



# OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

SEPTIEMBRE / OCTUBRE 2011

SERVICIO DE  
COORDINACIÓN  
OO.LL.

<b>Temas Fiscales</b>	▶ 4
<b>Sentencias y Consultas DGT</b>	▶ 20
 <b>Resoluciones TEAC</b>	▶ 55
<b>Consultas OL</b>	▶ 64
<b>Cuestiones Prácticas</b>	▶ 76
<b>Fiscalidad Local</b>	▶ 80

Registadores de España

  
ANIVERSARIO  
LEY HIPOTECARIA

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<sup>a</sup> del Carmen Lerma Rodrigo**

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Aragón

**Ana María Fernández Alvarez**

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Asturias

**Alicia Echevarría Pérez**

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Baleares

**Diego Hermoso Mesa**

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

**Carlos Celestino Lalande**

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

**David Suberviola Díaz**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cantabria

**Andrés Juez Pérez**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla La Mancha

**José Miguel Tabares Cuadrado**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla y León

**Joaquín José Rodríguez Hernández**

Director del Servicio de Sistemas de Información

**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

## TEMAS FISCALES

- REQUISITOS FORMALES QUE HAN DE SER OBSERVADOS PARA LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS. .... [4]
- Juan Calvo Végez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura**

## SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Cesión de derechos recogida en resolución judicial ..... [20]
- Ampliación de capital mediante aportación de inmuebles gravados con préstamo hipotecario ..... [20]
- Adjudicación de la vivienda por disolución de sociedad de gananciales a uno de los cónyuges quien asumirá la totalidad del préstamo hipotecario que la grava ..... [21]
- Exceso de adjudicación en la extinción de condominio ..... [21]
- Acción declarativa de dominio sobre un inmueble por usucapión ..... [21]
- Permuta del pago de pensión por alimentos a un hijo, por la propiedad del 50% de una vivienda ..... [22]
- Determinación de la base imponible en una concesión administrativa ..... [22]
- Compra de oro y metales preciosos a particulares ..... [23]
- Transmisión de licencia administrativa de una oficina de farmacia ..... [23]
- Cancelación registral del derecho de retracto convencional ..... [23]
- Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores ..... [24]
- Aportación de vivienda a la sociedad conyugal ..... [24]

### IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Constitución de una sociedad holding por aportación no dineraria de las acciones de tres sociedades anónimas ..... [25]
- Ampliación de capital que, en parte, será suscrita mediante la compensación o capitalización de préstamos participativos ..... [26]
- Ampliación de capital de una sociedad limitada, con aportación no dineraria de inmuebles ..... [26]
- Operación de fusión por absorción por el que una entidad, con domicilio social en Madrid y residencia fiscal en Méjico, absorberá a una entidad holandesa ..... [26]
- Disolución de sociedad, adjudicación a los socios y subrogación en los préstamos hipotecarios ..... [27]
- Disolución de sociedad patrimonial en la que se adjudica a un socio un inmueble gravado con hipoteca ... [27]
- Determinación del domicilio social ..... [28]

### IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Aplicación del tipo incrementado en la renuncia a la exención del IVA ..... [29]
- Liberación de responsabilidad hipotecaria ..... [29]
- Ampliación de un préstamo hipotecario y distribución de la responsabilidad hipotecaria ..... [30]
- Modificación del crédito mediante la variación del tipo de interés, el plazo y la responsabilidad hipotecaria ..... [30]
- Derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico ..... [32]
- Tributación de la constitución de un préstamo promotor y de la adquisición de un solar que se destinará al cumplimiento de sus fines por una cooperativa de viviendas ..... [32]

### CUESTIONES COMUNES

- Requerimiento de información tributaria ..... [33]
- Eficacia interruptiva de una autoliquidación por sucesiones en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales ..... [33]

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

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

revistatributaria@corpme.es

# índice

- Retroacción de actuaciones por reincidencia en el mismo o semejante defecto en la liquidación girada por la Administración ..... [34]
- Examen de constitucionalidad del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores ..... [34]

## DESLINDE IVA-TPO

- Expropiación de fincas por un ayuntamiento a una entidad mercantil y un grupo de personas físicas copropietarios de una vivienda y otra finca ..... [35]
- Venta de dos viviendas promovidas para su uso propio y de sus dos hijas ..... [35]
- Adquisición de un local comercial para, tras realizar unas obras de adecuación, reconvertirlo en varias plazas de parking y efectuar su venta a particulares ..... [35]
- Reversión de determinados terrenos expropiados reintegrándose al expropiado a la misma situación que tenía con anterioridad a la expropiación ..... [37]
- Adquisición de una vivienda inscrita a nombre del Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas ..... [38]
- Traspaso de la titularidad de una licencia municipal de auto-taxi a su esposa para su explotación por ésta ..... [38]
- Transmisión del patrimonio empresarial ..... [39]

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Causante de nacionalidad británica con residencia habitual en España al igual que su cónyuge y única heredera ..... [40]
- Prestación por fallecimiento de la mutualidad de previsión social ..... [40]
- Valoración de un legado constituido a favor de la hermana de la causante ..... [41]
- Carácter ganancial o privativo de las cantidades depositadas en cuentas bancarias ..... [41]
- Gastos litigiosos de albacea, abogado y procurador ..... [42]
- Inexistencia o valor inferior del ajuar doméstico ..... [42]
- Deuda a favor de las herederas ..... [42]
- Grado de parentesco de un sobrino político del causante ..... [43]
- Requisito de mantenimiento del valor de la adquisición ..... [43]
- Aplicación de la bonificación de la Comunidad Autónoma de Andalucía y reducción estatal respecto de la vivienda habitual ..... [43]
- Fallecimiento de uno de los cónyuges, siendo ambos titulares del 100% de las acciones de una SL y el hijo, contratado a jornada completa, el Administrador de la entidad ..... [44]
- Realización de funciones como administrador de una entidad mercantil en cuyo capital participa percibiendo por ello remuneraciones superiores al 50% del total de sus rendimientos anuales ..... [45]
- Cuantificación de la reducción por adjudicación de la vivienda habitual ..... [45]
- Consolidación del dominio en los nudo propietarios al fallecer el titular del usufructo vitalicio constituido "mortis causa" ..... [46]
- Sucesión por sustitución ..... [47]
- Diferencias en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios en relación con el título hereditario ..... [47]
- No aplicación del Impuesto sobre Sucesiones a la liquidación previa de la sociedad de gananciales cuando muere uno de los cónyuges ..... [47]
- Administración competente para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... [48]

## IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- Donación de una finca urbana a un hermano ..... [49]
- Excesos de pago resultantes de una escritura de compraventa ..... [49]
- Aportación por el marido de un dinero privativo en contraprestación a los trabajos realizados por la esposa ..... [49]

- Atribución de un bien ganancial a uno de los cónyuges ..... [50]
- Adquisición por compraventa y donación de acciones de una sociedad, cuyo activo está compuesto en más de un 50% por bienes inmuebles sitos en España, sin llegar a adquirir el control de la entidad ..... [50]
- Aplicación de las reducciones en el ISD por adquisición de participaciones en dos entidades mercantiles en las que su titular forma parte del Consejo de Administración ..... [51]
- Donación de participaciones en entidad mercantil a favor del cónyuge e hijas del donante ..... [51]
- Donación de las participaciones sociales a los hijos siendo el grupo familiar titular del 100% de las mismas ..... [52]
- Donación de un local que forma parte del patrimonio empresarial por un hijo a su padre que continuará con la actividad de arrendamiento ..... [53]
- Consolidación del dominio en el nudo propietario por la extinción de un usufructo constituido a título lucrativo ..... [53]

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

- Acción declarativa de dominio sobre un inmueble por usucapión ..... [54]
- Disolución de la sociedad de gananciales y adjudicación de la vivienda a uno de los cónyuges quien asumirá la totalidad del préstamo hipotecario que la grava ..... [54]

## RESOLUCIONES TEAC

- Obras de rehabilitación ..... [55]
- Exención en el ITP en el régimen fiscal canario ..... [56]
- Plazos para interposición de recursos en los casos de desestimación presunta ..... [59]
- Exención en el ITP en el régimen fiscal canario ..... [60]
- Redistribución parcial de responsabilidad hipotecaria ..... [61]
- Requerimientos de información y prescripción ..... [63]

## CONSULTAS OL

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

- Cesión de un capital a cambio de pensión vitalicia ..... [64]
- Comprobación de valores en la transmisión de un bien inmueble mediante subasta judicial resultando desierta ..... [66]
- Disolución de la sociedad de gananciales con adjudicación del inmueble por el valor neto, descontado el principal del préstamo que sobre el mismo recae ..... [68]
- Cómputo individual y familiar de la participación en una empresa a los efectos de la aplicación de la reducción en el ISD ..... [71]
- Adjudicación a la mujer de suelo privativo del marido en pago de la pensión que le corresponde por la liquidación de la sociedad de gananciales ..... [73]
- Novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en el cambio de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado ..... [75]

## GUESTIONES PRÁCTICAS

- Dación en pago de deuda ..... [76]
- Pedro Irigoyen Barja. Inspector de Tributos de la Comunidad de Madrid*

## FISCALIDAD LOCAL

- La imposibilidad de alcanzar la suficiencia financiera local en el actual marco jurídico español ..... [80]
- Juan Ignacio Gomar Sánchez. Técnico de Administración General del Ayuntamiento de Madrid*

NUEVA SECCIÓN

# Temas fiscales

4

## REQUISITOS FORMALES QUE HAN DE SER OBSERVADOS PARA LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA EN LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS

**Juan Calvo Vérguez**

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

Como es sobradamente conocido, en tanto en cuanto la renuncia a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se configura como la renuncia de un derecho que resulta beneficiosa para el contribuyente, la misma se encuentra condicionada al cumplimiento de un conjunto de requisitos formales que condicionan su validez.

