación o del de la prórroga que se haya concedido sin que el documento o la declaración hayan sido presentados, la Administración debe requerir la presentación pero puede suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

Si se promueve después de practicada la liquidación, puede acordarse el aplazamiento de pago de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84 y 90 del reglamento.

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

USUFRUCTOS

Donación de la nuda propiedad a favor del usufructuario. (Consulta nº V0099-11 de 20 de enero de 2011 de la DGT)

En el caso de donación de la nuda propiedad de bienes por el nudo propietario al usufructuario no resulta aplicable lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), según el cual “al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución”, ya que no se llega a producir la consolidación del dominio en el nudo propietario. En el referido caso de donación de la nuda propiedad de bienes por el nudo propietario al usufructuario, este deberá tributar por el concepto de donación de la nuda propiedad, conforme a lo dispuesto en el artículo 51.4, segundo párrafo del RISD, que determina que habrá de pagar “la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad”.

SEGUROS DE VIDA

Póliza de seguro con cobertura del riesgo de invalidez por

accidente, siendo el asegurado persona distinta del tomador. (Consulta nº V0142-11 de 28 de enero de 2011 de la DGT)

El artículo 12.e) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), determina que, entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos”, a los efectos de dicho impuesto, además de la donación:

“e) El contrato de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado, y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante”.

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 (, establece:

“4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

De los preceptos transcritos se deduce la sujeción a uno u otro impuesto y que se concreta en lo siguiente: cuando contratante (tomador) y beneficiario coin-

cidan en la misma persona, las cantidades derivadas del contrato de seguro estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; sin embargo, **cuando contratante y beneficiario sean personas distintas**, las cantidades derivadas del contrato de seguro estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

REDUCCIONES EN ADQUISICIONES GRATUITAS INTER VIVOS

Reducciones aplicables a la donación de negocio individual a favor de los hijos, cuando uno de los cónyuges, que no es empresario, es copropietario del local donde se ejerce la actividad. (Consulta nº V0078-11 de 19 de enero de 2011 de la DGT)

❖ Aplicación de la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los bienes gananciales de los cónyuges, aunque uno de ellos no ejerza la actividad económica.

La aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, exige que la empresa individual tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Ello que obliga a remitirse al artículo 4.Octavo. Uno de la ley 19/1991, de 6 de junio, en cuyo segundo párrafo se reconoce también la exención a “los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la

actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges...”. En consecuencia y para el caso suscitado en el escrito de consulta **la exención en el impuesto patrimonial alcanzará también al local en el que se desarrolla la actividad económica y que pertenece, con carácter ganancial, a los cónyuges.**

❖ Si el no cumplimiento por el cónyuge no ejerciente de la actividad del requisito de edad exigido por el artículo 20.6 supondría la improcedencia de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la mitad del valor que le corresponde en el local.

Anulado por el Tribunal Supremo el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, ya no puede entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal existe una sola donación. Dado que, en consecuencia, **habrán de producirse liquidaciones separadas e independientes, cada cónyuge habrá de cumplir, por sí mismo, los requisitos establecidos por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.**

De acuerdo con lo anterior, la reducción se aplicará en función del valor donado por el transmitente a título gratuito del negocio indivi-

dual, incluyendo en dicho valor su participación en los bienes gananciales afectos a la actividad.

❖ En caso de aportación inmediata del negocio a Sociedad Limitada de nueva creación, ¿supondría vulneración del requisito de permanencia exigido por la Ley?.

La letra c) del artículo 20.6 exige que los donatarios mantengan lo adquirido y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallecieren dentro de ese plazo. Asimismo, no podrán realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Tal y como ha señalado esta Dirección General en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo y en reiterada doctrina, **no se infringirá el requisito de permanencia establecido por la Ley siempre que se mantenga durante el plazo citado y con derecho a exención en el impuesto patrimonial al menos el valor por el que se practicó la correspondiente reducción, por lo que, en sí mismo, el hecho de que el negocio recibido se aporte a una sociedad de nueva creación no afecta al mantenimiento del mencionado requisito.**

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

HECHO IMPONIBLE

Escisión parcial: aportación de rama de actividad. (S.T.S.J. de Madrid, 25 de noviembre de 2010)

En el presente procedimiento, la parte actora impugnaba la resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta por la actora contra las resoluciones de la Gerente de la Agencia Tributaria Madrid, por las que se aprueban siete liquidaciones definitivas en concepto de impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por los incrementos de valor puestos de manifiesto con ocasión de operaciones de escisión parcial llevadas a cabo por 5 sociedades y aumento de capital de otra sociedad.

La parte apelante alega que a tenor de lo dispuesto en el art. 83 del Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades, la operación de es-

cisión parcial trae acogida en el régimen especial del Capítulo VIII del Título VII de la misma, por cuanto entiende que, el patrimonio escindido formaba una rama de actividad en la entidad escindida, que no es más que un conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, o dicho de otra manera, una posibilidad latente de actividad económica en la entidad de origen que puede materializarse como tal en la entidad de destino.

Para la Sala, la entidad beneficiaria tan solo ha recibido las fincas que se describen en la escritura de escisión y documentos reseñados sin haber recibido ninguna rama de actividad sino un simple bloque patrimonial, es decir, una serie de fincas que por si solas no son en absoluto un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Debe tenerse en cuenta que de admitir la tesis de la apelante, las transmisiones de fincas o inmuebles

sin más circunstancias añadidas siempre y en todo caso, sería susceptible de constituir una unidad económica autónoma, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios lo que resulta evidentemente contrario a la letra y al espíritu del precepto aludido.

Transmisión de terrenos mediante una escisión total, escisión parcial financiera y una fusión. (Consulta nº V0019-11 de 12 de enero de 2011 de la DGT)

El no devengo del IIVTNU está condicionado a que, en los supuestos en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda del TRLIS, y se aplique el régimen fiscal del capítulo VIII de su título VII.

En caso de que no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos de dicho impuesto la sociedad

escindida, la sociedad segregada y la sociedad absorbida por la fusión.

No obstante, para que queden gravadas la segunda y tercera transmisión deberá transcurrir un año entre la primera y la segunda transmisión y entre la segunda y la tercera, dado que no se consideran las fracciones de años a efectos de determinación del porcentaje anual del artículo 107.4 del TRLRHL, y por tanto el incremento de valor de los terrenos urbanos no quedaría gravado por el IIVTNU.

El IIVTNU se devengará en la fechas de las transmisiones de las propiedades de los terrenos, estando los sujetos pasivos obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente las declaraciones que determine la ordenanza fiscal, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente, en el plazo de treinta días hábiles, a contar desde las fechas en que se produzcan los devengos del impuesto. A dicha declaración se acompañará el documento en el que conste el acto o contrato que origina la imposición.

El ayuntamiento está facultado para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante dentro del plazo indicado anteriormente (artículos 109 y 110 del TRLRHL).

La base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento del valor del terreno, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (artículo 107 del TRLRHL).

El tipo de gravamen del IIVTNU será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento (artículo 108 del TRLRHL).

PERMUTA

Transmisión por un ayuntamiento a una entidad pública de un solar para la construcción de un centro, recibiendo como contraprestación la propiedad de la última planta.

(Consulta nº V0431-11 de 23 de febrero de 2011 de la DGT)

❖ Transmisión del solar por el Ayuntamiento

Da lugar a un incremento de valor del terreno urbano que está sujeto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El sujeto pasivo es el Ayuntamiento, como transmitente a título oneroso, de acuerdo con el 106.1.b) del Texto Refundido, resultando de aplicación la exención del artículo 105.2.b) del mismo texto legal.

❖ Transmisión del local por la entidad pública

También da lugar a un incremento de valor del terre-

no urbano que está sujeto al Impuesto.

El sujeto pasivo, en este caso, es la entidad pública como transmitente a título oneroso.

Dado que el sujeto pasivo tiene la naturaleza de organismo autónomo, también estará exento del Impuesto, de acuerdo con el artículo 105.2 a) del Texto Refundido.

Resoluciones TEAC

56

INCORPORAMOS A LA REVISTA UNA NUEVA SECCIÓN DEDICADA A LAS RESOLUCIONES MÁS RECIENTES Y DE MAYOR RELEVANCIA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, CUYO INTERÉS RESULTA EVIDENTE A LA LUZ DE LO DISPUESTO EN EL ART. 239.7 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, CON ARREGLO AL CUAL:

“La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.”

Resoluciones recopiladas por Antonio Fernández Cuevas

Inspector de Hacienda del Estado jubilado. Ex vocal del TEAC.

ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. *Aplicación del tipo reducido establecido para la adquisición de vivienda habitual al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que vaya a constituir la vivienda habitual.*

Resolución de 28.4.2011. (R.G.798-2010) (Sala Cuarta). (Voc. 12ª). Unificación de criterio

Se presentó autoliquidación por AJD acompañada de copia de escritura pública de declaración de obra nueva. En la autoliquidación, sobre la base imponible se aplicó un tipo de gravamen del 0,10%, lo que dio lugar a una liquidación por considerar la Administración de aplicación el tipo del 1%, según lo dispuesto en el RDL 1/1993, art. 31.2.

La interesada interpuso reclamación ante el TEAR, que la estimó por entender que el criterio administrativo supondría una discriminación inaceptable de la declaración

de obra nueva respecto de otras formas de adquisición de vivienda, siendo así que supone la adquisición de un derecho de idéntica categoría que si el mismo se hubiera adquirido de un tercero.

La Directora General de Tributos de la Comunidad Autónoma interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando que la declaración de obra nueva no constituye una adquisición de vivienda y por ello no es de aplicación la reducción en el tipo de gravamen prevista en el art. 40 de la Ley 10/2001 de la Comunidad Valenciana, para primeras copias de escrituras que documenten adquisiciones de viviendas que vayan a ser destinadas a vivienda habitual.

El TEAC entiende procedente modificar el criterio sustentado anteriormente en la resolución de 10.9.08, también dictada en unificación de criterio, e invoca las sentencias del Tribunal Supremo de 12.11.98 (recurso nº 9882/92), 14.3.08 (recurso nº 74/2006) y 17.1.11

(recurso nº 421/2007), según las cuales la declaración de obra nueva supone la adquisición de un derecho de exacta e idéntica categoría que si se hubiera adquirido de un tercero (como ya recogió el TEAR) y digno, por tanto, de idéntica protección fiscal. Dice así el Tribunal Central: “Consecuentemente, dado que la sentencia anterior (la de 12.11.98) encuentra su fundamento en que la declaración de obra nueva de un edificio construido es de similar naturaleza a la escritura de compraventa de un edificio adquirido a un tercero, constituyendo dicha escritura de declaración de obra nueva un requisito que completa el ciclo para que pueda estimarse adquirido, al menos en el aspecto documental y de titulación, este Tribunal Central considera que el tipo de gravamen reducido previsto para la adquisición de la vivienda habitual es aplicable a las primeras copias de escrituras que documentan la declaración de obra nueva de la que vaya a constituir dicha vivienda habitual. En este sentido, ninguna diferencia cabe apreciar, a estos efectos, entre la adquisición de un edificio construido u ordenar y pagar su construcción en un solar propio, pues son dos formas distintas de adquisición, pero de idéntica naturaleza jurídica en cuanto a la adquisición del derecho real de propiedad”. Por lo cual, y habida cuenta de “la generalidad y contundencia con que se manifiesta el Tribunal Supremo” en las tres sentencias citadas, desestima el recurso de alzada.

► IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y

DONACIONES. *Base imponible. Reducciones.*

Discapacidades que dan derecho a reducción: ha de estar a la normativa del IRPF.

Resolución de 28.4.2011 (R.G. 4754-2010) (Sala 4ª) (Voc. 12ª). Unificación de criterio.

Con ocasión de una sucesión testamentaria, por uno de los coherederos se realizó la correspondiente autoliquidación. Posteriormente, el interesado presenta en el Servicio Territorial de Economía y Hacienda un escrito en el que solicita la devolución del impuesto

satisfecho, argumentando que tiene derecho a una reducción de hasta 125.000 euros por tener una discapacidad igual o superior al 33%, sin ser necesario acreditarlo por ningún organismo, ya que tiene la condición de pensionista de clases pasivas por inutilidad en acto de servicio por el Ministerio de Defensa.

Adjunta certificado de la Unidad de Clases Pasivas del Ministerio de Economía y Hacienda, en el que se señala que el interesado “es pensionista de clases pasivas, con efectos económicos iniciales de 1 de febrero de 1991, por tener reconocida una pensión de Retiro por Inutilidad en Acto de Servicio por el Ministerio de Defensa (sin indicar grado)”. Al final del texto del propio certificado consta una “Nota” en la que se cita la literalidad del artículo 70.1 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativo a la acreditación de la condición de discapacitado, en el que se subraya en negrita lo siguiente: “El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. No obstante, se considerarán afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por ciento los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio”.

Se notifica al obligado tributario la resolución dictada por el Servicio Territorial citado, por la que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación (y la correspondiente devolución de ingresos), al considerar que el certificado aportado no es suficiente para justificar el grado de minusvalía. El interesado interpone reclamación económico – administrativa contra la anterior resolución ante el Tribunal Regional, solicitando la estimación (y que, consecuentemente, se ordene la devolución de ingresos indebidos). El Tribunal estima la reclamación, de conformidad con lo previsto en los artículos 20.2.a) de la Ley del ISD, 42.2 de su Reglamento y 72 del Reglamento del IRPF, considerando que el certificado aportado por el interesado, en el que se pone de manifiesto que tiene reconocida, desde el año 1991,

una pensión de retiro por inutilidad, es suficiente para que se le reconozca, a estos efectos, un grado de minusvalía superior al 33%.

El 2 de Julio de 2010, el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Expone el recurrente que la evolución normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones determina que actualmente no resulte aplicable el artículo 42 del Reglamento del Impuesto por haber quedado desfasado por la modificación de la Ley del Impuesto. En particular, el artículo 20 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tras la modificación operada por la Ley 49/1998, aplicable desde el 1 de enero de 1999, ya no se refiere a quienes tuvieran derecho a deducción análoga según la normativa reguladora del IRPF. En su opinión, actualmente, el último párrafo del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987 establece que se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción las que tengan la consideración legal de minusválidos con un grado de disminución igual o superior al 33 por ciento, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de Junio.

Por lo tanto, a juicio de la Administración Tributaria recurrente, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la valoración y calificación de la minusvalía, determinando el tipo y grado, únicamente puede acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas.

La cuestión controvertida consiste en determinar si un certificado de Clases Pasivas, que acredita la condición de pensionista por inutilidad, resulta suficiente o no a efectos de determinar el derecho a aplicar las reducciones por minusvalía previstas en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD).

A efectos de acreditar la condición de discapacitado, la norma reglamentaria del propio Impuesto se remite a la normativa del IRPF. Así, el Real Decreto

1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD, establece en el párrafo segundo de su artículo 42.2 que “En las adquisiciones por causa de muerte (...) A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción, aquellas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este impuesto”.

Y por su parte, el artículo 72 del Real 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (que es la norma que resulta aplicable “ratione temporis” y que está redactada en términos idénticos a los anteriores artículos 67 del Real Decreto 214/1999 o el artículo 70 del Real Decreto 1775/2004), prevé, en cuanto a la acreditación de la condición de persona con discapacidad, que: “1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado”.

Como señala el Director recurrente, el inciso final del artículo 20.2.a) de la Ley fue modificado, con efectos desde 1 de enero de 1999, por la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999. Y en virtud de esta modificación, que introduce la mención expresa a la Ley General de Seguridad Social, considera que el artículo 42.2 del Reglamento del Impuesto no resulta ya de aplicación.

Por su parte, el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, se limita a señalar lo siguiente.

“1. El grado de minusvalía o de la enfermedad crónica padecida, a efectos del reconocimiento de la pensión en su modalidad no contributiva, se determinará mediante la aplicación de un baremo, en el que serán objeto de valoración tanto los factores físicos, psíquicos o sensoriales del presunto minusválido, como los factores sociales complementarios, y que será aprobado por el Gobierno”.

La norma que aprueba el baremo, a la que se remite la Ley General de la Seguridad Social, es el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía. Y este Real Decreto es precisamente al que se remite a su vez la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando hace referencia al certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. Por lo tanto, tales normas no resultan de aplicación incompatible, sino que bien al contrario, el Real Decreto 1971/1999 en este punto ha venido a desarrollar la previsión del artículo reglamentario del IRPF.

Así las cosas, no comparte el Tribunal Central la anterior conclusión del Director recurrente acerca de la inaplicabilidad, por derogación tácita, del artículo 42.2 del Reglamento del Impuesto, siendo, por el contrario, criterio ya reiterado del Tribunal el de su plena vigencia. Así, en Resoluciones anteriores, ha considerado aplicable y con plenos efectos dicha norma. Podemos citar las Resoluciones RG 3936/07, de 4 de noviembre de 2009, y la muy reciente RG 5838/2008 de 1 de diciembre de 2010, en las que expresamente se afirma a efectos del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que “para determinar qué minusvalías dan derecho a reducción ha de estarse a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Así, se lee clara y contundentemente en el fundamento de derecho segundo de la primera de las Resoluciones invocadas y en los fundamentos de derecho tercero y cuarto de la nombrada en segundo término.

TRANSMISIONES PATRIMONIALES. *Transmisión de valores. Exención aplicable cuando la sociedad adquirente de los títulos, al estar vinculada con la entidad que posee el control de la sociedad inmobiliaria cuyas participaciones son transmitidas, no adquiere el control como consecuencia de la adquisición, sino que ya podía disponer de él antes.*

Resolución de 23.3.2011 (R.G. 3602-2009) (Sala 4ª) (Voc. 9ª)

Mediante escritura pública de fecha 20 de Diciembre de 2005, la sociedad A adquirió, de la entidad sueca B, setenta acciones de la entidad mercantil C. La adquirente presenta autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados devengado con ocasión de dicha operación de compra, solicitando la exención de la operación.

Como consecuencia de actuaciones inspectoras se formula propuesta de liquidación, frente a la que la sociedad alegó, por lo que ahora interesa destacar, que la operación estaba sujeta y exenta del IVA y que no procedía la liquidación como transmisión onerosa de inmuebles, como había hecho la Administración invocando el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, puesto que, antes de la operación de compra, ya se tenía el control de C, pues las dos sociedades intervinientes, adquirente (A) y transmitente (B) estaban participadas íntegramente por el mismo socio que, además, era quien las administraba.

El Administrador competente dicta el correspondiente acuerdo liquidatorio. Considera que se dan las condiciones para que la transmisión de valores efectuada tribute como si se tratase de una compraventa de inmuebles por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pues el requisito de la toma de control debe referirse al adquirente en sí, independientemente de la situación vinculada a las demás empresas del grupo.

La interesada interpone la presente reclamación económica – administrativa contra ambos acuerdos, en la que de nuevo, y entre otras consideraciones, reitera la alegación reseñada: que la operación objeto de regularización debería haberse considerado no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”, por no darse las condiciones para

que se aplique lo previsto en el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, habida cuenta de que había ya un control previo de la sociedad cuyos títulos se adquirieron, de forma indirecta, al pertenecer, la adquirente, a un grupo empresarial que ya ejercía su control.

Pues bien, el Tribunal Central entiende que la condición para perder el derecho a la exención exige que, como consecuencia de la adquisición de títulos, quien los adquiera tome una posición de control, que no tenía antes, como consecuencia de dicha adquisición. Si se apreciase que A ya tenía el control de C por el hecho de pertenecer, en exclusiva, a la misma persona que tenía la propiedad de la sociedad que ostentaba dichas acciones objeto de transmisión, la consecuencia sería que la adquisición no produjo, como resultado, la obtención de una posición de control, incumpléndose las condiciones para que entrase en juego la excepción a la exención del Impuesto, que sería plenamente efectiva.

No habiendo quedado acreditado en el expediente que ambas sociedades tuvieran participación recíproca, la una en la otra, la única posibilidad que el Tribunal Central entiende para apreciar que la interesada podía ejercer, efectivamente, un poder de decisión en C antes de adquirir el paquete que adquiere, es que exista una vinculación entre ambas sociedades, es decir, que pertenecieran a un grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio. Habiendo quedado acreditado, al no haberlo discutido la Inspección, que las sociedades intervinientes en la compraventa objeto de regularización estaban participadas íntegramente por la misma persona, que, además, era quien las administraba, debe concluirse que no se da la condición exigida en el artículo 108.2 LMV, pues la entidad interesada ya se encontraba, previamente, en una posición efectiva de control sobre C, por lo que resulta improcedente la regularización.

SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. *Procedimiento de comprobación de valores de participaciones accionariales incluidas en la masa hereditaria: no es aplicable el sistema de capitalización.*
Resolución de 31.1.2011 (R.G. 714-2009) (Sala 4ª) (Voc. 9)

Incluidas en una herencia unas participaciones y acciones sociales, la Administración realizó su valoración acudiendo al sistema de capitalización al tipo del interés legal del beneficio medio de los tres últimos ejercicios, declarado a los efectos del Impuesto sobre Sociedades. La valoración se impugnó ante el Tribunal Regional, que entendió que en ningún caso este procedimiento puede encuadrarse dentro del dictamen de peritos y que sólo puede acudir a él, como dispone el art. 52.1.a) de la LGT (se refiere a la anterior) si previamente la ley propia de cada tributo ha señalado los correspondientes porcentajes, lo que no sucede en la Ley del ISD; por lo que estimó la reclamación.

Frente al acuerdo se alzó la Directora General de Tributos de la Comunidad Autónoma, sosteniendo que se trataba de una valoración realizada por perito de la Administración (art. 52.d) LGT de 1963), estando suficientemente motivada.

El Tribunal Central señala que el art. 18 de la Ley 29/1987, del ISD, expresa que se podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el art. 52 de la LGT (de 1963), y este último precepto se refería en su apartado 1º, párrafo a), a la capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale. Lo que se repite a la letra en el apartado 1º, párrafo a) del art. 57 de la LGT vigente, Ley 58/2003. Añade el Tribunal que este es en principio un sistema razonable de valoración, si bien, y tal como prescriben dichos preceptos, dicho sistema de valoración debe estar expresamente previsto por la ley de cada tributo, entre otras razones, porque el elemento esencial para la valoración por capitalización no es otro que el tipo de interés, exigiendo la LGT que su especificación la determine la ley propia de cada tributo. Esta exigencia convierte el sistema (y en especial el tipo de capitalización) en una materia reservada a la ley, no pudiendo quedar al arbitrio del perito su aplicación y la elección del tipo de interés, dada su trascendencia esencial; por lo que no estando previsto en la LSD el tipo de capitalización, no es admisible realizar la valoración por dicho sistema.

No cabe, continúa el Tribunal, eludir el principio de legalidad aduciendo, como argumenta la recurrente,

te, que se trata de una valoración pericial, ya que en realidad la capitalización consiste en un mero cálculo aritmético que no requiere preparación profesional o pericial alguna, pudiendo ser calculada directamente por el órgano liquidador. Por otro lado, la intervención de un perito no permite utilizar un medio de valoración no autorizado por la ley del tributo. De modo que aunque la valoración, a juicio del Tribunal, está debidamente motivada, carece de cobertura legal. En suma, concluye el TEAC, se ajusta a derecho la resolución de instancia impugnada al declarar que en la LSD no está prevista regla especial alguna que autorice la valoración de las participaciones sociales por el sistema de capitalización, ni norma alguna que haya aprobado los correspondientes porcentajes. Por lo cual, desestima el recurso de alzada interpuesto por la Directora General.

► **ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.** *Capitalización de reservas constituidas por prima de emisión de acciones (en este caso, prima de asunción de participaciones sociales). No sujeción al gravamen al haber tributado ya la ampliación de capital por el concepto “operaciones societarias”.*

Resolución de 27.5.2011 (R.G. 365-09) (Sala 4ª) (Voc.ª 9ª)

En su momento, se otorgó escritura de ampliación de capital social y modificación de estatutos por A, S.L., con cargo a reservas, en concreto, mediante capitalización del saldo de la prima de asunción de las participaciones. Se presentó autoliquidación sin ingreso, por entender que la operación estaba no sujeta al Impuesto, en virtud del art. 19.2 del TR de la Ley del ITP y AJD.

Por la Oficina Gestora se practicó liquidación al tipo del 1%, contra la que se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR, que la desestimó, confirmando aquella liquidación.

La sociedad recurrió en alzada alegando la improcedencia del gravamen, por ser contrario a la normativa comunitaria, ya que la prima de emisión constitutiva de las reservas estuvo sujeta, cuando se exigió con oca-

sión de un aumento de capital anterior, a la modalidad de “operaciones societarias”, al tipo del 1%, sobre el importe de dicha prima.; de modo que la formalización notarial de la operación cuestionada no puede ser objeto de la cuota gradual del concepto AJD, según doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal Supremo, pues ello supondría un doble gravamen, violándose el principio de neutralidad que proclama la Directiva 69/335/CEE, de 17.7.69, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

El Tribunal Central viene a decir lo siguiente:

El artículo 19.2 del Texto refundido del Impuesto de 1.993, establece que “no estará sujeta la ampliación de capital que se realice con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones”. El artículo sistemáticamente se encuadra en el Título II destinado a regular las “Operaciones Societarias” y supone una excepción al gravamen por este concepto cuando se está ante una ampliación de capital en que se da dicha particularidad, lo cual no obsta para la sujeción de la operación a “actos jurídicos documentados”, pues en este último caso lo que se está gravando es el soporte material o instrumentación formal de la operación, no la operación misma, siempre y cuando se cumplan los requisitos del artículo 31.2 del Texto legal. No cabe decir que la operación ahora realizada ya tributó en la previa operación societaria de ampliación de capital conforme a los artículos 19 y 25.1 del Texto Refundido, porque ahora se exige el impuesto por un concepto o modalidad diferente, resultando claro que ambas ampliaciones tienen lugar por separado, esto es, son hechos imponderables independientes y se escrituran, lógicamente, por separado, accediendo cada una de ellas al Registro Mercantil bajo distinta numeración. Por lo que debe concluirse que cuando el artículo 19.2 del Texto Refundido dice que la referida operación “no estará sujeta” quiere decir exactamente eso, no sujeción, pues si el legislador hubiera querido otra cosa, podría haber acudido a la técnica de la exención y la exclusión del gravamen debe referirse solamente a la modalidad “operaciones societarias”, pues nada induce a pensar que alcanza a otros conceptos.