A la necesaria concurrencia de estos requisitos formales de cara a la renuncia a la exención a efectos del IVA en la segunda entrega de bienes inmuebles se refirió, por ejemplo, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 3 de mayo de 2007. Tal y como se encargó de precisar el citado Tribunal, la renuncia a la exención del IVA regulada en el art. 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto (LIVA) requiere que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, así como que el adquirente declare por escrito su condición de sujeto pasivo del Impuesto que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y que tiene derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición. Añadió además el TEAC en la citada Resolución que esta renuncia efectuada por el transmitente podrá ser tácita, haciéndose constar, por ejemplo, en la escritura de compraventa la sujeción al Impuesto. Ahora bien es preciso que exista una declaración previa o simultánea del adquirente que comunique el cumplimiento de los citados requisitos.

Con carácter general el art. 8.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA) establece dos requisitos de carácter formal. En primer lugar, la renuncia ha de comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Y, en segundo término, debe justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto.

Así las cosas, de acuerdo con lo dispuesto en el citado precepto reglamentario la renuncia debe comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. ¿Y cómo debe interpretarse la expresión “con carácter previo o simultáneo”? En nuestra opinión dicha expresión ha de entenderse simplemente como una referencia a que la voluntad de acogerse al IVA debe existir en el momento de realizarse la entrega, siendo suficiente que ambas partes confirmen *a posteriori* dicha voluntad siempre y cuando no existan indicios que apunten a otra cosa, sin necesidad de tener que preconstituir un documento en el que se haga constar la fecha.

A esta necesidad de la existencia de comunicación fehaciente del transmitente al adquirente se refirió la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (Sevilla) de 20 de junio de 2008, con in-

dependencia de que resulte a tal efecto suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa. Y es que, tal y como subraya la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 1 de septiembre de 2008, se considera renuncia comunicada fehacientemente la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA, a pesar de que no aparezca la renuncia expresa a la exención.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 30 de octubre de 2008, tras poner de manifiesto que, con carácter general, se requiere la comunicación fehaciente del transmitente al adquirente (siendo suficiente a tal efecto con la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa), precisó a continuación que, habiéndose producido en el supuesto de autos una manifestación por parte del adquirente y del transmitente de su intención y conocimiento indubitado de la sujeción de la operación al Impuesto, ha de otorgarse un carácter no esencial a la constancia de forma literal en la escritura de una renuncia expresa del transmitente.

La Sentencia del TSJ. de Madrid de 15 de octubre de 2008 analizó un supuesto en el que la parte demandante estimaba que el tipo aplicable a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) con motivo de la realización de una operación inmobiliaria era del 0,5%, y no del 1,5%. Concretamente la cuestión se centraba en determinar la interpretación que debía otorgarse al art. 3.Dos de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, en su redacción otorgada para el año 2000, en el que se señalaba que el tipo del 1,5% se aplicaría a las primeras escrituras donde se recogiese de manera expresa la renuncia. A juicio de la parte demandante ello implica que cuando la renuncia queda recogida en una manifestación notarial anterior el tipo que deba aplicarse ha de ser el ordinario del 0,5%.

Pues bien a tal efecto estimó el Tribunal que cuando en el supuesto de autos la renuncia a la exención del IVA operó con anterioridad a la formalización de la

escritura, la simple mención efectuada en esta última a que parte del precio correspondía al IVA no puede considerarse, por sí misma, como la propia renuncia a la exención, la cual tuvo lugar con anterioridad mediante la notificación fehaciente entre las partes. Y, a pesar de que es cierto que la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 14 de marzo de 2006 efectuó una interpretación nada formalista de los requisitos necesarios para que opere la renuncia a la exención, sus pronunciamientos se encuentran referidos a la interpretación que deba otorgarse a determinadas cláusulas de una escritura pública, supuesto de hecho distinto a que la renuncia a la exención no se contenga en la escritura, sino que se produzca con anterioridad a aquélla. De este modo concluyó el TSJ. de Madrid que, exigiendo el citado art. 3 de la Ley 24/1999 en su redacción legal vigente en el año 2000 que la escritura otorgada recoja de forma expresa la renuncia a la exención, al considerarse que la escritura no cumple ese requisito, el recurso debía estimarse. Cuestión distinta sería la aplicación del 1,5% en la reforma legal que se introdujo para el año 2001 en la Comunidad de Madrid, en la que la exigencia se concretaba en que se tratase de escrituras públicas que documentasen transmisiones de bienes inmuebles respecto de los cuales se hubiese renunciado a la aplicación de la exención contenida en el art. 20.Dos de la LIVA, requisito que sí se daba en dicha escritura, si bien por razones temporales no pudo ser aplicado.

Ya con anterioridad había puesto de manifiesto el TEAC en su Resolución de 22 de junio de 1995, relativa a un supuesto en el que se pretendía subsanar un defecto formal a través de una escritura de subsanación, que no resulta válida aquella renuncia que se insta o efectúa de forma sobrevenida ya que, además de adolecer de uno de los requisitos exigidos para su validez (aunque sea en vía reglamentaria), plantea el problema de la incidencia que la misma pueda llegar a tener en las deducciones del empresario o profesional que la efectúa. En palabras del Tribunal *“No pueden rectificarse errores de hecho, por lo que no es válida para alterar la inicial declaración tributaria que se hubiera efectuado (...) La presentación de una nueva escritura en la que el transmitente manifiesta*

*la renuncia a la exención que no puso de manifiesto en el otorgamiento de la primera no supone subsanación de error de hecho alguno, sino que viene a añadir nuevas estipulaciones, es decir, nuevas declaraciones de voluntad, las cuales no alteran la declaración tributaria inicial”.*

Por su parte el TSJ. de Madrid, en su Sentencia de 3 de diciembre de 2010, refiriéndose al cumplimiento de este requisito relativo a la comunicación fehaciente del transmitente al adquirente, reiteró que es suficiente con la constancia de haberse repercutido el Impuesto por la propia escritura de compraventa.

No es suficiente por tanto con que concurran los requisitos sustantivos que condicionan la renuncia. Dichos requisitos han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, si bien la renuncia expresa a la exención podría considerarse efectuada por el hecho de la repercusión del IVA reflejada en la escritura pública de transmisión.<sup>1</sup>

Por otra parte el hecho de que la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente de forma previa o simultánea a la entrega del inmueble correspondiente puede llegar a plantear diversos problemas de aplicación práctica, al requerirse que la comunicación se haga de forma que haga fe frente a terceros. Habitualmente este requisito se cumplirá a través de la escritura a otorgar por la operación, en la que habrá de ser suficiente con señalar que la operación se encuentra sujeta al IVA o, en su caso, con consignar la cantidad que en concepto del citado Impuesto se repercute al adquirente. En este sentido se pronunció la DGT en su Resolución de 10 de mayo de 1996.

La renuncia ha de realizarse por cada operación efectuada por el sujeto pasivo, debiendo justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

La principal cuestión que se ha suscitado a este respecto (y buena prueba de ello son los numerosos pronunciamientos jurisdiccionales existentes sobre la materia) es la de si resulta o no posible estimar cumplidos los requisitos establecidos para la susodicha renuncia por el hecho de que en la escritura pública de transmisión aparezca reflejada la repercusión del IVA, sin que exista, formalmente, una renuncia expresa del transmitente a dicha exención.

En un sentido negativo se pronunciaron, por ejemplo, las Sentencias del TSJ de Aragón de 5 febrero 2002 y de 26 diciembre 2003 y del TSJ de Andalucía (Sevilla), de 15 febrero, 8 de marzo y 10 de septiembre de 2002. En el primero de los citados pronunciamientos (Sentencia del TSJ. de Aragón de 5 de febrero de 2002) se declaró que la pretensión de la demandante no podía acogerse por faltar el requisito esencial de la comunicación fehaciente al adquirente de la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes, sin que dicha exigencia normativa pudiera entenderse cumplida en el supuesto de autos a partir de la introducción de una cláusula en la escritura de compraventa de la que no se desprendía que la renuncia se hubiese llevado a cabo de forma clara y precisa, ni tampoco por la vía de la rectificación ulterior reflejada en una segunda escritura.<sup>2</sup>

Por su parte en la Sentencia del TSJ. de Andalucía (Sevilla) de 15 febrero 2002 se manifestó que la formalidad reglamentariamente determinada no se había cumplimentado, debido a que el contenido de una de las cláusulas incluidas en el contrato de compraventa celebrado al efecto no respondía a las exigencias del art. 8 del RIVA, al limitarse a indicar que se había entregado el precio más IVA, lo que no podía entenderse como renuncia expresa a la exención del citado Impuesto por parte del sujeto pasivo.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Así lo reconocen, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2000 y del TSJ. de Baleares de 13 de junio de 2000.