A mayor abundamiento, el artículo 75.1 del Reglamento del Impuesto de 29 de mayo de 1.995 establece que “la primera copia de la escritura notarial que documente una ampliación de capital con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones, no sujeta a la modalidad de “operaciones societarias”, tributará por la cuota gradual de “actos jurídicos documentados”, a que se refiere el artículo 72 de este Reglamento. De todo lo anterior se deduce que la operación indicada, de acuerdo con la normativa en vigor, está sujeta al Impuesto sobre operaciones societarias. También debe destacarse que la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de marzo de 1.998, que invoca el interesado, no es asimilable al caso enjuiciado toda vez que dicha Sentencia se está refiriendo a una aportación diferida de una parte del capital social que había sido suscrito en su totalidad, o lo que es lo mismo, al desembolso de dividendos pasivos. Es por todo lo antedicho que el Tribunal ha venido considerando ajustada a Derecho la tributación por Actos Jurídicos Documentados de la escritura de capitalización de la prima de emisión.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de Diciembre de 2009 ha declarado sobre la cuestión controvertida lo siguiente: “Tercero .Sobre el problema controvertido ya se ha pronunciado esta Sala en su sentencia de 18 de noviembre de 2002.....

En la sentencia meritada se afirmaba:

«En la sentencia de esta Sala de 3 de noviembre de 1997, dictada en recurso directo sobre el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 mayo, que fue parcialmente estimado, se sentó -entre otras- la conclusión de que la Directiva citada integra el Ordenamiento Jurídico Comunitario Europeo, que tiene primacía y efecto directo sobre la normativa española..... En cuanto al contenido de la Directiva Comunitaria expresada, hay que señalar que, después de declarar que el objetivo del Tratado es el de crear una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior y que es condición fundamental la libre circulación de capitales, en el art. 4.º se establece la sujeción al impuesto sobre las aportaciones de los hechos Imponibles que describe, en el art. 7.º se limita la cuantía del impuesto y en el

art. 10 se prohíbe que los Estados miembros perciban ningún otro gravamen sobre las operaciones descritas en el art. 4.º.”

Resulta por lo tanto incuestionable que la Directiva Europea afecta a la percepción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del ordenamiento español, en su modalidad de “operaciones societarias”, en el caso -como el de autos- de ampliaciones de capital de sociedades y que es incompatible con cualquier otra imposición que recaiga sobre las mismas operaciones, sin que puede entenderse -como lo hizo la Sentencia de instancia- que el impuesto, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, sea incluíble en las excepciones del art. 12 de la Directiva..... En el caso de estos autos, cuando se produjo la ampliación de capital con prima de emisión de acciones se liquidó el impuesto en la modalidad de “operaciones societarias”, constituyendo el gravamen conocido como “derecho de aportación” en la denominación del derecho europeo, que es el único que pueden cobrar los Estados miembros de la hoy llamada Unión Europea, en estos casos y consecuentemente, cuando meses después la Sociedad adoptó el acuerdo de pasar a capital la prima de emisión de la anterior ampliación y se otorgó otra escritura, no podía tributar de nuevo por ningún otro concepto sin caer en la prohibición de la Directiva de referencia.»

Por lo que, de acuerdo con el criterio mantenido en la Sentencia expuesta, el Tribunal Central entiende que no es procedente la liquidación .

ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. *En el supuesto de redistribución de responsabilidad hipotecaria que coincide con la ampliación de préstamo hipotecario, la base del impuesto en concepto de redistribución, será la del préstamo originario, que es realmente la que se “redistribuye”, pero sin incluir la parte ampliada, la cual se distribuye por primera vez.*

Resolución de 27.5.2011 (R. G. 4213-09) (Sala 4ª) (Voc. 9ª)

Se otorgó escritura de ampliación de préstamo hipotecario, asignándose a unas fincas la correspondiente responsabilidad hipotecaria. El

documento notarial se acompañó después de autoliquidación por ITP y AJD, sobre la base de la ampliación y al tipo del 1%.

La Oficina Liquidadora practicó liquidación por AJD, sobre la base del importe total del préstamo ampliado y por el hecho imponible no autoliquidado de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria total entre las fincas descrita.

Recurrida en vía económico-administrativa, el TEAR estimó en parte, entendiendo que la base imponible había de ser la responsabilidad hipotecaria del préstamo inicial.

El Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma se alzó en cuanto al criterio de determinación de la base imponible y el Tribunal Central desestima el recurso y confirma el fallo de instancia.

Entiende el Tribunal que en lo que respecta a la distribución de la responsabilidad hipotecaria, su tributación por la cuota gradual del concepto actos jurídicos documentos notariales ha sido refrendada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 24/10/2003 dictada al resolver un recurso de casación en interés de ley.

Por lo demás, analizada la escritura referenciada se advierte que en ella se contienen dos convenciones diferentes, la ampliación de un crédito hipotecario y la distribución de la consiguiente responsabilidad. No se produce, por tanto duplicidad impositiva, pues son dos los hechos imposables: la ampliación de hipoteca y la redistribución de la carga hipotecaria preexistente, documentada asimismo en escritura pública. Por otro lado debe indicarse que el art. 7 del texto refundido del Impuesto dispone que: "Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo"; por ello, la ampliación del préstamo hipotecario tributa como constitución del derecho en la parte en que se amplía, debiéndose añadir que, como se afirmaba en la resolución recurrida que: "En la escritura analizada, la distribución de la responsabilidad hipotecaria de la parte inherente a la ampliación de capital es un acto consustancial al préstamo, ya que al constituirse la hipoteca sobre diferentes fincas es imprescindible distribuir la responsabilidad hipotecaria sobre las mismas". Es decir, el hecho imponible deri-

vado de la constitución de hipoteca -que en tal concepto tributa la ampliación de la misma- absorbe la distribución de responsabilidad que es inherente a la propia constitución de hipoteca (art 119 LH). No cabe, en consecuencia, hacer tributar por "redistribución" el importe de responsabilidad que con ocasión de la ampliación se asigna o distribuye por primera vez. De ahí, que en los supuestos de redistribución de responsabilidad hipotecaria que coincide con la ampliación de préstamo hipotecario, la base del Impuesto en concepto de redistribución, será la derivada del préstamo originario, que es realmente la que se "redistribuye", pero sin incluir la parte ampliada. Este criterio ya fue expuesto por el Tribunal ante el mismo recurrente en Resolución de 2 de Diciembre de 2009. Así, pues, se desestima el recurso de alzada.

TRANSMISIONES PATRIMONIALES. *Transmisión de valores. Exención del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. Requisitos. Valoración de los bienes del activo. Base imponible constituida por la parte proporcional del valor de los inmuebles que corresponda al porcentaje total de participación que pase a tener la entidad adquirente en el momento de la obtención del control.*

Resolución de 23.3.2011 (R.G. 3679-09). Sala Cuarta (Voc. 9ª).

En su día, se eleva a escritura pública documento privado de compraventa de acciones, en virtud del cual, la sociedad A, S.L., adquiere acciones de B, S.A", (las cuales representaban un 9,37718% de su capital social) y acciones de C, S.A" (representativas del 100% de su capital social). En el contrato privado se pone de manifiesto que el adquirente se encontraba interesado en adquirir el control efectivo de la gestión de la clínica, como empresa en funcionamiento, mediante la toma de una participación mayoritaria cualificada, directa o indirecta, en el capital social de B, S.A"; de hecho, como consecuencia de la operación, A, S.L" adquiere una participación directa del 9,37718%, y una participación indirecta del 62,72823%, en la citada B, S.A".

En abril de 2000, la sociedad interesada presenta autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la operación referida, declarándola exenta de acuerdo al artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores.

Como resultado de actuaciones inspectoras se firma acta A-02, en disconformidad, recogiendo la propuesta de regularización que entiende procedente la Inspección Tributaria, ya que, a su juicio, la operación ha de considerarse una transmisión de valores sujeta y no exenta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisión patrimonial onerosa, de acuerdo al artículo 17 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo. Y lo considera así porque B, S.A” era una entidad, dedicada a los servicios sanitarios, cuyo activo, atendiendo a su valor real – conforme al informe emitido por perito competente del Servicio de Valoraciones de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid – estaba constituido, en más de un 50%, por inmuebles y porque, como consecuencia de la adquisición, la entidad interesada, A, S.L” se convirtió en el principal accionista de B, S.A”, obteniendo el control del 72,15948% de la misma.

La entidad interesada presenta alegaciones contra la anterior propuesta, manifestando, en primer término, que deberían haberse analizado, por separado, las dos operaciones efectuadas, la transmisión del 9,37718% de B, S.A”, por una parte, y la del 100% de “C, S.A”, por otro, ya que el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que “cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”. Entiende que considerar que ha habido una única transmisión del 72,10542% de B, S.A” constituye una ficción jurídica no amparada en la Ley. En todo caso, y siendo B, S.A” la única de las dos entidades cuyos títulos se transmiten, que puede reunir las condiciones que expresa el citado artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, indica que, para analizar qué proporción de inmuebles existe en su activo, debe

acudirse al balance existente en el momento de llevar a cabo la adquisición de las acciones, ya que sería esa la fecha de devengo del Impuesto. En ningún caso debería considerarse el valor real comprobado de los inmuebles que formaban parte del patrimonio de la entidad, ya que eso supone romper la homogeneidad respecto del resto de las partidas contables – que también deberían computarse por su valor real – .

Finalmente, y sin perjuicio de lo anterior, entiende que la determinación por la Inspección de la Base Imponible del Impuesto ha sido incorrecta, ya que debería considerarse únicamente un 62,72823% del valor real de los inmuebles, ya que dicha Base debe calcularse como la parte proporcional del porcentaje de las acciones de B, S.A” adquiridas con respecto al valor real de los inmuebles propiedad de la mencionada sociedad, y no como el valor real total de dichos inmuebles.

El correspondiente acuerdo liquidatorio, en contestación a las alegaciones planteadas por la entidad interesada, manifiesta que dado que la Ley señala expresamente que “... se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100”, al adquirir C, S.A”, la entidad interesada adquiere automáticamente más del 62% de control (indirecto) en B, S.A”, unido al 9,37718% que adquiere de manera directa. Así, decide, a efectos de la aplicabilidad del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, considerar la operación en sentido unitario.

Del mismo modo, confirma la valoración inmobiliaria en que se basaba la propuesta de liquidación dictada, considerando que en aquellos casos en que en contabilidad figuren partidas del activo susceptibles de tener un valor real, que por el mecanismo contable no se refleje en el balance de una entidad, en fase de comprobación deberán ajustarse dichas partidas, pero igualmente no procederá ajuste alguno si el actuario considera que el valor contable de otros elementos patrimoniales de la empresa se ajusta al valor real. Finalmente desestima lo alegado en relación a la determinación de la base imponible, apoyándose en que lo que se desprende claramente de la normativa reguladora del tributo es que el objetivo del legislador es gravar propiamente la transmisión de inmuebles, en su tota-

lidad, tratando de evitar las situaciones de fraude que pudieran producirse.

B, S.L.” interpone reclamación económico – administrativa contra el referido acuerdo, ante el Tribunal Económico – Administrativo Regional.

El Tribunal dicta resolución desestimatoria, por razones análogas a las del acto de liquidación.

A, S.L.” interpone ante el Tribunal Central recurso de alzada, reiterando, en síntesis, las alegaciones ya planteadas en anteriores fases del procedimiento, tanto tributario como económico-administrativo. Por tanto, los motivos de oposición planteados pueden agruparse en:

- ❖ Improcedencia de la aplicación del artículo 108.2 de la LMV, considerando sujeta la adquisición de acciones descrita, ya que la finalidad de la operación era la adquisición de un negocio en funcionamiento que no tenía como objetivo encubrir la adquisición de inmuebles;
- ❖ Existencia de dos transmisiones diferenciadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no cumpliendo ninguna de ellas los requisitos exigidos por el artículo 108 de la Ley 24/1988 para la aplicación de una norma de naturaleza antielusoria;
- ❖ Subsidiariamente, incumplimiento de uno de los requisitos exigidos por el ya citado artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores ya que no puede considerarse que B, S.A.” tuviera más del 50% de su activo representado por bienes inmuebles, valorando éstos por su valor contable a fecha de la operación. Y en el caso de que se considere válido utilizar, a estos efectos, el valor real de los citados bienes inmuebles también habría de utilizar el valor real del resto de los activos, en cuyo caso, tampoco se cumpliría el referido porcentaje, dado que, en especial, no se ha tomado en consideración el valor intangible como empresa en funcionamiento.
- ❖ Finalmente, y con carácter subsidiario a todos los anteriores, considera improcedente la base imponible determinada por la Inspección, al no haber tenido en cuenta el porcentaje de participación de B, S.A., efectivamente adquirido.

En primer lugar, debe determinarse si, en la operación de adquisición de participaciones sociales efectuada por la recurrente, en los términos descritos, procedería o no la regularización por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al amparo del art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV).

Tanto la Administración Tributaria al dictar la liquidación del Impuesto, como el Tribunal Regional, al desestimar la reclamación confirmando dicho acuerdo liquidatorio, consideran que la operación queda excluida de la exención al haber adquirido, la recurrente, unos títulos de B, S.A.” dándose -en principio- las condiciones establecidas en el anterior artículo 108.2.1º, es decir, que más del 50% del activo de B, S.A.” era inmobiliario (de acuerdo al valor comprobado administrativamente de los inmuebles) y que, como consecuencia de la operación, la recurrente obtuvo el control de la sociedad adquirida.