<sup>2</sup> De este modo concluyó el Tribunal que en el supuesto de autos se daban los presupuestos legalmente exigibles para la práctica de la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) acordada por la Jefatura de la Inspección y ratificada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, sin que pudiese prevalecer el criterio expuesto en la consulta de la DGT de 10 de mayo de 1996, invocada en la demanda, o en diversas resoluciones del TEAC citadas por la parte recurrente en escritos posteriores a la finalización del trámite ordinario del recurso. Y ello debido a que, sin demérito de la doctrina contenida en dichas resoluciones, la decisión del Tribunal no queda vinculada más que al principio de legalidad.

<sup>3</sup> Véanse igualmente las Sentencias del TSJ. de Andalucía (Sevilla) de 8 marzo y 10 septiembre de 2002, así como las Sentencia del TSJ. de Aragón de 9 de octubre de 2002 y de 28 de febrero y 26 diciembre 2003; en este último pronunciamiento tampoco se concedió validez a la renuncia a la exención pretendida, si bien dicha denegación se fundamentó en el hecho de que la renuncia había quedado formalizada en un mero documento privado de fecha posterior a la transmisión en escritura pública.

¿Cómo ha de valorarse la circunstancia relativa a la constancia de que la renuncia ha sido comunicada fehacientemente al adquirente de forma previa o simultánea a la entrega del inmueble correspondiente en aquellos supuestos en los que la operación consta en documento privado? Ciertamente es esta una cuestión que puede llegar a plantear diversos problemas lo que, a nuestro juicio, obliga a estar a todos aquellos elementos de prueba que permitan acreditar la fehaciencia de la renuncia. Así, por ejemplo, estimó el TSJ. de Cataluña en su Sentencia de 20 de octubre de 2000 que la valoración de las circunstancias no debe limitarse en el presente caso a aquellos supuestos en los que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil, la fecha de los documentos privados hace prueba frente a terceros, sino que ha de admitirse que dicha eficacia frente a terceros se acredite o combata mediante otras pruebas admitidas en Derecho.<sup>4</sup>

Un criterio de carácter similar fue adoptado por el TS en su Sentencia de 9 de noviembre 2004. Tras recordar el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento que la renuncia debe comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos, concluyó que dicha circunstancia no concurría en el supuesto de autos, al haberse otorgado una escritura pública posterior para intentar subsanar tal omisión formal. En palabras del Tribunal "(...) *Este otorgamiento demuestra que los interesados no habían concedido al dato de aparecer en la escritura de compraventa que 'el transmitente había recibido una suma de dinero en concepto de IVA' el valor de una renuncia tácita o implícita de la exención de dicho Impuesto*".<sup>5</sup>

De cualquier manera conviene tener presente que no existe obstáculo legal alguno para considerar como

renuncia expresa a la exención la repercusión del IVA reflejada en una escritura pública de transmisión de los inmuebles de que se trate. Y es que la renuncia a la exención en el IVA no debe suponer que se contenga expresamente en la escritura de compraventa dicha mención, bastando al efecto con que en la misma se haga constar que el comprador entrega al vendedor una suma de dinero en concepto del citado Impuesto. Este ha sido, además, el criterio mantenido por la DGT desde su Resolución de 10 de mayo de 1996, en la que se declaró que "*A efectos de esta renuncia es suficiente que en la escritura pública se haga constar el gravamen por el IVA, aunque no aparezca literalmente una renuncia expresa por el transmitente a dicha exención*".<sup>6</sup>

En consecuencia cabe entender que no resulta esencial el hecho de que figure literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA. Será suficiente con la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa de cara a acreditar que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al Impuesto.<sup>7</sup>

Cuestión distinta es que dicha circunstancia deba ir unida a los correspondientes documentos en los que las partes se comuniquen las referencias requeridas por la norma. Téngase presente que, aun cuando la repercusión del IVA reflejada en la escritura pública pueda estimarse como una renuncia expresa a la exención, se exige siempre que el comprador comunique sus circunstancias al transmitente, no admitiéndose la renuncia en caso contrario. Y, a este respecto, resulta insuficiente la mera mención de la repercusión efectuada en documento público<sup>8</sup>, no existiendo tampoco

<sup>4</sup> Como es sabido el citado precepto del Código Civil establece que "*La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio*".

<sup>5</sup> Por su parte en su Sentencia de 14 de marzo de 2006 reconoció el Alto Tribunal la existencia de renuncia tácita a la exención en aquellos casos en los que conste que ambas partes aseveran en la escritura que el transmitente ha repercutido y retenido a la parte compradora el IVA, solicitando la no sujeción al Impuesto.

<sup>6</sup> Dicho criterio fue mantenido por la DGT en Resoluciones posteriores tales como la de 23 noviembre 2004, en la que se consideró comunicada fehacientemente la renuncia al haberse hecho constar en escritura pública que el transmitente recibió una suma de dinero en concepto de IVA, si bien no figuraba la renuncia expresa a la exención. "*En todo caso –precisó el citado Centro Directivo– se exige la declaración suscrita por el adquirente en la que éste acredite su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado*".

<sup>7</sup> Así lo declaró el TS, entre otras, en su Sentencia de 14 de marzo de 2006.

<sup>8</sup> Véanse, acerca de esta cuestión, las Resoluciones del TEAC de 10 de julio y de 8 de septiembre de 1998.

comunicación fehaciente de la renuncia efectuada por parte del transmitente al adquirente, como ya se ha indicado, cuando la misma se realiza en un documento privado que no cumple los requisitos exigidos por el art. 1227 del Código Civil.<sup>9</sup>

Nos hallamos pues ante la existencia de un riguroso formalismo que, sin embargo, ha tratado de atemperarse por la Administración estimando que, a pesar de que en la escritura pública de compraventa no figure literalmente una renuncia expresa del transmitente a la exención de IVA, es suficiente con la inclusión de reiteradas menciones a la repercusión del citado Impuesto realizadas por el transmitente al objeto de acreditar que ambas partes manifiestan con eficacia frente a terceros su intención y conocimiento indubitado de que la entrega queda sujeta efectivamente a IVA.

Un ejemplo de lo anterior lo encontramos en la Resolución del TEAC de 29 de abril de 1998, que consideró suficientemente acreditada la referida circunstancia mediante la presentación de diversos documentos anteriores a la escritura de compraventa y de tres facturas (pagos anticipados) en las que se repercutía el IVA. Tal y como puso de manifiesto el TEAC en dicha Resolución, *“Si bien en la escritura pública de compraventa no apa-*

*rece literalmente una renuncia expresa del transmitente, sí resulta evidente que, con las reiteradas menciones efectuadas a la repercusión del IVA llevada a cabo por éste, queda perfectamente claro que ambas partes manifiestan con eficacia respecto de tercero, como lo es la Hacienda Pública, su intención y su conocimiento indubitado de que la entrega de bienes realizada quede sujeta y lo esté efectivamente al IVA, que es la finalidad perseguida por el Reglamento del Impuesto al exigir la comunicación fehaciente de la renuncia”*. En parecidos términos se expresó el TEAC en su Resolución de 10 julio de ese mismo año, al afirmar que *“La repercusión del IVA reflejada en la escritura pública puede entenderse como una renuncia expresa a la exención”*. Por su parte, en su Resolución de 19 de diciembre de 2007 señaló el TEAC que, una vez cumplida la condición del adquirente de ser empresario con derecho a deducción total de las cuotas soportadas, el ejercicio de la renuncia a la exención por parte del transmitente no exige necesariamente que se haga de manera expresa en escritura, pudiendo acreditarse dicha voluntad de forma explícita o implícita por cualquier otro medio.<sup>10</sup>

De este modo parece darse a entender que lo esencial en estos casos no es tanto la constancia en la escritu-

<sup>9</sup> Este fue el criterio adoptado, a título de ejemplo, por la Sentencia del TSJ. de Aragón de 12 de julio de 1999.

<sup>10</sup> En similares términos se han manifestado, además, diversos tribunales superiores de justicia. Por ejemplo, el TSJ. de Castilla y León afirmó en su Sentencia de 18 de marzo de 2000 que *“No hay que estar al dato meramente formal, sino al dato real, de manera que aunque no se cumplan formalmente todos los requisitos exigidos por el art. 8.1 del RIVA, si se cumple con la finalidad del precepto, habrá de declararse válidamente efectuada la renuncia”*. La Sentencia del TSJ. de Andalucía (Sevilla) de 9 enero 2002 otorgó validez a una renuncia a la exención articulada mediante la declaración efectuada por el vendedor en la escritura de venta de la sujeción de la operación a IVA y de su renuncia expresa a la exención, estimando que dicha renuncia resultaba válida *“por gozar dicha declaración de la presunción de veracidad”*. Las Sentencias del TSJ. de Cataluña de 2 y de 31 de octubre 2002, tras reconocer que la circunstancia de que en la escritura se recoja que las partes contratantes hacen constar que la transmisión formalizada constituye una transmisión empresarial de bienes inmuebles sujeta al IVA nada aporta a la calificación del hecho imponible en cuanto a su sujeción por el citado Impuesto o por ITPyAJD (piénsese que las partes podrían perfectamente haber incurrido en un error al calificar el negocio como hecho imponible de un impuesto, siéndolo de otro declarando así y pagando erróneamente un impuesto), precisaron a continuación que *“Sin embargo, la comunicación fehaciente no supone más que ser suficiente o tener los requisitos necesarios para que en virtud de ella se crea lo que dice o ejecuta, y ello se cumple haciendo constar que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA., aunque no aparezca literalmente una renuncia expresa por aquél a la mencionada exención”*; de este modo estaba reconociendo el Tribunal que, a pesar de que no aparezca literalmente en la escritura pública una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, habiéndose reflejado la repercusión con la constancia de que en esa escritura pública el transmitente ha recibido una suma de dinero, no cabe ninguna duda de que adquirente y transmitente manifiestan con eficacia respecto a terceros, es decir, la Hacienda Pública, su intención y conocimiento indubitado de que la operación quede sujeta al IVA. Ya con anterioridad este mismo Tribunal (el TSJ. de Cataluña), en su Sentencia de 22 julio 2002 afirmó que la exigencia de que la renuncia a la exención en el IVA deba comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes se cumple suficientemente con la repercusión del Impuesto, aunque no aparezca literalmente una renuncia expresa por el transmitente a dicha exención. Véanse para finalizar la Sentencia del TSJ. de Asturias de 19 diciembre de 2002 (en la que se señaló que la circunstancia de que no aparezca literalmente en la escritura pública una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA estando, sin embargo, reflejada la repercusión, es suficiente para entender que adquirente y transmitente manifiestan con eficacia frente a la Hacienda Pública su intención y su conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA) y las Sentencias del TSJ. de Murcia de 25 septiembre de 2002 y de 21 de mayo, 23 de julio y 29 de noviembre de 2003; en todas ellas se señala que *“Si bien es cierto que la vendedora no renunció expresamente a la exención en la escritura, reconoció, sin embargo, haber recibido el importe del IVA, debiéndose entender por tanto comunicada fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención de forma simultánea a la realización de la compraventa y entrega de los bienes”*.

ra del término “renuncia”, sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que garantizar la posición del adquirente frente a repercusiones no queridas. Y dicho objetivo podrá alcanzarse, bien mediante la inclusión de la referida expresión en la escritura o a través de la incorporación de cualquier otro término del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, propiciándose así una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen.

Adviértase, además, que el art. 8. párrafo primero del RIVA se refiere únicamente a la renuncia de la exención, imponiendo eso sí la obligación de su comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes. Significa ello que lo esencial será que el adquirente conozca fehacientemente dicha renuncia, lo que tendrá lugar cuando se haya consignado en la escritura que la transmisión está sujeta a IVA y que el vendedor ha repercutido el Impuesto sobre la parte compradora.<sup>11</sup>

Existen diversas normas especiales relativas a la renuncia a la exención tratándose de adquisiciones de inmuebles efectuadas mediante subasta judicial. Ya en su día la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introdujo, a través del apartado décimo de su art. 5, una nueva Disposición Adicional Sexta en la Ley 37/1992 al objeto de reconocer determinadas facultades al adquirente de bienes y servicios siempre y cuando concurren dos requisitos, a saber: que se trate de una entrega de bienes o de una prestación de servicios realizada en un procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa; y que el adjudicatario tenga la condición de empresario o profesional. Pues bien, entre dichas facultades figuraba la relativa a la renuncia a la exención en operaciones inmobiliarias, permitiéndose así al adquirente efectuar la renuncia en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Ciertamente en el presente caso se planteaba un problema fundamental no resuelto de forma expresa por la norma: la consideración de la renuncia a la exención como un derecho que el art. 20. Dos de la LIVA reconoce a los sujetos pasivos, al margen de que dicha renuncia

beneficie también al adquirente. Debido precisamente a ello la nueva normativa se encargó de alterar dicho esquema al permitir al adjudicatario efectuar la renuncia en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Obsérvese no obstante que, si bien el citado precepto fue diseñado para aquellos casos en los que la inactividad del sujeto pasivo provoca perjuicios al adjudicatario al imposibilitar que pueda renunciarse a la exención (derivándose de ello la consiguiente liquidación por la Modalidad de TPO), nada se señala a este respecto de manera expresa. Dada esta situación, ¿Podría el adjudicatario hacer uso de dicha facultad aun cuando el sujeto pasivo se negara de forma inequívoca a efectuar la renuncia? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Y ello debido a que no puede afirmarse que exista una actuación “en nombre y por cuenta del sujeto pasivo” cuando éste se limita únicamente a manifestar una voluntad contraria a la pretendida por el adjudicatario. Hemos de reconocer, sin embargo, que se trata de un supuesto que difícilmente llegará a plantearse en la práctica. Por otra parte parece lógico pensar que, habiéndose ejercitado esta facultad, carecerá de sentido la exigencia contenida en el art. 8 del RIVA, no siendo necesario que la renuncia se comunique fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes.

¿Qué consecuencias se derivan de esta renuncia a la exención? Tal y como precisa la DGT en su Resolución de 5 de mayo de 2009, planteada por una entidad de crédito que aplicaba una prorrata especial y que, por razón de su actividad, resultaba adjudicataria, mediante la figura de la dación en pago de deuda, de determinados bienes de naturaleza inmobiliaria, procediendo a la venta inmediata de este conjunto de bienes inmuebles y pretendiendo instar del transmitente (esto es, del que da en pago) la renuncia a la exención en aquellos supuestos en los que la entidad preveía que la posterior entrega estuviese sujeta y no exenta de IVA, en el supuesto de que se renuncie a la exención las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición por parte de un sujeto pasivo en prorrata especial de distintos bienes inmuebles cuyo destino (siguiendo unos criterios razo-

<sup>11</sup> En este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 julio de 2000 concluyó que debía entenderse cumplido el requisito de la renuncia a la exención del IVA como consecuencia de la existencia conjunta de un documento privado a través del cual se exteriorizaba tal renuncia y de diversas estipulaciones contractuales en las que se hacía mención a la repercusión del citado Impuesto.

nables y debidamente justificados) sea previsiblemente la realización de operaciones sin exención del Impuesto podrán ser objeto de deducción.

Así las cosas estimó la DGT que en el supuesto analizado la entidad de crédito podría pedir al transmitente del bien inmueble que renuncie a la exención y repercuta el tributo al adquirente, el cual podría deducirlo de manera íntegra. A juicio del citado Centro Directivo constituye un criterio razonable atender a la naturaleza del bien sobre el que recae la exención cuya aplicación pretenda renunciarse, toda vez que, en función de dicha naturaleza, resulta posible prever si en la posterior entrega cabrá, a su vez, la renuncia a la exención o no. Y en el caso de que se siguiese el criterio relativo a la naturaleza del bien podría solicitarse al transmitente la renuncia a la exención tratándose de bienes tales como almacenes, locales, oficinas, plazas de garaje, naves industriales y suelo urbanizable en curso (ya sea éste programado o no).

En cambio considera la DGT que no resultaría razonable solicitar la renuncia a la exención respecto de aquellas adjudicaciones de inmuebles terminados que constituyesen residencias unifamiliares, residencias colectivas o trasteros ya que, en la mayoría de los casos, la posterior entrega efectuada estaría exenta de IVA, sin que en estos casos sea previsible que se renuncie a la exención con ocasión de su venta posterior. En opinión del citado Centro Directivo el destino previsible del inmueble debe estar debidamente justificado por elementos objetivos, pudiendo ser objeto de comprobación posterior. Y, en el hipotético caso de que se alterase el destino inicialmente previsto, habría que proceder a la rectificación de las deducciones practicadas, siendo ésta obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

A través de su Resolución de 28 de abril de 2009 analizó el TEAC una operación de compraventa de un inmueble efectuada entre una Sociedad X (compradora) y una persona física A (vendedora), representada por el señor B, la cual resultó formalizada mediante escritura pública en diciembre de 2003. En dicha escritura no se hizo constar la repercusión del IVA. Con posterioridad, en octubre de 2004 se formalizó ante Notario una escritura de rectificación de la anteriormente citada escritura de compraventa de diciembre de 2003 entre la Sociedad X y la Sociedad Y, en la que se manifiesta que el

señor B intervino erróneamente en la escritura de 2003 en nombre del señor A, ya que en realidad representaba a la Sociedad Y. Así las cosas se manifiesta que la venta real se efectuó entre las Sociedades X e Y, ya que esta última Sociedad había adquirido en documento privado previamente al señor A el inmueble objeto de la operación, que fue elevado a documento público en la misma escritura de rectificación. De dicha escritura consta, además, presentada su autoliquidación por ITPyAJD, declarándose el acto exento. En el año 2005 la Comunidad Autónoma formuló propuesta de liquidación en relación con la compraventa formalizada en el año 2003 a cargo de la Sociedad X en concepto de ITPyAJD (Modalidad de TPO), al tipo del 7%. El interesado presentó recurso de reposición y posterior reclamación económico-administrativa ante el TEAR, que la desestimó, recurriéndose posteriormente en alzada ante el TEAC.