Alega la interesada que no procede la aplicación del citado artículo 108.2 LMV dado que la finalidad de la operación era puramente empresarial, sin ánimo defraudatorio o elusorio.

Ciertamente, la finalidad de la ley permite, dentro de los textos legales, servir como criterio interpretativo de la norma. Es decir, que debe tenerse presente el objetivo antielusorio que persigue el artículo 108 LMV, pero no debe irse más allá, pues la interpretación normativa tiene, como auténtico límite, el texto de la ley, de tal manera que la interpretación finalista no puede vulnerar, en modo alguno, la ley vigente. Apelar, como hace la entidad interesada, a la supuesta finalidad de la norma como criterio interpretativo básico, puede llevar a interpretaciones económicas de fuerte matiz subjetivo y a verdaderas vulneraciones de la seguridad jurídica. Y, en el caso presente, la normativa es clara y taxativa a la hora de describir bajo qué condiciones, una operación de transmisión de acciones ha de considerarse sujeta y no exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Por tanto, dándose las condiciones descritas, la adquisición de valores quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad

“transmisiones patrimoniales onerosas”. En síntesis, dichas condiciones son:

- a) Que se adquirieran acciones / participaciones de una entidad inmobiliaria, entendiéndose por tal, aquella cuyo activo esté representado, en más de un 50%, por bienes inmuebles.
- b) Que como consecuencia de dicha adquisición, se tome el control de la entidad “inmobiliaria”.

Alega la recurrente que debería considerarse la doble vertiente de la operación de adquisición que se formalizó en su momento. Es decir, que deberían analizarse, como independientes, las adquisiciones efectuadas, una por las acciones de B, S.A” y otra por las acciones de C, S.A”, procediendo a determinar si en alguna de ellas se dan las condiciones para que no procediera, en su respecto, la exención establecida como regla general para la transmisión de valores. No obstante, el Tribunal Central entiende, como ya lo hizo la Administración Tributaria, confirmando el Tribunal Regional, que son operaciones íntimamente relacionadas, enmarcadas en el ámbito de una única operación mercantil, en el que se manifiesta la clara intención del adquirente, la entidad interesada ahora recurrente, de obtener el control y el poder de decisión sobre B, S.A”. De hecho, como recoge el artículo 108.2.1º LMV, se entenderá obtenido el control sobre una entidad, a estos efectos, cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100, cuestión claramente acreditada en el caso presente.

Procede, por tanto, entrar a valorar si, efectivamente, se cumple el segundo de los requisitos previstos para determinar la procedencia de la regularización. Éste, que no es otro que determinar si la entidad B, S.A” puede considerarse inmobiliaria, exige decidir si procede entender que el activo de ésta tenía una proporción de bienes inmuebles superior al 50%.

El Tribunal Central ya ha manifestado, en diversas ocasiones, que un procedimiento de comprobación de valores con el que se determine el “valor real” de un inmueble puede y debe tener consecuencias para apreciar el cumplimiento de los requisitos que dan lugar a la aplicación de la norma antielusoria que constituye el artículo 108 LMV, siendo esta apreciación mucho más procedente cuando, como es el caso, el valor real

del inmueble resulta acreditado mucho mayor que el contable, siendo perfectamente admisible acudir a la comprobación de valores para determinar aquel valor real (Resolución TEAC de 28 de Julio de 2004; Resolución TEAC de 16 de Febrero de 2005). Esta es también la postura defendida por la Dirección General de Tributos (20 de Febrero, consulta 275/1998).

En este sentido, parece lógico pensar, además, que la sustitución de valores contables por valores reales afectará, no ya sólo a los bienes inmuebles, sino a la totalidad de las partidas que integran el activo, como alega la recurrente, si bien, se trata de una cuestión que respondió en su momento la Administración Tributaria (y el Tribunal Regional en primera instancia) afirmando que entre el valor contable y el valor real del resto de los bienes del activo no existían unas grandes diferencias que obligaran a la sustitución, no afectando, por tanto, al cálculo del porcentaje de bienes inmuebles respecto a la totalidad del activo de la entidad cuyos títulos son transmitidos.

Relacionado con lo anterior, alega el interesado que la valoración real no ha tomado en consideración el valor del Fondo de Comercio, cuya existencia e imputación a efectos contables y fiscales está plenamente reconocida por nuestro derecho tributario. A tales efectos menciona doctrina de la Dirección General de Tributos al respecto y jurisprudencia en la que se reconoce la plena validez a efectos contables y fiscales de dichos elementos del patrimonio de las empresas.

Pues bien, reconocida la facultad de valorar los inmuebles a su precio real, se plantea la cuestión de la procedencia de aplicar el mismo criterio valorativo en los demás elementos de activo y no solamente al inmovilizado material sino incluso al inmaterial, y con ello determinar la proporción según valor real entre los activos inmobiliarios y los no inmobiliarios, y la respuesta no puede ser otra que afirmativa toda vez que si bien la Administración Tributaria está facultada para, o bien aceptar los valores contables a efectos de determinar si se da el porcentaje previsto en el art.º 108 de la LMV del valor de los inmuebles respecto al total del activo, o bien, prescindir de los datos contables y realizar una valoración real o de mercado de los inmuebles, en caso de optar por esta segunda

posibilidad, la coherencia de la actuación administrativa exige que el valor real sea también aplicado al resto de los elementos patrimoniales de la sociedad, pues lo contrario supondría ejercitar la facultad de comprobación a los solos efectos de -como regla general- aumentar el valor de los inmuebles, sin aplicar el mismo criterio valorativo al resto de los elementos patrimoniales, en especial a los de naturaleza inmaterial o intangibles.

Así, pues, el Tribunal considera que a los efectos indicados es plenamente válida la inclusión de bienes intangibles o inmateriales siempre y cuando quede debidamente acreditada su existencia. En este caso se alega por el interesado la existencia de un Fondo de Comercio cuya valoración y existencia se considera indudable dada el valor satisfecho de compra por la participación en B. Dicho activo intangible viene cuantificado al comparar el precio satisfecho en la transacción con el valor teórico corregido después de incrementar el valor de los inmuebles al de mercado. Es decir el sobreprecio satisfecho sobre el valor contable obedecería en parte al mayor valor de los inmuebles sobre el valor contable y al valor inherente a toda empresa en funcionamiento, es decir, el fondo de comercio.

Puede concluirse, por tanto, que en aquellos casos en que la Administración prescinde de los valores contables a efectos de la posible aplicación de la tributación prevista en el art. 108 de la LMV, será procedente extender el mismo criterio valorativo a los demás elementos patrimoniales pertenecientes a la empresa, incluyéndose el valor inmaterial de la empresa como unidad orgánica en funcionamiento (Fondo de Comercio), el cual debe cuantificarse en función del sobreprecio satisfecho en la transacción respecto al valor corregido de los elementos del patrimonio de la sociedad, y a su vez proporcionalizado en función del número de acciones objeto de transmisión. Su cálculo permitirá determinar si el precio satisfecho responde realmente en más de un cincuenta por ciento al valor de los inmuebles, o por el contrario corresponde al resto de los elementos del patrimonio social no inmobiliarios.

Finalmente, en cuanto a la determinación de la base imponible, aunque el Tribunal Económico-Administrativo Central había mantenido que, efectivamente, po-

dría ocurrir que, gravándose sólo la transmisión por el porcentaje adquirido sobre el valor total de los bienes, llegaran estos a adquirirse en su totalidad sin soportar gravamen alguno por el resto de la adquisición, al realizarse ésta mediante sucesiva compra de acciones o participaciones, cuya transmisión resultaría exenta por el propio juego del artículo 108, lo que justificaría la medida precautoria del legislador de hacer coincidir la base imponible para este tipo de transmisiones con el valor total de inmueble o inmuebles indirectamente adquiridos, ya en la Resolución de 22 de Septiembre de 2009 (RG 6051-2008), siguiendo la postura manifestada por el Tribunal Supremo (en Sentencias de 30 de Abril de 2004 y de 17 de Mayo de 2006), entendió que únicamente se debía liquidar la parte proporcional del valor de los inmuebles correspondiente al capital adquirido. La Ley 36/2006, de 29 de Noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal, al dar una nueva redacción al artículo 108 de la LMV, ha terciado en esta polémica, estableciendo expresamente que debía tomarse, como base imponible, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que debieran computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se tenga en el momento de obtención del control o, una vez obtenido dicho control, al porcentaje en el que se aumente la cuota de participación, hasta la obtención de su totalidad. Esto es, la nueva redacción del artículo 108 sujeta a gravamen la parte proporcional del valor de los inmuebles correspondientes, no al capital adquirido, sino al capital que se posea en el momento de adquirir el control.

Aunque en el caso que nos ocupa todavía no había entrado en vigor la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, la redacción vigente puede entenderse como una interpretación de las lagunas de la redacción anterior, por lo que el Tribunal entiende que, conforme al contenido de dicho texto legal, la base imponible no está constituida por el valor total, sino por la parte proporcional del valor de los inmuebles que corresponda al porcentaje total de participación que pase a tener la entidad reclamante en el momento de la obtención del control, por lo que procede, en este punto, admitir la pretensión de la recurrente.

Consultas OT

68

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

Arrendamiento de vivienda con opción de compra

(Arts. 7.5 y 14.2 TRLITPAJD; Arts. 5.Uno.c) y 20.Uno.23º LIVA)

RESUMEN: El arrendamiento con opción de compra de la vivienda a que se refiere la consulta se configura como una operación sujeta y exenta del IVA, puesto que la entrega posterior de la vivienda, como consecuencia del ejercicio de la opción de compra, sería una segunda o ulterior entrega, de modo que el arrendamiento se encontraría exento, aplicando lo dispuesto en la letra d') del artículo 20.Uno.23º de la LIVA.

En consecuencia, el arrendamiento resulta sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD.

Asimismo, la constitución de la opción de compra tributará por la modalidad de TPO del ITPAJD, de conformidad con la regla contenida en el artículo 14.2 del TRLITPAJD.

Por último, en el caso de ejercitarse la opción de compra, la adquisición del inmueble tributará por la modalidad de TPO del ITPAJD, atendiendo al valor real del mismo.

tación de servicios que dé lugar a la obtención de ingresos de manera continuada en el tiempo se convierte en empresario o profesional a los efectos del IVA, de conformidad con la regla establecida en el artículo 5.Uno.c de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la sujeción de la operación por razón de la condición empresarial de quien la efectúa no resulta una cuestión controvertida.

Resta, por tanto, analizar la posible aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.23º de la LIVA, que dispone que **estarán exentos del impuesto:**

“Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

CONSULTA PLANTEADA

En un arrendamiento de vivienda con opción de compra, en el que el arrendador es una Caja de Ahorros, titular del inmueble en virtud de dación de pago, podemos entender que, al encontrarse la posterior transmisión de la vivienda sujeta a modalidad de TPO del ITPAJD, por ser segunda o posterior entrega, ¿el arrendamiento debería considerarse también sujeto a esa misma modalidad impositiva?

RESPUESTA

Desde la óptica del Impuesto sobre el Valor Añadido, la operación descrita, consistente en la realización, por una entidad financiera, de un arrendamiento con opción de compra no vinculante para el arrendatario, constituye una prestación de servicios sujeta al IVA, por reunir todos los requisitos para ello.

Recordemos que cualquiera que realice una entrega de bienes o pres-

La exención no comprenderá: (...)d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto”.

En el supuesto planteado, la entrega de la vivienda resultaría siempre una operación exenta en el IVA, por lo que el arrendamiento de vivienda resultará sujeto y exento del IVA.

Determinada la tributación en el IVA, a continuación debemos realizar la aproximación al ITPAJD, de conformidad con las reglas de deslinde existentes entre ambos impuestos. En este punto, insistimos en que dichas reglas exigen analizar primero la aplicación del IVA con preferencia a las normas del ITPAJD.

En este sentido, el artículo 7.5 del TRLITPAJD establece lo siguiente:

“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.”

La aplicación de lo establecido en este último artículo determina la sujeción del arrendamiento a la modalidad de TPO del ITPAJD.

Asimismo, la constitución de la opción de compra tributará por la modalidad de TPO del ITPAJD, de conformidad con la regla contenida en el artículo 14.2 del TRLITPAJD, que dispone que *“Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 % de la base aplicable a dichos contratos”.*

Por último, en el caso de ejercitarse la opción de compra, la adquisición del inmueble tributará por la modalidad de TPO del ITPAJD, atendiendo al valor real del mismo.

Por ejemplo, una Caja de Ahorros arrienda por cinco años una vivienda para su uso como vivienda. La renta anual es de 12.000 € (1.000 €/mes), estableciéndose que al término del contrato podrá adquirirse la propiedad por un precio de 240.000 €. No se determina precio por la constitución de la opción.

Tributación del arrendamiento

Sujeto a la modalidad de TPO del ITPAJD, base imponible 60.000 €, que aplicando la tarifa del art. 12.1 del TRLITPAJD, resulta una cuota de 240,01 € a satisfacer por el arrendatario.

Tributación de la constitución del derecho de opción

Sujeto a la modalidad de TPO del ITPAJD, base imponible 12.000 € (5% de 240.000), que aplicando el tipo de gravamen aplicable a los inmuebles (6%) resulta una cuota de 740 € a satisfacer por el adquirente de la opción.