Tal y como señala el TEAC, de cara a que la transmisión del inmueble vendido en el año 2003 hubiera estado sujeta al IVA (lo que hubiera excluido la aplicación del ITP) habría sido necesario que el vendedor tuviera la condición de sujeto pasivo y, además, que la operación no estuviera exenta en este Impuesto o, de estarlo, que el vendedor hubiera renunciado a la aplicación de la exención, cumpliéndose los restantes requisitos del art. 20.Dos de la LIVA. Pues bien, ninguna de estas condiciones aparecía cumplida en el supuesto analizado. De hecho la vendedora era una persona física de la que ni siquiera se invocó su condición de sujeto pasivo por el IVA. Y el objeto de la compraventa lo constituía una segunda transmisión de vivienda que, como tal, se encontraba exenta de IVA, no formulándose en la escritura ninguna renuncia a la exención ni acreditándose además el cumplimiento de los restantes requisitos exigidos.

Por otra parte estimamos que carecía de toda relevancia la pretensión defendida por el recurrente en el sentido de que sólo existió una venta (la efectuada entre las Sociedades X e Y), ya que la venta documentada en la escritura de 2003 resultó inexistente, al haberse producido algún tipo de error en la determinación de la persona del vendedor, tal y como se pretendía justificar a través de una posterior escritura pública de rectificación de 2004.<sup>12</sup>

Tal y como precisa el TEAC, invocar en una escritura posterior de rectificación en la que intervienen, no el vendedor de la escritura de 2003 cuya rectificación se

pretende, sino el comprador y un tercero para modificar aquélla, no puede tener eficacia alguna. Más bien parece que lo que se ha pretendido es interponer a una persona ajena en una operación (la venta efectuada en el 2003), que ya estaba consumada en la fecha de la escritura de rectificación. Adicionalmente se pretendía hacer valer por la recurrente como prueba de la sujeción al Impuesto de la operación inmobiliaria una escritura de rectificación notarial de fecha posterior a la operación de compraventa.

Ya en un supuesto de carácter similar el TS, a través de su Sentencia de 9 de noviembre de 2004, señaló que sin la previa o coetánea declaración suscrita por el adquirente, y teniendo en cuenta la necesidad de otorgar escritura de subsanación, no puede entenderse válidamente efectuada la renuncia a la exención en el IVA. Pues bien en base a ello el TEAC acordó desestimar el recurso y confirmar la liquidación girada por la Comunidad Autónoma en el año 2005 por el ITPyAJD, concluyendo que para que tenga validez la renuncia a la exención del IVA en una transmisión de un inmueble, tanto la renuncia del transmitente como la declaración del adquirente ha de ser previa o simultánea a la entrega, sin que tenga valor a este respecto una escritura rectificativa.

De cualquier manera, y de conformidad con lo declarado por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 17 de junio de 2009, resulta procedente la renuncia a la exención en el IVA en aquellos supuestos en los que consta en la escritura de compraventa la repercusión del citado Impuesto, debiendo entenderse cumplida la condición relativa a la comunicación fehaciente. Se reconoce así que no constituye un requisito esencial que la renuncia a la exención del IVA aparezca literalmente en la escritura. En efecto, no se requiere que figure de manera literal 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, ya que de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación quede sujeta a gravamen por el citado Impuesto.

En opinión de la Audiencia, 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 garantizar la posición del adquirente frente a repercusiones no queridas. Y este fin puede ser alcanzado, bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura o, en su caso, a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia (explícita o implícitamente) a la exención, lo que propicia una opción en favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen. Concretamente en el supuesto de autos analizado por el órgano judicial constaba en la escritura de compraventa la repercusión del IVA al 16% (tipo de gravamen aplicable por aquel entonces), motivo por el cual se estima cumplida la condición de la comunicación fehaciente, existiendo realmente renuncia a la exención.

Con posterioridad declaró a este respecto el TS a través de su Sentencia de 14 de octubre de 2010 que, dado un supuesto de renuncia a la exención en el IVA en el que, con posterioridad, se otorga una escritura pública de rectificación dejando sin efecto dicha renuncia, resulta procedente confirmar la liquidación girada en concepto de IVA, al no haberse acreditado en la instancia que las partes incurrieran en error en su declaración inicial. Ahora bien, a pesar de ello el Alto Tribunal procede a la anulación de la sanción por falta de motivación de la culpa.

Por su parte, mediante Sentencia de 20 de enero de 2011 el Alto Tribunal se encargó, de entrada, de recordar, al hilo de la cuestión relativa a si, en orden a la efectividad de la renuncia a la exención, se cumplieron o no los requisitos establecidos en el art. 8.1 del Reglamento del IVA relativos a la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble y a la declaración del adquirente en donde se haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción, que dicha renuncia queda sometida al cumplimiento de los siguientes requisitos: que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actué

<sup>12</sup> Ciertamente la primera venta que se produjo no ofrece duda alguna. La vendedora era la titular registral, y así se dijo acreditado además en la propia escritura, del inmueble transmitido y consistente en su venta al comprador definitivo (la Sociedad X), que la aceptó y pagó a la primera el precio acordado, quien reconoce el haberlo recibido.

en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición; y que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente y que este comunique fehacientemente a aquel la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

Como ya se ha analizado tradicionalmente la doctrina administrativa ha puesto de manifiesto a este respecto que resulta claro que la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condiciona su validez, de forma que no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos, sino que han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que éste último ha de dejar constancia expresa de la renuncia a la exención, y no en cualquier momento, sino previa o simultáneamente a la entrega del bien.

Con carácter general la LIVA destaca como requisito absolutamente fundamental que el adquirente realice actividades empresariales y goce del régimen de deducción total del IVA y se remite al Reglamento para la concreción de los requisitos y forma de la renuncia. Por su parte el Reglamento regulador del citado Impuesto adiciona como requisitos complementarios la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de bienes y la declaración del adquirente, en donde se haga constar la condición de derecho pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones del bien inmueble. Se trata de unos requisitos de inexcusable cumplimiento para el contribuyente si quiere beneficiarse del régimen de renuncia de exención del IVA, de manera que no caben posturas intermedias. O ha cumplido todos y cada uno y debe gozar del régimen de la renuncia, o no, en cuyo caso se entiende que la renuncia no tiene eficacia frente a la Hacienda pública y éste debe aplicar el esquema tributario común.

Tal y como puso de manifiesto el TS en su Sentencia de 9 de noviembre de 2004 el art. 8.1 del Real Decreto 1624/1992 exige como garantía de los derechos e intereses de todas las partes afectadas que la renuncia deba comunicarse fehacientemente al adquirente, con carácter previo o simultáneo a la entrega de los terrenos y, además, que, en todo caso, la renuncia (que se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo) se

justifique con una declaración suscrita por el adquirente en la que este haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total de IVA soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes (declaración que, lógicamente, tiene que ser, asimismo, coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia).

Ello se explica por el hecho de que se ha querido revestir a la renuncia de un carácter formalista que condiciona esencialmente su validez. Inicialmente el TS negó la pretendida virtualidad de la llamada “renuncia tácita o implícita” a la exención, al enfatizar que el cumplimiento estricto de los requisitos formales establecidos en el art. 8.1 del RIVA constituyen una condición esencial para la validez de dicha renuncia.

Con posterioridad, sin embargo, y adoptando una postura mucho menos rigurosa y más antiformalista, afirmó el TS en su Sentencia de 13 de diciembre de 2006, a propósito de una operación de adquisición de un establecimiento de hostelería, que “*A tenor del art. 20, apartado 2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del propio art. 20 (segundas o ulteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguientes requisitos:*

- a) *Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.*
- b) *Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes adquisiciones.*

*A estos dos requisitos materiales o sustantivos, el art. 8.1 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, añade dos requisitos formales: c) La renuncia deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición del correspondiente bien inmueble. El derecho a la deducción no es una consecuencia de la renuncia a la exención sino un requisito de la misma; en cambio, sí es una consecuencia el ejercicio del derecho a deducir. La declaración suscrita por el adquirente constituye, pues, el justificante de la renuncia de aquél y deberá comu-*

nicarla al transmitente; d) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y el transmitente deberá comunicar fehacientemente el adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes para que el adquirente conozca cual va a ser el régimen de tributación aplicable a la operación, esto es, para dotar al mismo de la necesaria seguridad jurídica. La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, en cuanto comporta por un lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

Estas exigencias formales han de ser apreciadas desde la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”.

Estimó así el TS que la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

La opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cum-

plimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del Impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

En todo caso subrayó el Alto Tribunal en su Sentencia de 20 de enero de 2011 que dicha renuncia a la exención del IVA por el sujeto pasivo no necesita de renuncia expresa por el transmitente en escritura pública, siendo suficiente con que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. La renuncia a la exención del IVA se concibe así como un acto inter-partes y no ante la Hacienda Pública, expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias.

Y, a pesar de que, en ocasiones, la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter que condicione esencialmente su validez, no basta con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos materiales indicados con anterioridad, sino que han de reflejarse y comunicarse por escrito al transmitente, de la misma forma que éste ha de dejar constancia de la renuncia a la exención, la cual debe ser comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien, pero resulta claro que en precepto alguno se exige que deba reflejarse necesariamente en documento público.

A juicio del Alto Tribunal la necesidad de notificación “fehaciente” no implica necesariamente intervención del Notario, si bien ha de existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido a este respecto la DGT en su Resolución de 10 de mayo de 1996 que se considera “renuncia comunicada fehacientemente” la constancia en escritura pública de que el transmi-

tente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros.

En resumen, de conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal 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, ya que de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA. Es suficiente pues con que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que se requiera la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. En palabras del Alto Tribunal *“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, pudiendo dicho fin 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 esta misma línea se sitúan las Sentencias del Alto Tribunal de 14 de marzo de 2006 y de 24 de enero de 2007.<sup>13</sup>

Y, dado que no resulta exigible que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA, no puede negarse validez a tal comunicación por el hecho de que no se haya entregado a la Administración tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al transmitente como sujeto pasivo del Impuesto que ha de renunciar, en su caso, a la exención. Pero ninguna norma exige que tal comunicación se realice en documento público; por eso una escritura en la que el representante de la sociedad transmitente manifiesta que ha recibido del comprador por el concepto de IVA una cantidad que satisface la exigencia de que se haya comunicado fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del inmueble.

En el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal de la propia escritura de venta del inmueble cabía inferir la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente. Concretamente del contenido de la escritura pública de venta de la vivienda en la que se hacía constar que la operación a la que se refería la escritura era acto sujeto al IVA y al efecto

<sup>13</sup>. Añadió asimismo el Alto Tribunal en este último pronunciamiento que, al amparo de la regulación aplicable, resulta exigible que el adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado, lo que supone que, estando sujeto el obligado tributario a la regla de prorrata, ésta sea del 100%. Y, dado un supuesto en el que un sujeto pasivo del Impuesto declaró como actividad principal la actividad de arrendamiento de inmuebles, siendo la actividad con mayor volumen de ingresos en los períodos objeto de comprobación la de venta de inmuebles adquiridos previamente por el propio obligado tributario, y teniendo presente además que, con carácter accesorio, el sujeto pasivo realizaba la actividad de prestación de servicios de la propiedad inmobiliaria (concretamente, en el ejercicio de su actividad el sujeto pasivo realizaba conjuntamente operaciones que originaban el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas con otras operaciones que no originan el derecho a dicha deducción, de manera que se encontraba sujeto a la regla de prorrata), a pesar de que el sujeto interpretó que cuando la normativa del IVA exige para la renuncia a la exención la plena deducción de las cuotas del Impuesto soportado en las correspondientes adquisiciones no se está refiriendo a la deducibilidad total de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo en toda su actividad empresarial, sino a la deducibilidad de las cuotas soportadas en cada adquisición concreta, resuelve el Tribunal que, a efectos de la renuncia a la exención, se requiere que la entidad adquirente tenga derecho a la plena deducción de impuesto soportado.

la representante de la entidad vendedora manifestó que había recibido del comprador por tal concepto una determinada cantidad, deduciéndose claramente que, aunque no constaba de forma expresa el término renuncia, de la misma cabía inferir, sin posibilidad de duda alguna al respecto, cual era la voluntad común de las partes, pudiendo producirse dicha renuncia de forma tácita o implícita.

De este modo, a la hora de entrar a 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 art. 8.1 del Reglamento del IVA (en concreto, la comunicación fehaciente 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), afirma el Tribunal a través de la presente Sentencia de 20 de enero de 2011 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, ya que de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

No se requiere pues que conste literalmente una renuncia expresa en la escritura, siendo suficiente con hacer constar la repercusión del Impuesto que manifiesta la intención de las partes de sujetar la operación a gravamen, procediendo de este modo la renuncia implícita a la exención por la transmitente. De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal 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, pudiendo alcanzarse dicho fin 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.<sup>14</sup>

Con posterioridad, mediante Sentencia de 11 de febrero de 2011, volvió a analizar el TS la cuestión relativa a la renuncia a la exención en el IVA. Al amparo de la regulación legal existente parece razonable estimar que la renuncia expresa ha de ser recogida en la primera copia de la escritura, no en otro documento distinto, complementario o suplementario. Esta interpretación se avala, además, por la propia evolución normativa de, gravamen incrementado de IAJD aplicable en virtud de las sucesivas regulaciones introducidas por la Comunidad de Madrid. En relación con el concreto supuesto enjuiciado sólo se permitía gravar con el tipo incrementado si la referida renuncia se recogía de manera expresa en la escritura pública. Y, en el supuesto de autos, no se desprendía tal circunstancia; al contrario, la escritura pública recogía expresamente la sujeción al IVA y la exención resultaba acreditada con documentación distinta y ajustada a lo establecido en el art. 8 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el RIVA.

Como ya se ha señalado al inicio del presente trabajo, fue a partir de la aprobación de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, cuando dejó de resultar exigible que fuese en la escritura donde constase la referida exención, bastando con que se tratase de una escritura que documentase transmisiones de bienes inmuebles en que haya tenido lugar esa renuncia, lo que ya sí daría lugar a que esa documentación complementaria fuese tenida en cuenta para constituir el correspondiente hecho imponible. En efecto, hasta la entrada en vigor de la citada Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, el tipo incrementado que se analiza sólo se podía aplicar si la renuncia expresa se recoge en la escritura.

A juicio del Tribunal el hecho de que el tipo incrementado se aplique en el caso de que la renuncia en cuestión se recoja en la escritura y no se aplique si no

<sup>14</sup> Recuérdese que en esta misma línea se había pronunciado con anterioridad el Tribunal a través, entre otras, de sus Sentencias de 5 de octubre de 2005, 14 de marzo de 2006 y 24 de enero de 2007.

## EL FUNDAMENTO DE LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN SE SITÚA EN LA NECESIDAD DE EVITAR LAS CONSECUENCIAS DE LA RUPTURA DE LA CADENA DE LAS DEDUCCIONES PRODUCIDA POR LAS EXENCIONES, DADO QUE ÉSTAS, POR LAS OPERACIONES INMOBILIARIAS, NO OTORGAN EL DERECHO DE DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS EN LA ADQUISICIÓN DE LOS BIENES

consta en la escritura contribuye a facilitar al sujeto pasivo la prueba de la existencia de la renuncia a la exención del IVA, que se impondrá frente a todos y frente a la Administración tributaria, de acuerdo con lo que se dice en el art. 1218 del Código Civil, respecto del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, y respecto de las declaraciones que en ellos hicieran los contratantes, que harán prueba contra ellos y sus causahabientes. En definitiva, es esa facilidad probatoria, es la seguridad jurídica que se gana por el sujeto pasivo la que opera como justificación del distinto tipo impositivo.

La reforma legal que llevó a efecto la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, y las leyes posteriores que repiten esa regulación, alteraron dicha situación e introdujeron un trato muy parecido al que se recoge en el art. 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de la renuncia a las exenciones reguladas en los núms. 20º, 21º y 22º apartado uno del art. 20 de la Ley 37/1992 a la exención de IVA a los efectos de no sujeción de la operación al ITPO. Y es que al amparo de la vigente regulación la prueba de la renuncia a la exención se puede hacer por documentos complementarios y distintos a la escritura o al acta.

Como ya sabemos el art. 20.Dos de la Ley 20.Dos de la Ley 37/1992, en relación con el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, prevé que la renuncia a la exención del IVA exige el cumplimiento de tres requisitos, a saber: que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional; que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición; y que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente y que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente

la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

De un tiempo a esta parte la jurisprudencia ha venido reconociendo que, pese a exigir la ley una forma expresa de renuncia, este requisito formal puede entenderse cumplido de modo tácito siempre que sea eficaz frente a terceros, en concreto frente a la Hacienda Pública, pues se persigue únicamente el carácter *ad probationem* de esa declaración. Pues bien, en el concreto supuesto analizado por el Tribunal a través del presente pronunciamiento se renunció a la exención y en consecuencia, resultó eficaz, no sólo a efectos del IVA sino que debe ser extensible a todos los impuestos, incluido el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La jurisprudencia ni la ley limitan la eficacia de la renuncia.

Con carácter general la transmisión de un edificio de oficinas documentada en escritura pública de compraventa está sujeta, en principio, al IVA sin que pueda considerarse incluida la operación entre los supuestos de no sujeción al citado Impuesto del art. 7.1.a) de la Ley 37/1992. Se trata además de una operación sujeta al IVA en la que, en principio, concurre la exención prevista para las segundas y posteriores entregas de edificaciones, prevista en el art. 20.2.22 de la Ley 37/1992, implicando la renuncia a la exención, es decir, la tributación por el IVA, la no tributación por el ITPyAJD, de acuerdo con el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

Como ya se ha señalado la posibilidad de renuncia a la exención del IVA está prevista en el art. 20.2, de la Ley 37/1992, que establece que “*Las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo*”

que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones”. Constituye pues un requisito absolutamente fundamental que el adquirente realice actividades empresariales y goce del régimen de deducción total del IVA y se remite al Reglamento para la concreción de los requisitos y forma de la renuncia. Por su parte, el Reglamento del IVA establece en su artículo 8 que *“La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”*.