Tributación del ejercicio de la opción

La adquisición del inmueble resulta sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD, base imponible 240.000 €, que aplicando el tipo de gravamen aplicable a los inmuebles (6%) resulta una cuota de 14.400 € a satisfacer por el adquirente del inmueble.

Novación de crédito hipotecario

Art. 9 Ley 2/1994 y 14 LGT

RESUMEN: La operación descrita se califica como novación modificativa del contrato del crédito. Los créditos hipotecarios no resultan comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prohíbe la aplicación de la analogía tanto para extender más allá de sus términos estrictos tanto el ámbito del hecho imponible como el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, pues el artículo en cuestión se refiere únicamente a los préstamos.

CONSULTA PLANTEADA

Existe concedido un crédito con garantía hipotecaria, ahora acreedor y deudor fijan el saldo del crédito renunciando el acreditado a realizar nuevas disposiciones y obligándose a devolver la cantidad adeudada. Se fija un periodo de carencia para la devolución del saldo y se amplía el plazo inicialmente pactado. Se pregunta si se considerara que el crédito se ha convertido en un préstamo y si la conversión de crédito en préstamo sin modificación de responsabilidad hipotecaria estaría sujeta a AJD.

RESPUESTA

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

En el supuesto que se plantea, entendemos que se produce una novación modificativa del contrato

de crédito, consistente en el establecimiento de un aplazamiento en la exigencia del saldo existente al final de la vigencia de dicho contrato.

Nos encontramos ante la primera copia de escritura notarial que documenta la novación de un crédito hipotecario, que se encontrará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, al concurrir los siguientes requisitos, exigidos por el artículo 31.2 del TR-LITPAJD:

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

Por otro lado, no resultan de aplicación a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, relativos a la exención de las escrituras públicas de novación modificati-

va de préstamos hipotecarios cuando la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente a la alteración del plazo del préstamo o a ambas, según explicamos a continuación.

Así, el artículo 7 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios y el artículo 1.1 de la misma que dispone lo siguiente:

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

El artículo anterior no ha sido modificado por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria. En base a lo anterior, la Dirección General de Tributos afirma -consulta de 19/06/2008- que el ámbito de aplicación de la referida Ley 2/1994 se ha mantenido inalterado tras la entrada en vigor de la Ley 41/2007.

Por otro lado, el artículo 9 de la precitada Ley 2/1994 establece que:

“Estarán exentas en la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se

refiere el artículo 1 de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas”.

Con anterioridad a la mencionada Ley 41/2007, de 7 de diciembre, la Dirección General de Tributos tuvo ocasión de pronunciarse, en fecha 17/09/1997, sobre la cuestión planteada por la Oficina consultante, determinado lo siguiente:

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

En atención a lo expuesto, debe entenderse que los créditos hipotecarios no resultan comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prohíbe la aplicación de la analogía tanto para extender más allá de sus términos estrictos tanto el ámbito del hecho imponible como el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, pues el artículo en cuestión se refiere únicamente a los préstamos.

Desatención del requerimiento efectuado por una Oficina Liquidadora con respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

(Arts. 93.1 y 203 de la LGT)

RESUMEN: La no atención de un requerimiento efectuado por la Administración tributaria constituye una infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, tipificada en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

PREGUNTA FORMULADA

En la Oficina se solicita a los herederos información relativa a los saldos de las cuentas corrientes del causante durante el año anterior a su fallecimiento. La información resulta necesaria para determinar la masa hereditaria. ¿Qué actuaciones procede realizar en caso de desatención del requerimiento?

RESPUESTA

El artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, recoge la siguiente obligación de información:

“1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascenden-

cia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

- Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.
 - Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.
- A la misma obligación quedarán sujetas aquellas perso-

nas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

- c. Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones”.

En el marco de esta obligación, la no atención de un requerimiento efectuado por la Administración tributaria constituye una infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, tipificada en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los siguientes términos:

“1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o

negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a. No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b. No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c. La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

d. Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

e. Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

4. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el apartado siguiente, la san-

ción consistirá en multa pecuniaria fija de:

a. 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.

b. 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento.

c. 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento.

5. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta Ley, la sanción consistirá en:

a. Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b. Multa pecuniaria fija de 1.500 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c. *Multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 % de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 % del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 y 2 % del importe de la cifra de negocios, respectivamente”.*

En consecuencia, la no atención de un requerimiento de información constituye una infracción tributaria sancionable.

Por otro lado, de acuerdo con lo indicado en el artículo 108.4 de la precitada Ley, los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario. Asimismo, tal y como establece el artículo 105 de la Ley General Tributaria, la carga de la prueba le corresponde, en este caso, a la Administración, siendo de aplicación, a estos efectos, las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Constitución de un préstamo entre particulares con garantía hipotecaria

(Art 7.1 B), 7.5, 15.1, 31.2 y 45.I.B).15 TRLITPAJD)

RESUMEN: La tributación de la constitución de un préstamo con garantía hipotecaria va a depender de la naturaleza que ostente el prestamista, según se trate de un préstamo concedido por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad o por un particular.

En la consulta planteada, al tratarse de un préstamo concedido por un particular, constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”, conforme al artículo 7.1.B) del Texto Refundido, pero, a su vez, exenta del mismo en virtud de lo dispuesto en el artículo 45. I.B).15, por lo que, teniendo en cuenta que el artículo 15.1 establece la tributación única por el concepto de préstamo, aún en el caso de concurrir con una garantía real o personal, la tributación del préstamo absorberá, a todos los efectos, a la de la garantía que para su seguridad se constituye de forma de simultánea con el otorgamiento de aquél.

Por otro lado, tratándose de una operación sujeta, aunque exenta, a transmisiones patrimoniales onerosas, no se encontraría sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados del artículo 31.2 del Texto Refundido, al no reunir uno de los requisitos exigidos por dicho artículo.

PREGUNTA FORMULADA

Se nos plantea cual sería el régimen de tributación aplicable a la constitución de un préstamo entre particulares con garantía hipotecaria.

RESPUESTA

Respecto de la **constitución de un préstamo entre particulares con garantía hipotecaria**, el artículo 7.1 B) del Texto Refundido del Impues-

to sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que son transmisiones patrimoniales sujetas:

“B) *La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar*

infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

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

A su vez, el apartado 5 del artículo 7 del Texto Refundido, recoge lo siguiente:

“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.”

Por otra parte, el artículo 15.1 del mismo texto legal dispone que:

“1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.”

Asimismo, el artículo 45.I.B).15 del Texto Refundido recoge que estarán exentas:

“15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderán a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como el gravamen sobre actos jurídicos documentados que recaen sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios. “

La tributación del préstamo va a depender de la naturaleza que ostente el prestamista, según se trate de un préstamo concedido por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad o por un particular.

En la consulta planteada, al tratarse de un préstamo concedido por un particular, constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”, conforme al artículo 7.1.B) del Texto Refundido, pero, a su vez, exenta del mismo en virtud de lo dispuesto en el artículo 45. I.B) 15, por lo que, teniendo en cuenta que el artículo 15.1 establece la tributación única por el concepto de préstamo, aún en el caso de concurrir con una garantía real o personal, no se produciría tributación alguna por dicho concepto.

Por otro lado, tratándose de una operación sujeta, aunque exenta, a transmisiones patrimoniales onerosas, no se encontraría sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados del artículo 31.2 del Texto Refundido, al no reunir uno de los requisitos exigidos por dicho artículo.

En consecuencia, en este caso no se devengaría cuota alguna por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Alteración de los donatarios de una donación perfeccionada

RESUMEN: La rectificación de los donatarios fundamentada en la mera voluntad de los otorgantes, con la finalidad de conseguir la aplicación de un régimen fiscal más beneficioso, ha de entenderse a los efectos fiscales que procedan como una nueva declaración de voluntad que debe tomarse como sucediendo y no como sustituyendo a la primera.

PREGUNTA FORMULADA

Se otorga ante Notario un documento de donación de la nuda propiedad de un inmueble a una única donataria, solicitándose la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en la normativa autonómica.

Comprobados los elementos de la obligación tributaria, no resultan aplicables dichos beneficios fiscales.

Los interesados pretenden rectificar la donación efectuada, ya que si hubieran sido conocedores del incumplimiento de los requisitos para que la aplicación de los beneficios fiscales anteriores no hubieran realizado el acto. La subsanación consistiría en añadir más donatarios a dicha donación, alegando que lo que se pretendían era donar la nuda propiedad del bien a 4 hijos por partes iguales.

¿Se puede aceptar la subsanación o estaríamos ante la realización de un nuevo hecho imponible también sujeto a tributación?

RESPUESTA

La cuestión planteada estriba en dilucidar la validez o no de las escrituras que rectifican declaraciones de voluntad anteriores.

En relación con la cuestión planteada, la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 1980, considera que “el imperativo de la seguridad jurídica no

veda la posible rectificación de la escritura, pero sí obsta para que se enerven las consecuencias de toda índole que se hubieran podido derivar de la primera sobre la base de la buena fe. De este modo la declaración de voluntad con fines registrales o hipotecarios, incorporada a un documento público no declarado ineficaz, permanece con todos sus efectos –y entre ellos los tributarios– aunque después tal declaración se varíe por otra que, por ello, ha de considerarse no como “sustituyendo” a la primera sino como “sucediendo” a la misma”.

Por su parte, la Consulta de la DGT V1440-09 de 18/06/2009 dispone lo siguiente:

“La hija de la consultante donó a esta una vivienda en el año 2007, pretendiéndose ahora resolver la transmisión efectuada, de forma que se produciría un cambio de posición de las partes, pasando la entonces donataria a ser donante y, consecuentemente, la primitiva donante a ser donataria de la vivienda transmitida.

Se trata de una operación sujeta al impuesto, como la anterior, en cuanto “adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito o inter vivos”, (artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), sin que presente especialidad alguna por el hecho de la transmisión anterior”.

Por otro lado, la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 24 de mayo de 2002 (BOE 9/07/2002), determina que:

“... perfeccionada la donación produciría sus efectos, entre ellos, la transmisión del dominio de la casa donada a favor del donatario (cfr. 609 Código Civil), y que los otorgantes no pueden después convenir con alcance «erga omnes» que dichos efectos se tengan por no producidos. Mas nada obsta que aquéllos, mediante un nuevo negocio que cumpla todas las exigencias legales para su validez y eficacia (cfr. 1.295, 609 Código Civil), puedan provocar el restablecimiento de la titularidad preexistente, sin perjuicio de las consecuencias jurídicas operadas en la fase intermedia (o, incluso convenir que en el ámbito restringido de las relaciones personales entre ellos, se opere como si la donación no hubiera llegado a existir). Y esto es lo que parece ocurrir en el caso debatido, pues al estipular que el donante «recupera la propiedad», que el donatario «entrega en este acto la cosa», que aquel se obliga al reintegro de gastos realizados por éste, etc., están pretendiendo el restablecimiento de la situación anterior, y en este sentido debe entenderse la expresión «dejan sin efecto», sin que su literalidad sea determinante, en detrimento de la voluntad inequívoca reflejada en el total negocio documentado (cfr. artículo 1281 Código Civil), de la valoración global de sus cláusulas (cfr. 1.285 Código Civil) y de su inteligencia en el sentido más adecuado para que produzca efectos (cfr. 1.284 Código Civil)”.

En consecuencia, habrá que entender a los efectos fiscales que procedan, que se trata de **una nueva declaración de voluntad** que debe tomarse como sucediendo y no como sustituyendo a la primera.

Cuestiones prácticas

76

ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA

Marta Zurdo Verdugo

Directora Adjunta Departamento Fiscal del Colegio de Registradores

El Sr. X ha firmado con la promotora Construcciones S. L. un contrato de arrendamiento de vivienda con opción de compra, de fecha 3 de febrero de 2010, en base a las siguientes estipulaciones:

1. El contrato tendrá una duración de un año, pudiéndose ser prorrogado por periodos anuales hasta un máximo de 5 años.
2. El arrendatario satisfará al arrendador, como precio del alquiler la cantidad de 1.600 euros mensuales, abonables por meses anticipados en los 5 primeros días de cada mes.
3. El derecho de opción de compra que se concede en virtud de la formalización del contrato es gratuito.
4. El plazo para ejercitar el derecho de opción de compra en sentido de adquirir la propiedad de la vivienda será el de la vigencia del arrendamiento, transcurrido dicho periodo, el derecho de opción quedará extinguido.
5. En el caso de adquirir la propiedad por el arrendatario, la compra venta se formalizará de acuerdo a las siguientes condiciones:

El precio total de la compra venta será de 500.000 euros (más impuestos) y del citado precio se descontarán los importes que hasta el momento se hubieran pagado por la arrendadora en concepto de alquiler, en los siguientes porcentajes:

- a. Si la opción de compra se hace efectiva durante el primer año de vigencia del contrato se descontará del precio total de la vivienda las cantidades abonadas en concepto de alquiler.
- b. Si la opción de compra se hace efectiva durante el segundo año de vigencia del con-

trato se descontará del precio total de la vivienda el 75% de las cantidades abonadas en concepto de alquiler.

- c. Si la opción de compra se hace efectiva durante el tercer año de vigencia del contrato se descontará del precio total de la vivienda el 50% de las cantidades abonadas en concepto de alquiler.

No se determina precio por la constitución de la opción.

Finalmente, el Sr. X, en fecha 15 de abril de 2011, ejercita la opción de compra de la citada vivienda.

Implicaciones fiscales de la operación.

I.- ASPECTOS CIVILES

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO

El Código Civil dedica el Título VI del Libro IV a la regulación del “Contrato de Arrendamiento”, y lo abre con un capítulo de disposiciones generales, estableciendo en los artículos 1542 a 1545 que “el arrendamiento puede ser de cosas, o de obras o de servicios. En el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto. En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto. Los bienes fungibles que se consumen con el uso no pueden ser materia de este contrato”

La concepción del arrendamiento como figura que agrupa conjuntamente el de cosas, obras y servicios, nació en Roma bajo la figura de la “locatio conductio”, la cual comprendía tres modalidades (locatio conductio rei, locatio conductio operarum y locatio conductio operis)

Sin embargo, la unificación pretendida es puramente formal, faltando toda razón de unidad a los contratos referentes a cosas, a obras o a servicios, como lo demuestra el hecho de que las pretendidas disposiciones generales del Código Civil no pasen de ser meras definiciones, sin que exista, en rigor, ninguna norma común a todas las figuras.

El arrendamiento como contrato presenta los siguientes caracteres:

- ❖ Es un contrato consensual, que se perfecciona por el mero consentimiento.
- ❖ Es bilateral, pues implica obligaciones para las dos, que quedan recíprocamente condicionadas.
- ❖ Es oneroso, pues implican un desplazamiento patrimonial para las dos partes.
- ❖ Es conmutativo, porque la prestación de cada uno es considerada como equivalente de la del otro.
- ❖ Es un contrato de tracto sucesivo y temporal

Pero sin duda, la cuestión más discutida sobre los caracteres del arrendamiento es la referida a su naturaleza jurídica.

En el Derecho romano, el arrendamiento producía un mero derecho personal, que el arrendatario podía hacer valer contra el arrendador pero no contra terceros.

En nuestro derecho, la cuestión debe estudiarse distinguiendo el régimen establecido en el Código Civil, la Ley Hipotecaria y la legislación especial.

Entiende Roca que el arrendamiento tiene naturaleza personal por faltarle los dos caracteres esenciales de todo derecho real, esto es, el poder inmediato y directo sobre la cosa y su oponibilidad "erga omnes".

En efecto, según el Código Civil, el arrendatario carece de poder inmediato y sin intermediarios sobre la cosa arrendada, pues su goce se debe a la actuación constante del arrendador, que está obligado a hacer en la cosa las reparaciones necesarias para conservarla en estado de servir para el uso a que se destina, a mantener al arrendatario en el goce pacífico del arrendamiento, a responder de los vicios por defectos de la cosa, etc.

Tampoco el derecho del arrendatario se impone de manera absoluta, ya que, de ser así, subsistiría íntegro a pesar de los cambios de propiedad de la cosa arrendada.

A diferencia del Código Civil, en los arrendamientos sometidos a la legislación especial rige un principio de subsistencia de la relación arrendaticia a pesar de los cambios que sufra la propiedad de la finca arrendada, mediante un sistema de prórrogas forzosas y de plazos mínimos. Por esta razón, algunos autores han sostenido el carácter real de la relación arrendaticia.

Otros, en cambio, señalan que, si bien por la prórroga y el plazo mínimo adquiere el arrendamiento gran estabilidad, esta no altera la naturaleza personal del derecho, pues sigue faltando la relación directa e inmediata del arrendatario con la cosa arrendada al ser necesaria la intervención del arrendador para la efectividad del arrendamiento.

Además de ello, en los nuevos arrendamientos para uso distinto del de vivienda no existen prórrogas ni plazos mínimos, por lo que en ellos no cabe la discusión acerca de la naturaleza del derecho del arrendamiento, y no parece lógico calificar un mismo derecho de forma diferente según cual sea su objeto específico.

Una corriente bastante importante ha sostenido, sin embargo, que el derecho personal del arrendatario, una vez inscrito, se transforma en un derecho real.

Esta tendencia arranca de la Exposición de Motivos de la Ley de 1861, y fue seguida por doctrina y jurisprudencia de aquella época, que declararon que la inscripción del arrendamiento convierte a este derecho en real, constituyendo una desmembración del dominio que supera los límites de la mera administración.

En contra de este criterio se ha argumentado que no es posible reconocer a la inscripción la facultad de cambiar la naturaleza de los derechos y que el único efecto de la inscripción es el de operar la subrogación del tercer adquirente en todos los derechos y obligaciones del arrendador originario, posibilitando su oponibilidad erga omnes.

Esta concepción se ha abierto paso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha declarado que en nuestro sistema el arrendamiento constituye un acto de simple administración, y que, si bien la inscripción le dota de ciertos efectos frente al adquirente ulterior, no por eso pierde su carácter de relación esencialmente obligatoria.

CONTRATO DE OPCIÓN

La opción es un derecho potestativo que confiere a su titular la facultad de adquirir determinada cosa por el precio y condiciones establecidos en un negocio jurídico previo en el que se concede la opción.

Este negocio jurídico previo constituye un precontrato, llamado contrato de opción, en el cual la facultad de poner en valor el contrato definitivo es atribuida sólo a una de las partes.

En el contrato de opción de compra las partes que intervienen en el contrato son el concedente de la opción y el optante, que adquiere el derecho de opción. El primero debe tener la capacidad necesaria para realizar la venta (artículo 1457 CC) y el segundo capacidad general para contratar.

Los elementos reales son, por un lado, el objeto sobre la que se concede la opción y, por otro, el precio que se haya establecido para la concesión, si ésta se hace a título oneroso.

La cosa objeto de la opción debe ser posible, lícita y determinada en cuanto a su especie, lo que exige desde el punto de vista hipotecario una perfecta identificación de la finca.

En orden a los elementos formales rige el principio de libertad de forma. No obstante, si el contrato pretende tener acceso al Registro de la Propiedad deberá constar en escritura pública y observarse lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento Hipotecario, según el cual "Será inscribible el contrato de opción de compra o el pacto o estipulación expresa que la determine en algún otro contrato inscribible, siempre que, además de las circunstancias necesarias para la inscripción, reúnan las siguientes:

1. Convenio expreso de las partes para que se inscriba.
2. Precio estipulado para la adquisición de la finca y, en su caso, el que se hubiere convenido para conceder la opción.
3. Plazo para el ejercicio de la opción, que no podrá exceder de 4 años.

En el arriendo con opción de compra, la duración de la opción podrá alcanzar la totalidad del plazo de aquél, pero caducará necesariamente en caso de prórroga, tácita o legal, del contrato de arrendamiento."

En cuanto a los efectos del contrato, el concedente de la opción se compromete a no transmitir la cosa objeto

de la misma a un tercero. Sin embargo, es generalmente admitido que el pacto de opción de compra, aunque esté inscrito en el Registro de la Propiedad, no implica prohibición de disponer para el concedente, por lo que no provoca el cierre registral.

Ahora bien, si el concedente enajena la finca objeto de opción a un tercero es preciso distinguir 2 supuestos:

- A) Si el derecho de opción no está inscrito, la transmisión es válida, y el optante sólo podrá reclamar la oportuna indemnización de daños y perjuicios.
- B) Si el derecho de opción está inscrito, la transmisión se verá perjudicada por la opción, de manera que aquella quedará resuelta por el ejercicio de ésta, dada su eficacia real o erga omnes.

Por su parte, el optante, tiene la facultad de decidir unilateralmente la perfección de la compra. Esta facultad se hará efectiva mediante una declaración de voluntad recepticia, que deberá llegar a conocimiento del concedente para producir efectos; y en todo caso, tal facultad debe ejercitarse dentro del plazo estipulado o convenido, siendo este plazo de caducidad.

Ejercitada la opción, para cancelar las cargas o anotaciones de embargo posteriores a la opción inscrita, al ejercitar ésta, es necesario consignar el importe del precio en establecimiento público, por analogía con lo dispuesto en la regla 6ª del artículo 175 RH.

Otra cuestión que se plantea con ocasión del derecho de opción es el de su transmisibilidad, problema para el que hay que distinguir varios supuestos:

- ❖ Que se haya pactado expresamente que la opción sea transmisible, caso que no plantea ningún problema.
- ❖ Que se haya estipulado expresamente que sea intransmisible, constituyéndose el derecho con carácter personalísimo, pacto que en principio es válido, pero que plantea alguna duda si consideramos la opción de compra como un derecho real y ésta se ha concedido a título oneroso, ya que la prohibición de disponer podría vulnerar el artículo 27 LH.
- ❖ Que no se haya pactado nada al respecto, en cuyo caso la doctrina se divide entre los que defienden su transmisibilidad al amparo del artículo 1112 del Código Civil ("Todos los derechos adquiridos en una obligación son transmisibles con sujeción

a las leyes si no se hubiere pactado lo contrario”), aquellos que se postulan contrarios a su transmisibilidad sin el consentimiento del cedente por no serle indiferente la persona que finalmente podrá contratar con él y aquellos que adoptan una postura intermedia afirmando la transmisibilidad del derecho de opción cuando el concedente carece de interés en la inmutabilidad del adquirente (por ejemplo, cuando el precio de la opción deba satisfacerse al contado.)

II.- ASPECTOS FISCALES

A.- CUESTIONES PREVIAS

En el contrato de arrendamiento con opción de compra nos encontramos con dos acuerdos sujetos a tributación; por un lado desarrollaremos la fiscalidad del arrendamiento y, por otro, la de la opción de compra.

Antes de comenzar con la liquidación de cada uno de los hechos imposables citados, arrendamiento y ejercicio de la opción de compra, desarrollaremos unas breves nociones sobre la tributación de estas figuras.

El artículo 4. Uno de la LIVA establece que,

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

Desde el punto de vista fiscal, en principio, cualquier contrato de arrendamiento quedará sujeto al IVA, con independencia del carácter empresarial o no con el que actúe el arrendador, en virtud del artículo 5. Uno. C) de la LIVA que atribuye el carácter empresarial en todo caso a los arrendadores de inmuebles. Así, el citado artículo aboga que,

“A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.”

Como acabamos de observar, la LIVA grava las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por un empresario en el marco de su actividad, considerando empresarios por imposición normativa a los arrendadores de bienes.

El artículo 8. Dos. 5 de la citada Ley considera entrega de bienes a

“Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.

A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.”

Y considera prestaciones de servicio los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra (artículo 11. Dos.2).

Del análisis de ambas normas nos encontramos con 2 supuestos diferentes:

- ❖ Aquellos arrendamientos con opción de compra en los que el arrendatario se compromete a ejercitar dicha opción, entendidos por la LIVA como entrega de bienes.
- ❖ Y, aquellos arrendamientos con opción de compra cuyo ejercicio de la opción queda a voluntad del arrendatario según las estipulaciones contractuales. Siendo estos últimos considerados como prestaciones de servicios.

Así mismo, el artículo 4.4 de la LIVA establece que,

“Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

Y, el artículo 7.5 del TR del ITPAJD determina que,

“No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de

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

No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Por lo tanto, para saber si nos encontramos ante un arrendamiento de vivienda con opción de compra sujeto a IVA o a TPO, debemos acudir a los supuestos de exención que enumera la LIVA.

El artículo 20.Uno. 22º de la citada Ley establece que,
“Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.”

Por tanto, el plazo de utilización de una edificación es de dos años, antes de que su posterior entrega sea considerada segunda entrega y, por tanto, exenta según la citada normativa, salvo que el adquirente fuese el mismo

que hizo uso de la misma y, no hubiese mediado tercero por un periodo superior a dos años.

Así mismo, el artículo 20. Uno.23º establece que estarán exentos,

“Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:(...)

La exención no comprenderá:

(...)

d'. Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.”

Por tanto, la tributación del arrendamiento y de la posterior entrega del inmueble irá unidos, es decir, dependiendo del carácter de la entrega, tributará el previo arrendamiento.

Igualmente, como hemos indicado en el epígrafe anterior, si el contrato de arrendamiento con opción de compra pretende tener acceso al Registro de la Propiedad deberá constar en escritura pública y observarse lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento Hipotecario.

De ser así, quedará además sujeto a la cuota gradual de AJD, en el caso de estar sujeto y no exento a IVA, según el artículo 31.2 del TR del ITPAJD.

Realizada esta introducción, y observando nuestro supuesto de hecho, nos encontramos ante una operación sujeta y no exenta del IVA. Pues si bien, como hemos detallado, la mayoría de los arrendamientos de vivienda están sujetos al ITPO, con independencia de que arrendador sea un particular o un empresario, así lo dispone la propia ley del IVA al excepcionar algunos supuestos entre los que se encuentran los arrendamientos con opción de compra cuya entrega estuviese sujeta y no exenta del citado impuesto. Supuesto que nos ocupa en el presente caso práctico.

B.- SUJETO PASIVO

Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, es decir, el arrendador, la promotora Construcciones S. L.(Artículo 84 LIVA).

Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley -arrendatario-adquirente- (Artículo 88 LIVA).

C.- BASE IMPONIBLE

El importe total de la contraprestación, esto es el importe de la renta satisfecha (artículo 78.Uno LIVA)

La propia DGT ha aclarado su criterio anterior, afirmando, la necesidad de deducir de la base imponible de la compraventa lo pagado por las rentas satisfechas en concepto de arrendamiento o por la opción. En este sentido, la contestación a consulta de 28 de julio de 2006 (V1628-06) afirma lo siguiente:

«De acuerdo con la información facilitada en el escrito presentado, la entidad consultante va a ejercitar una opción de compra sobre un local del que ha sido arrendataria hasta la fecha sin que la suscripción de dicha opción haya determinado hasta la fecha el compromiso de compra.