Se adicionan así, como requisitos complementarios, la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de bienes y la declaración del adquirente, en donde se haga constar la condición de derecho pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones del bien inmueble. Ciertamente se trata de unos requisitos de inexcusable cumplimiento para el contribuyente si quiere beneficiarse del régimen de renuncia de exención del IVA, de manera que no caben posturas intermedias.

A tenor de lo señalado en el art. 20, apartado 2, de la Ley 37/1992, el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del citado precepto (segundas o ulteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguiente requisitos. En primer lugar, que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Y, en segundo término, que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición. A estos dos requisitos materiales o sustantivos, el art. 8.1 del RIVA añade dos requisitos formales. En primer lugar, el transmitente deberá comunicar fehacientemente al

adquirente la renuncia a la exención con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes para que el adquirente conozca cual va a ser el régimen de tributación aplicable a la operación, esto es, para dotar al mismo de la necesaria seguridad jurídica. Dicha obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, en cuanto comporta por un lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del RDLeg. 1/1993, pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones. Y, en segundo término, la renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición del correspondiente bien inmueble. El derecho a la deducción no es una consecuencia de la renuncia a la exención sino un requisito de la misma; en cambio, sí es una consecuencia el ejercicio del derecho a deducir.

Como ya sabemos el fundamento de la renuncia a la exención se sitúa en la necesidad de evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, dado que éstas, por las operaciones inmobiliarias, no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

A través de la aplicación del mecanismo de la renuncia a la exención se persigue evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación. Y, considerando que el efecto que se persigue es permitir el ejercicio de las deducciones, la renuncia a la exención sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

La opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del Impuesto. Ahora bien, puesto que la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del IVA a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

La renuncia a la exención del IVA por el sujeto pasivo no necesita de renuncia expresa por el transmitente en escritura pública. Basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de las condiciones para la misma, siendo estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros ni presentar una declaración suscrita por el adquirente ante la Administración de Hacienda de su domicilio fiscal. Tal y como precisa el TS se trata de una especie de acto inter partes y no ante la Hacienda Pública, expreso y con comunicación por escrito de ciertas circunstancias. No puede, pues, negarse validez a la comunicación por el hecho de que no se entregue a la Administración Tributaria con carácter previo a la realización de la operación. La norma únicamente exige que tal comunicación se realice al adquirente. Pero no es exigible, en ningún caso, que el adquirente comunique a la Hacienda Pública que cumple los requisitos exigidos para una válida renuncia a la exención del IVA.

Como ya se ha señalado tradicionalmente la renuncia se ha querido revestir de un cierto carácter formalista que condicione esencialmente su validez, no bastando con que pueda probarse que se cumplen los dos primeros requisitos materiales enunciados con anterioridad, sino que han de reflejarse y comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien. Ahora bien en ningún precepto se señala que resulte exigible que deba reflejarse necesariamente en documento público. La necesidad de notificación “fehaciente” no implica ne-

cesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. 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 en los documentos complementarios de la transmisión efectuada 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 el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal la Comunidad de Madrid consideró que la operación quedaba sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya que no le constaba la existencia de la renuncia a la exención del IVA por parte del transmitente, criterio que rectificó al acreditarse la existencia de la renuncia a la exención del IVA mediante documento privado entre las partes, lo cual sujetaba la operación al IVA y al gravamen de Actos Jurídicos Documentados. La sentencia recurrida centró la cuestión litigiosa exclusivamente en si el tipo aplicable a la operación realizada, en lo que hacía al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, es el básico o general del 0’5% o es el incrementado del 1’5%.

La Sala de instancia sostuvo que no procedía la aplicación del tipo incrementado del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por cuanto para ello es necesario que la renuncia a la exención del IVA contenida en el art. 20.Dos de la Ley 37/1992 se recoja de manera expresa en la escritura pública. La Comunidad de Madrid recurrente, asumiendo el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central recogido en la Resolución de 20 de febrero de 2002, sostuvo que la renuncia a la exención del IVA debía constar de forma expresa bien en la escritura pública bien en los documentos complementarios a la transmisión efectuada.

Y, tratándose en el caso de autos de una transmisión de un edificio de oficinas, instrumentada en escritura pública de 30 de mayo de 2000, el tipo aplicable en el Impuesto de Actos Jurídico Documentados venía determinado en la Ley 24/1999, de 27 de diciembre,

de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid. En el ejercicio de la competencia asumida el art. 3.Dos de la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, estableció los tipos de gravamen en la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, diciendo que *“Con efectos desde el 1 de enero de 2000, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base imponible los tipos de gravamen siguientes: “a) Con carácter general, en las primeras copias de escrituras y actas notariales se aplicará el tipo del 0,5 por 100. b) En las primeras copias de escrituras donde se recoja de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el artículo 20.Dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100”*.

Pues bien, a pesar de que la dicción literal del precepto transcrito da a entender que sólo cabe aplicar el tipo incrementado si la renuncia a la exclusión del IVA viene recogida de manera expresa en la primera copia de la escritura, no en otro documento distinto, complementario o suplementario de la escritura que documente la transmisión del bien inmueble, el TS considera que la renuncia a la exención del IVA no necesita de escritura pública; basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de condiciones para la misma, debiendo ser estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros. Y ello sobre la base de que ninguna norma exige que tales comunicaciones al transmitente y adquirente se realicen en documento público. Normalmente, la renuncia vendrá contenida en el propio documento notarial en el que se hace la transacción principal, pero ello no puede ser óbice para que el precepto pueda aplicarse también en aquéllos supuestos en que la renuncia venga recogida en otro documento independiente, sea o no notarial, pues otra interpretación sería desvirtuar la finalidad perseguida por la norma y un camino fácil para burlar la Ley.

Basta por tanto con que la renuncia a la exención del IVA conste de forma expresa en cualquier tipo de documento, bien sea en la escritura pública, bien en los documentos complementarios de la misma. Y, tal y como concluye el Tribunal, la Ley 24/1999 de la Comunidad de Madrid lo que quiso establecer fue la necesidad de aplicar el tipo incrementado del gravamen de Actos Jurídicos Documentados en aquellas segundas o ulteriores transmisiones de inmuebles en las que conste de forma expresa la renuncia a la exención del IVA, excluyéndose, en consecuencia, la aplicación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

En resumen, no hace falta, para gravar con el tipo incrementado de Actos Jurídicos Documentados, que la renuncia a la exención del IVA se recoja en escritura pública; basta con que la renuncia, siempre que sea expresa, se recoja en documentos complementarios de la escritura pública que documente la transmisión.

A este respecto puede consultarse igualmente la Sentencia del TSJ. de Madrid de 4 de noviembre de 2010, relativa a la aplicación de un tipo incrementado a las primeras copias de una escritura en la que se recoge de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el art. 20.Dos de la LIVA. De conformidad con lo declarado por el Tribunal hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2001, de 26 de diciembre, el tipo incrementado sólo resultaba de aplicación si la renuncia expresa se recogía en la propia escritura, pero no si se recoge en otro documento complementario.

Refiriéndose a la concurrencia del requisito relativo a la declaración por escrito del adquirente de ser sujeto pasivo del IVA y tener derecho a la deducción total del IVA soportado en la adquisición, señaló además el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 30 de diciembre de 2010 que no puede entenderse cumplido dicho requisito de forma implícita por la repercusión del IVA al adquirente en la escritura pública. Tal y como precisó el Tribunal la declaración del adquirente resulta necesaria en todo caso para que la renuncia tenga validez, debiendo ser coetánea a la comunicación fehaciente de la renuncia por el transmitente, siendo insuficiente a tal efecto la declaración formal del adquirente contenida en una escritura pública otorgada más de un año después de la de compraventa.

# Sentencias y consultas

20

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

### CORRESPONDENCIA GRAVAMEN-CONVENCIÓN

*Cesión de derechos recogida en resolución judicial. (S.T.S.J. de Murcia, 8 de julio de 2010)*

La cuestión objeto de controversia es, si está sujeto a ITP un Auto dictado en ejecución de una sentencia en un proceso de separación matrimonial, en el que los cónyuges son propietarios de una finca, y por el que se tenía por emitida declaración de voluntad consistente en la prestación del consentimiento para la venta de los derechos sobre la referida finca, y que presentado el anterior Auto el Registrador de la propiedad denegaba la inscripción de la finca a favor del comprador, manteniendo que la resolución judicial implica la obligación de los vendedores de formalizar la compraventa por medio de escritura pública y que en tanto no se formalice no había transmisión que inscribir. El juez acuerda con posterioridad que se designase un Notario para que prepare la oportuna escritura pública de compraventa.