(...)

A partir de tales premisas, ha de concluirse que la base imponible de la compraventa del local estará constituida por la contraprestación total pactada subjetivamente entre las partes, por lo que si éstas han decidido minorar el precio inicial pactado en el importe de las cuotas arrendaticias satisfechas y en el importe de la opción de compra, tales minoraciones afectarán igualmente a la base imponible del Impuesto».

D.- TIPO DE GRAVAMEN

Se aplicará el tipo del 8% a las operaciones siguientes:

- ❖ Los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente (Artículo 91.Uno.2.17°).
- ❖ Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas

de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente (Artículo 91.Uno.2.17°).

E.- DEVENGO

Se devengará el Impuesto:

- ❖ En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción (Artículo 75.7° LIVA).
- ❖ En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable (Artículo 75.1° LIVA).

A continuación procedemos a liquidar las dos convenciones, a saber, arrendamiento y ejercicio de la opción de compra, que se materializan en dos momentos distintos.

1. Durante la vigencia del contrato de arrendamiento

- ❖ Base imponible: 1.600 euros
- ❖ Cuota Tributaria: 1.600 euros x 8% = **128 euros** por cada cuota de arrendamiento

2. En el ejercicio de la opción de compra

- ❖ Base imponible: 500.000 euros – 18.000 (75% s/ 1.600 euros x 15 meses) = 482.000 euros
- ❖ Cuota Tributaria: 482.000 x 8% = **38.560 euros**

ANÁLISIS DE DIVERSAS EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

María del Carmen Gómez de la Torre Roca

Subdirección General de Tributos Locales. Dirección General de Tributos

INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un impuesto municipal que, al igual que el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, es de exacción obligatorio para los Ayuntamientos.

Es una figura tributaria creada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Se comenzó a exigir a partir del 1 de enero de 1990, y sustituyó al antiguo Impuesto Municipal sobre Solares y a las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria, y Urbana.

Actualmente, se regula en los artículos 60 a 77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 60 del TRLRHL lo define como un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en dicha ley.

El hecho imponible del impuesto, de acuerdo con el artículo 61 del TRLRHL, está constituido por la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes in-

muebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.

En caso de concurrencia de dos o más de los derechos enumerados, el hecho imponible se delimita sólo con uno de ellos, excluyendo la sujeción de la titularidad de los demás derechos y por el orden de enumeración de los mismos. Así, en caso de concurrencia entre un concesionario y un superficiario, usufructuario o propietario de un bien inmueble urbano, el hecho imponible lo constituye el derecho de concesión administrativa.

En el caso de bienes inmuebles de características especiales se aplica la misma prelación anterior, salvo cuando el derecho de concesión que pueda recaer sobre el inmueble no agote toda su extensión superficial, en cuyo caso se realizará el hecho imponible por la concesión por la parte del inmueble afectada a la misma

y por el derecho de propiedad sobre el resto del inmueble.

El artículo 62 del TRLRHL regula las exenciones aplicables en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, distinguiendo entre las exenciones obligatorias, que a su vez, pueden ser automáticas o de oficio (las previstas en el apartado 1 de dicho artículo) o rogadas, que se concederán previa solicitud del interesado (las previstas en el apartado 2) y las exenciones potestativas, aquellas que pueden establecer los ayuntamientos mediante ordenanza fiscal (apartados 2 y 3).

El artículo 9.1 del TRLRHL aplica el principio de reserva de ley, estableciendo que no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales excepto los previstos en las normas con rango de ley o en los tratados internacionales.

El régimen de exenciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles ha sido uno de los aspectos del impuesto que ha suscitado mayores controversias y litigios. En un primer momento, con la creación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por la Ley 39/1988, se redujeron los beneficios fiscales que se disfrutaban en las antiguas Contribuciones Territoriales, desapareciendo algunos de ellos, aunque manteniendo un régimen transitorio para aquellos que venían disfrutando de los mismos.

Posteriormente, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, apenas introdujo modificaciones en el régimen de las exenciones de este impuesto. Algunos de los supuestos anteriores pasaron a ser supuestos de no sujeción y en otros introdujo una mayor sistemática y precisión técnica.

Antes de entrar en el análisis de las distintas exenciones, conviene recordar que en el ámbito de las exenciones rige el principio de prohibición de la analogía, recogido en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en virtud del cual no se admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

En este artículo vamos a analizar algunas de las exenciones reguladas en el artículo 62 del TRLRHL, que han originado un mayor número de cuestiones relativas a su aplicación, tanto en el ámbito subjetivo como objetivo.

BIENES INMUEBLES DE TITULARIDAD PÚBLICA PARA SERVICIOS ESENCIALES

La letra a) del apartado 1 del artículo 62 del TRLRHL regula una exención obligatoria y automática, estableciendo que están exentos los inmuebles que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional.

Es una exención de carácter mixto, ya que tiene un requisito subjetivo, que el titular sea una de las Administraciones públicas citadas, y un requisito objetivo, que el destino o afectación de los bienes inmuebles sea la seguridad ciudadana, los servicios educativos y penitenciarios, o la defensa nacional.

La exención afecta sólo a los bienes inmuebles que sean propiedad del

Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, por lo que no estarán exentos aquellos bienes sobre los que se haya constituido usufructo, derecho de superficie o una concesión administrativa, ya que en estos casos la Administración pública no disfruta de la plena propiedad.

En el caso de que los bienes pertenezcan a otras entidades públicas con personalidad jurídica propia, aunque dependientes de alguna de las Administraciones públicas mencionadas, como son los organismos autónomos, entidades públicas empresariales, sociedades públicas, agencias estatales, etc., no será aplicable la exención.

El requisito de afectación directa se exige respecto de los bienes que estén destinados a la seguridad ciudadana, los servicios educativos y penitenciarios. Respecto a los bienes destinados a la defensa nacional, desde la modificación introducida por la Ley 51/2002, se exige simplemente la mera afectación.

El requisito de afectación directa implica que en los bienes inmuebles se deben desarrollar de forma efectiva las actividades propias y típicas de los servicios descritos (seguridad ciudadana, servicios educativos, servicios penitenciarios). Se excluyen, por tanto, de la exención los bienes inmuebles destinados a otras actividades que, aunque sean necesarias para el ejercicio de aquéllas, no están directamente relacionadas con las mismas.

Se trata de una condición que ha dado lugar a pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios, así por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2001 niega la exención a los inmuebles destinados a los parques mó-

viles ministeriales donde se custodian vehículos de la Dirección General de la Policía. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 12 de junio de 1996 niega la exención a los inmuebles destinados a viviendas de funcionarios en centros penitenciarios, dado que *“la exención abarca a los bienes inmuebles en que se desarrollan de una manera efectiva las actividades propias y típicas del servicio, tal es el caso de los edificios destinados a albergar los establecimientos penitenciarios, en cambio, no se extiende a los bienes inmuebles que no cumplen esta función, como sucede con los inmuebles destinados a viviendas de los funcionarios, pues no están dedicados a la realización de actividades penitenciarias propiamente dichas”*. En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29 de junio de 2000. Por el contrario, la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2003 admite la exención para los pabellones-vivienda para los funcionarios de un establecimiento penitenciario, contruidos a la vez que éste y destinados exclusivamente al uso de los mismos por razón de su cometido, porque se trata de *“inmuebles destinados al servicio público del Estado y que forman un conjunto con la prisión, aunque no estén incluidos en su recinto, pues albergan pabellones-vivienda y están destinados exclusivamente al uso de los funcionarios destinados en el Centro Penitenciario, en virtud de los cometidos que desempeñan en el Centro y de las necesidades de permanencia e intermediación que les son exigibles por razón del servicio”*.

De la misma forma, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 24 de abril de 2000 deniega la exen-

ción a un Museo Nacional porque, aun cuando pueda entenderse que sirve a fines educativos, no está directamente afecto a los servicios educativos. Sin embargo, la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2003 reconoce la aplicación de la exención a una biblioteca pública del Estado, entendiendo que los servicios educativos son todos aquellos relacionados directamente con la enseñanza, la investigación y la cultura.

En el caso de los bienes inmuebles afectos a la defensa nacional, para que estén exentos, se requiere que sean propiedad del Estado, excluyendo a los que sean propiedad de otras Administraciones. No se requiere, como se ha indicado anteriormente, su afección directa, por lo que debe entenderse la afección en sentido más amplio, incluyendo también aquellos bienes destinados a servicios accesorios y necesarios para la adecuada prestación del servicio, como pueden ser las viviendas o edificios auxiliares situados en un cuartel militar.

BIENES DE LA IGLESIA CATÓLICA Y DE OTRAS ASOCIACIONES CONFESIONALES LEGALMENTE RECONOCIDAS

La letra c) del apartado 1 del artículo 62 del TRLRHL regula otra exención obligatoria y automática, estableciendo que están exentos los inmuebles de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución.

Como en el caso anterior, se trata de una exención de carácter mixto, dado que se requiere el cumplimiento de una serie de requisitos subjetivos y objetivos.

Actualmente, el Estado español tiene suscritos acuerdos de colaboración, además del anteriormente citado con la Iglesia Católica, con las siguientes iglesias o confesiones: la evangélica (Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España), la judía (Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España) y la islámica (Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España).

La Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 4 de octubre de 1986, dictada en cumplimiento de lo acordado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado para el desarrollo de los Acuerdos con la Santa Sede, señala que el fundamento de la exención para los bienes inmuebles de la Iglesia Católica es *“la especial situación de la Iglesia, que cuenta –por razones históricas o de otro tipo– con un patrimonio inmobiliario de gran valor histórico o artístico, pero de muy escaso rendimiento, con lo que se produce un importante desfase entre la importancia de su patrimonio y su utilidad económica. Muchos de los bienes de las entidades eclesíásticas están además afectos a obras benéficas, docentes o culturales, lo que les impide enajenarlos; en otros casos, han recibido calificaciones urbanísticas que los deprecian mucho en el mercado, por las limitaciones que aquéllas implican”*.

En primer lugar, y respecto a la Iglesia Católica, el artículo IV del citado Acuerdo con la Santa Sede para Asun-

tos Económicos regula la exención en la Contribución Territorial Urbana, que actualmente hay que entenderla referida al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Este artículo establece los límites subjetivos y objetivos para la exención. Desde el punto de vista subjetivo, están exentos total y permanentemente, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas.

Objetivamente están exentos los siguientes bienes inmuebles propiedad de los anteriores sujetos:

1. Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
2. La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
3. Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
4. Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesíásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas.
5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

Por dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral debe entenderse una proyección pública de la actividad religiosa que no se exige de los inmuebles destinados simplemente al culto. Así, la jurisprudencia de los tribunales ha admitido la inclusión de los cementerios, garajes anexos a la casa del párroco, fincas destinadas a activida-

des de catequesis, retiros o convivencias religiosas (sentencias del TSJ de Cataluña de 6 de mayo de 1997, TSJ de Canarias de 17 de abril de 1998).

Por el contrario, la misma sentencia citada del TSJ de Cataluña de 6 de mayo de 1997, entiende que no está destinado al culto ni a la actividad pastoral, y, por tanto, sujeto y no exento, un local destinado a gimnasio y arrendado por la parroquia al ayuntamiento.

A continuación, el artículo V del mismo Acuerdo con la Santa Sede establece que:

“Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.”

Por tanto, en el Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, dentro de las Entidades que integran la Iglesia Católica, hay que distinguir entre:

- ❖ Entidades religiosas del Artículo IV, cuyo régimen fiscal es especial y específico.
- ❖ y Asociaciones o entidades religiosas del Artículo V (asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV del Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social), cuyo régimen fiscal es el previsto en ordenamiento jurídico-tributario del Estado español para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.

En este contexto, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, precisó, en su número 1º, que *“las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo”*.

Por su parte, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 24 de septiembre de 1985, por la que se aclara el alcance por Contribución Territorial Urbana de las exenciones establecidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, establece que deben entenderse comprendidos en la exención establecida en la letra a) del número 1 del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, *“los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en dicha norma, siempre que no estén destinados a industrias o a cualquier otro uso de carácter lucrativo.”*

En segundo lugar, respecto a las otras tres confesiones religiosas con las que España tiene acuerdos de colaboración (evangélica, israelita e islámica), el apartado 3 del artículo 11 de los respectivos Acuerdos establece que dichas Iglesias o Comunidades están exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los siguientes bienes inmuebles de su propiedad:

- ❖ Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a

la asistencia religiosa y a la residencia de los religiosos.

- ❖ Los locales destinados a las oficinas de estas iglesias o comunidades.
- ❖ Los centros destinados a la formación de ministros de culto, imanes y dirigentes religiosos, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de su religión.

A continuación, el citado artículo 11 de los tres Acuerdos (apartado 5 para las confesiones evangélica e israelita y apartado 4 para la confesión islámica) contiene la misma previsión que el artículo V del Acuerdo con la Santa Sede respecto de las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por dichas confesiones y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social.

La previsión establecida en la antes citada Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 24 de septiembre de 1985 respecto de los huertos, jardines y otras dependencias también se repite en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994 respecto a estas tres confesiones religiosas.

El régimen fiscal para las entidades sin fin de lucro al que se hace referencia es el 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. Este régimen fiscal especial es optativo para aquellas entidades que cumplan los requisitos legales.

La disposición adicional octava de la Ley 49/2002 establece que las fundaciones de las entidades religiosas pueden optar por la aplicación del régimen fiscal especial establecido en los artículos 5 a 25 de esta ley, siempre que presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de

Justicia y cumplan el requisito 5º del artículo 3 de esta ley.

La disposición adicional novena de la Ley 49/2002 dedicada al régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, establece que el régimen fiscal especial regulado en los artículos 5 a 15 de esta Ley es aplicable a la Iglesia Católica, así como a aquellas iglesias, confesiones y comunidades religiosas que hayan suscrito acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en dichos acuerdos.

A continuación, la disposición adicional novena señala que el régimen de esta ley también es de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito con la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 del Acuerdo con la confesión Evangélica, en el apartado 5 del artículo 11 del Acuerdo con la confesión Israelita, y en el apartado 4 del artículo 11 del Acuerdo con la confesión Islámica, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

Los beneficios fiscales sobre los tributos locales previstos en la Ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos se encuentran recogidos en el artículo 15, que establece concretamente para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en su apartado 1:

“1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.”

En consecuencia, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los siguientes inmuebles que sean de titularidad catastral de las entidades sin fines lucrativos:

- ❖ Los que no estén afectos a explotaciones económicas.
- ❖ Y los que estén afectos a actividades económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades por aplicación del artículo 7 de la Ley 49/2002. Es decir, que se trate de explotaciones económicas de las comprendidas en la lista cerrada que se contiene en dicho artículo 7, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

El apartado 4 del mismo artículo 15 de la Ley 49/2002 dispone que la aplicación de las exenciones de dicho artículo está condicionada a que la entidad sin fines lucrativos comunique al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial, así como al cumplimiento de los requisitos del mismo.

Respecto de las entidades de la Iglesia Católica enumeradas en el artículo IV del Acuerdo con la Santa Sede no es necesario que realicen la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, ni que lo comuniquen al ayuntamiento respectivo. La Administración tributaria debe aplicarles directamente dicho régimen (apartado 1 de la disposición adicional única del Reglamento para la aplicación del Régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre).

BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO O CULTURAL

La letra b) del apartado 2 del artículo 62 del TRLRHL regula una exención obligatoria de carácter rogado, ya que requiere la previa solicitud del sujeto pasivo. El tenor literal de este apartado establece que están exentos los siguientes bienes inmuebles:

“Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12, como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha ley.

Esta exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la 16/1985, de 25 de junio.”

A continuación, vamos a analizar cada uno de los distintos supuestos

de bienes exentos, acudiendo a lo dispuesto en diversos artículos de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

El artículo 9 de la Ley 16/1985 dispone que gozan de singular protección y tutela los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que sean declarados de interés cultural bien por ministerio de esta Ley, o mediante Real Decreto de forma individualizada.

Para la declaración de bien de interés cultural mediante Real Decreto se requiere la incoación y tramitación de expediente administrativo por el organismo competente. En dicho expediente deberá constar el informe favorable de alguna de las instituciones que tengan la calificación de instituciones consultivas de la Administración del Estado o que tengan reconocido idéntico carácter en el ámbito de una Comunidad Autónoma. Transcurridos tres meses desde la solicitud del informe sin que éste hubiera sido emitido, se aplica el silencio administrativo positivo, por lo que se entenderá que el dictamen requerido es favorable a la declaración de interés cultural. Cuando el expediente se refiera a bienes inmuebles se dispondrá, además, la apertura de un período de información pública y se dará audiencia al Ayuntamiento interesado.

Por su parte, el artículo 12 de la Ley 16/1985 establece que los bienes declarados de interés cultural serán inscritos en un Registro general dependiente de la Administración del Estado. A este Registro se notificará la incoación de los expedientes de declaración de bien de interés cultural, practicándose la correspondiente anotación preventiva hasta que recaiga resolución definitiva.

El apartado 2 del artículo 14 del mismo texto legal señala que los bienes inmuebles integrados en el Patrimonio Histórico Español pueden ser

declarados monumentos, jardines, conjuntos y sitios históricos, así como zonas arqueológicas, todos ellos como bienes de interés cultural.

El artículo 15 de la Ley 16/1985 contiene la definición de los distintos conceptos enumerados anteriormente en el artículo 14.2, que son los citados en el artículo 62.2.b) del TRLRHL:

1. Son monumentos aquellos bienes inmuebles que constituyen realizaciones arquitectónicas o de ingeniería, u obras de escultura colosal siempre que tengan interés histórico, artístico, científico o social.
2. Jardín histórico es el espacio delimitado, producto de la ordenación por el hombre de elementos naturales, a veces complementado con estructuras de fábrica, y estimado de interés en función de su origen o pasado histórico o de sus valores estéticos sensoriales o botánicos.
3. Conjunto histórico es la agrupación de bienes inmuebles que forman una unidad de asentamiento, continua o dispersa, condicionada por una estructura física representativa de la evolución de una comunidad humana por ser testimonio de su cultura o constituir un valor de uso y disfrute para la colectividad. Asimismo, es conjunto histórico cualquier núcleo individualizado de inmuebles comprendidos en una unidad superior de población que reúna esas mismas características y pueda ser claramente delimitado.
4. Sitio histórico es el lugar o paraje natural vinculado a acontecimientos o recuerdos del pasado, a tradiciones populares, creaciones culturales o de la naturaleza y a obras del hombre, que posean

valor histórico, etnológico, paleontológico o antropológico.

5. Zona arqueológica es el lugar o paraje natural donde existen bienes muebles o inmuebles susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie, en el subsuelo o bajo las aguas territoriales españolas”.

El artículo 21 de la Ley 16/1985, relativo a la protección y conservación de conjuntos históricos, establece en su apartado 1 que:

“1. En los instrumentos de planeamiento relativos a Conjuntos Históricos se realizará la catalogación, según lo dispuesto en la legislación urbanística, de los elementos unitarios que conforman en Conjunto, tanto inmuebles edificados como espacios libres exteriores o interiores, u otras estructuras significativas, así como de los componentes naturales que lo acompañan, definiendo los tipos de intervención posible. A los elementos singulares se les dispensará una protección integral. Para el resto de los elementos se fijará, en cada caso, un nivel adecuado de protección.”

El primer párrafo del artículo 62.2.b) del TRLRHL señala que también están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aquellos bienes comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la Ley 16/1985.

Concretamente, la disposición adicional primera de la Ley 16/1985 señala que:

“Los bienes que con anterioridad hayan sido declarados histórico-artísticos o incluidos en el Inventario del patrimonio artístico y arqueológico de España pasan a tener la consideración y a denominarse bienes de interés cultural; los muebles que hayan sido declarados integrantes del Tesoro o incluidos en el Inventario del Patrimonio Histórico-ar-

tístico tienen la consideración de bienes inventariados conforme al artículo 26 de esta Ley, sin perjuicio de su posible declaración expresa como bienes de interés cultural.

Todos ellos quedan sometidos al régimen jurídico que para esos bienes la presente Ley establece”.

La disposición adicional segunda de la Ley 16/1985 establece que:

“Se consideran asimismo de interés cultural y quedan sometidos al régimen previsto en la presente Ley los bienes a que se contraen los Decretos de 22 de abril de 1949, 571/1963 y 499/1973”.

Los bienes incluidos en estos tres Decretos citados en la disposición adicional segunda, que tienen la consideración de bienes de interés cultural y gozan de singular protección y tutela, según lo previsto en el artículo 9 de la Ley 16/1985, son los siguientes:

- ❖ El Decreto de 22 de abril de 1949 regula la protección de los Castillos de España.
- ❖ El Decreto 571/1963, de 14 de marzo recoge los monumentos de antigüedad superior a cien años.

Este Decreto regula en su artículo 1 la protección de los escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y piezas similares de interés histórico-artístico.

El mismo Decreto 571/1963 establece que “los propietarios, poseedores o usuarios de escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas y monumentos de análoga índole, cuya antigüedad sea de más de cien años, no podrán cambiarles de lugar ni realizar en ellos obras o reparación alguna sin previa autorización del Ministerio de Educación Nacional”.

- ❖ Y el Decreto 449/1973, de 22 de febrero recoge los “hórreos” y “cabazos” con antigüedad superior a cien años, existentes en Galicia y Asturias.

Por último, la disposición adicional quinta de la Ley 16/1985 señala que:

“Quedan sujetos a cuanto se dispone en esta Ley cuantos bienes muebles e inmuebles formen parte del Patrimonio nacional y puedan incluirse en el ámbito del artículo 1, sin perjuicio de su afectación y régimen jurídico propio”.

De acuerdo con lo anterior, están exentos del Impuesto los siguientes bienes inmuebles:

1. Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante Real Decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el Registro General a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español.
2. Los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la citada Ley:
 - ❖ Aquellos bienes inmuebles que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/1985, hubiesen sido declarados histórico-artísticos o incluidos en el Inventario del Patrimonio Artístico y Arqueológico de España.
 - ❖ Los Castillos de España, protegidos de acuerdo con el Decreto de 22 de abril de 1949.
 - ❖ Los monumentos de antigüedad superior a cien años señalados en el Decreto 571/1963, de 14 de marzo, así como aquellos bienes inmuebles que

cuenten con escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y piezas similares de interés histórico-artístico y que cumplan los requisitos de antigüedad previstos en dicho Decreto.

Para los bienes inmuebles incluidos en el Decreto 571/1963, es decir, aquellos edificios que cuentan con escudos, emblemas, piedras heráldicas, rollos de justicia, cruces de término y demás piezas similares de interés histórico-artístico, el requisito para que les sea de aplicación la exención en el IBI regulada en el artículo 62.2.b) del TRLRHL, es que tanto el inmueble como el escudo, emblema, piedra heráldica, etc. existentes en el mismo tengan una antigüedad superior a cien años.

- ❖ Los “hórreos” y “cabazos”, con antigüedad superior a cien años, existentes en Galicia y Asturias, de acuerdo con el Decreto 449/1973, de 22 de febrero.
 - ❖ Los inmuebles que forman parte del Patrimonio Nacional y que puedan incluirse en el ámbito del Patrimonio Histórico Español, por tener interés histórico, artístico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, o que se trate de yacimientos o zonas arqueológicas o sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o arqueológico. El Patrimonio Nacional está regulado por la Ley 23/1982, de 16 de junio.
3. Los inmuebles urbanos ubicados dentro del perímetro deli-

mitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos, siempre que se reúnan las siguientes condiciones:

- ❖ En las zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, es decir, los Planes Especiales de Protección del área afectada.
- ❖ En sitios o conjuntos históricos, los que reúnan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- 1ª Tener una antigüedad igual o superior a cincuenta años.
- 2ª Estar incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, es decir, en los catálogos de los Planes Especiales de Protección de conjuntos o sitios históricos.
- 3ª Ser objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, que señala que a los elementos singulares se les dispensará una protección integral, en los instrumentos de planeamiento citados.

El requisito de protección integral no se exige para los bienes comprendidos en el primer párrafo de la letra b) del apartado 2 del artículo 62 del TRLRHL, es decir:

1. Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante Real Decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el Registro General a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español.
2. Los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la Ley 16/1985.

En el caso de inmuebles ubicados en el perímetro de zonas arqueológicas o de sitios y conjuntos históricos, se requiere, para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que el bien sea objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985 (en el caso de zonas arqueológicas) o, en el caso de sitios y conjuntos históricos, que el inmueble tenga una antigüedad igual o superior a 50 años y esté incluido en el catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985. En estos supuestos de inmuebles incluidos en el perímetro de zonas arqueológicas o sitios o conjuntos históricos ya declarados, no se requiere que el bien inmueble haya sido declarado, expresa e individualizadamente, monumento o jardín histórico de interés cultural.

Por ello, en referencia a los inmuebles ubicados en sitios o conjuntos históricos, la aplicación de la exención requiere, entre el resto de requisitos comentados, que el bien esté catalogado como objeto de “protección integral”. Si el nivel de pro-

tección del inmueble no tiene la consideración de “protección integral”, no resultaría aplicable la exención.

Resulta, pues, clave la determinación de qué se entiende por “objeto de protección integral”. Para ello hay que estar a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 16/1985, que establece que “a los elementos singulares se les dispensa una protección integral” y que, “para el resto de los elementos se fijará en cada caso, un nivel adecuado de protección”. En consecuencia, cuando la protección no es integral sino de otro nivel distinto, no puede ser reconocida la referida exención, habida cuenta de la interpretación restrictiva a la que están sujetas las exenciones en materia tributaria.

Por último señalar que, dado el carácter rogado de esta exención, para la aplicación de la misma se requiere la solicitud del sujeto pasivo ante el Ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate.

En cuanto a la eficacia temporal del reconocimiento de esta exención, como beneficio fiscal de carácter rogado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 137 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, si la normativa aplicable (el TRLRHL y la ordenanza fiscal, en su caso) no establece la posibilidad de aplicar la exención a períodos impositivos ya devengados con anterioridad a la fecha en que se presente la solicitud, el reconocimiento del beneficio fiscal solicitado tendrá efectos desde la fecha en que se dicte el acto de concesión de dicha exención.

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 Farré 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: SUSCRIPCION 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.