La parte actora alega que presentó la resolución del Juzgado junto con una autoliquidación sin ingreso de cuota. Y que por tanto no existe transmisión patrimonial, siendo el otorgamiento de la escritura, una fase posterior a la declaración de voluntad consistente en la prestación del consentimiento de la cesión de los derechos que se ostenta sobre la finca. La Administración demandada entiende que la escritura en cuestión está sujeta al impuesto, ya que se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado.

Para la Sala, la existencia de la declaración de voluntad de la cesión de los derechos que compartía la cotitular de la finca es irrelevante, ya que es la posterior escritura la que debe tributar por la transmisión, al ser dicha escritura la que tienen acceso al Registro. Lo inscribible no es la cesión de derechos recogida en la resolución judicial, sino la futura escritura que

se otorgue, ya que en otro caso podría darse una doble imposición. Si se grava la compraventa, no debe gravarse el acto preparatorio de la misma (cesión de derechos). Por último procede recordar que el art. 9 RH prohíbe la inscripción en el Registro de las obligaciones de transmitir en un futuro el dominio o derechos reales sobre bienes inmuebles, que es lo que se acuerda en la escritura. Por lo expuesto, el Tribunal estima el recurso.

### ADJUDICACIÓN EN PAGO DE ASUNCIÓN DE DEUDAS

*Ampliación de capital mediante aportación de inmuebles gravados con préstamo hipotecario. (Consulta nº V0490-11 de 1 de marzo de 2011 de la DGT)*

En las operaciones de aumento de capital en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, sólo la diferencia entre aquéllos y éstas quedará cubierta por la ampliación de capital. Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituirá una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sin perjuicio de que concurra el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 del texto refundido de la Ley del impuesto.

# DGT

## EXCESOS DE ADJUDICACIÓN DECLARADOS

**Adjudicación de la vivienda por disolución de sociedad de gananciales a uno de los cónyuges quien asumirá la totalidad del préstamo hipotecario que la grava.** (Consulta nº V0759-11 de 24 de marzo de 2011 de la DGT)

En la disolución de la sociedad conyugal se pueden dar dos convenciones: Disolución de la sociedad conyugal y excesos de adjudicación.

❖ Disolución de la sociedad conyugal.

La escritura pública donde se documente la disolución de la sociedad conyugal estará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados pero resultará exenta del mismo en función del artículo 45.I. B) 3 del Texto Refundido.

❖ Excesos 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 TRLITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como donación si es lucrativo. A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los cónyuges, deberá

adjudicarse a cada uno los bienes correspondientes, 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. 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).

**Exceso de adjudicación en la extinción de condominio.** (S.T.S.J. de Castilla la Mancha, 6 de julio de 2010)

El debate queda reducido a si los bienes que integraban una comunidad de bienes eran divisibles o desmerecían mucho con su división. En este sentido, afirman los demandantes que, 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, según dicen, en un supuesto en que los bienes desmerecerían por su indivisión, ya que al dividirla también habría que dividir las instalaciones comunes.

Para la Sala, la naturaleza del negocio jurídico que se contempla 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); y en segundo lugar, que 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 (venta) su participación, y que dicha transmisión, o exceso en la adjudicación si se prefiere, está sujeta al impuesto.

## RECONOCIMIENTO DE DOMINIO

**Acción declarativa de dominio sobre un inmueble por usucapión.** (Consulta nº V0735-11 de 22 de marzo de 2011 de la DGT)

Un Juzgado mediante sentencia judicial declara, a favor de los consultantes, acción declarativa de dominio sobre un inmueble por usucapión y el consultante plantea si está sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Las letras C) y D) del apartado 2 del artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establecen que:

“2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

C) 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 los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

D) Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior.”

Del precepto transcrito, se deducen las dos premisas básicas del tratamiento del reconocimiento de dominio en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD):

- El reconocimiento de dominio a favor de persona determinada tiene la consideración de transmisión

patrimonial a efectos de la liquidación y pago del impuesto (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas).

- La acreditación del pago del impuesto en los términos regulados –o la exención o no sujeción – por la transmisión que se suple por el reconocimiento de dominio anula la consideración de este como transmisión onerosa y, por tanto, su sujeción a esta modalidad de ITPAJD.

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

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

Por lo tanto, si los consultantes no han tributado por el Impuesto, **deberán tributar por el reconocimiento de dominio en el momento actual**, sin que pueda entenderse que existe prescripción, porque es el propio reconocimiento de dominio el hecho imponible del impuesto.

#### PERMUTA

***Permuta del pago de pensión por alimentos a un hijo, por la propiedad del 50% de una vivienda.*** (Consulta nº V0923-11 de 6 de abril de 2011 de la DGT)

La operación supondría para el hijo, la adquisición de la parte de la propiedad de un bien inmue-

ble de su padre a cambio de la pensión por alimentos que quedaría extinguida, tributaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa al tipo de los bienes inmuebles y que estaría plenamente sometido a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al no ampararle la exención que se establece en el artículo 7.k) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, reguladora de dicho Impuesto.

Si el valor del inmueble no coincide con el de la pensión la adquisición tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados hasta el valor de la pensión y como donación por el exceso hasta el valor real del inmueble.

#### BASE EN CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

***Determinación de la base imponible en una concesión administrativa.*** (S.T.S. 24 de marzo de 2011)

La cuestión planteada en el recurso de casación, versa sobre la determinación de la base imponible de una concesión administrativa para la conducción, distribución y suministro industrial de gas canalizado.

La Sala considera oportuno aclarar que la entrada en vigor de la Ley 34/1998, supuso, por un lado, que todas las concesiones administrativas referentes al servicio público de suministro de gas por canalización desapa-

recieran y se convirtieran en autorizaciones administrativas, de las previstas en su Título IV; y, de otro lado, que desapareciera también la obligación de revertir bienes a la Administración concedente y, por tanto, la obligación para las empresas concesionarias de constituir y seguir dotando los correspondientes fondos de reversión, lo que, aplicado al objeto de la presente casación, determinó: a) que la concesión otorgada a través de la Orden de 25 de septiembre de 1998 a Enagas, S.A. pasara a ser una autorización administrativa constituida por tiempo indefinido; b) que dicha entidad no tuviera ya obligación de dotar el fondo de reversión con el propósito de reconstituir el valor económico de las instalaciones revertibles, atendiendo a las condiciones relativas a la reversión fijadas en la concesión; y, c) que, como consecuencia de lo anterior, atendiendo a la naturaleza y condiciones de la nueva figura contractual, a efectos de la determinación de la base imponible del ITP y AJD, ya no fuera posible acudir a las reglas acumulativas del art. 13.3 del TRITP y AJD, sino a las reglas alternativas del apartado 4 de dicho precepto, en concreto, a la recogida en la letra a), aplicando un porcentaje del 2% anual al valor de las instalaciones iniciales.

#### CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

**Compra de oro y metales preciosos a particulares.** (Consulta

*nº V1066-11 de 26 de abril de 2011 de la DGT)*

La delimitación entre el IVA y el ITPAJD se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario profesional, sus transmisiones quedarán sujetas a uno u otro impuesto, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos.

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

#### PATRIMONIO EMPRESARIAL

**Transmisión de licencia administrativa de una oficina de farmacia.** (Consulta nº V0571-11 de 8 de marzo de 2011 de la DGT)

La transmisión de una licencia administrativa de una oficina de farmacia estará no sujeta al Impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas según lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto. Únicamente quedarán sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados los inmuebles, si los hubiera, que formen parte de la transmisión.

#### RETRACTO CONVENCIONAL

**Cancelación registral del derecho de retracto convencional.**

(Consulta nº V0700-11 de 18 de marzo de 2011 de la DGT)

El derecho de retracto se constituye “por retención”. Cuando se efectúa una compraventa de bienes con pacto de retro se entiende que lo que se transmite equivale a los dos tercios del valor del bien, mientras que el derecho que retiene el vendedor, que se valora en el tercio restante, no es objeto de transmisión, por lo que no se liquidará en ese momento.

En la extinción del retracto, cuando finalmente se adquiere el resto del valor del bien, la liquidación que en dicho momento debe practicarse no es más que una complementaria de la primitiva por la que tributó el comprador, y se practicará sobre la “diferencia, si la hubiere, entre la base de la liquidación anteriormente practicada y el total valor comprobado de los bienes”.

Si al transmitir los bienes con cláusula de retro se practicó autoliquidación sobre una base imponible constituida por el precio declarado, siendo este igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado, deberá ahora practicarse liquidación por la diferencia, si la hubiere entre la base de la liquidación anteriormente practicada y el total valor comprobado de los bienes. Si la liquidación se practicó sobre una base constituida por el precio declarado, igual o mayor que el total valor comprobado del

bien, sin retener o descontar el valor del retractor, no exista tal diferencia que sirva de base, por lo que no procederá liquidación complementaria alguna.

Dada la incompatibilidad entre las distintas modalidades del ITP y AJD, la sujeción de la operación planteada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas excluye la posibilidad de practicar liquidación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, tanto en el caso de que proceda practicar liquidación complementaria, como en el segundo supuesto, en el que, aún no existiendo base imponible sobre la que girar liquidación, no por ello deja de constituir un acto sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales.

#### ▶ TRANSMISIÓN DE VALORES INMOBILIARIOS

**Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.** (S.T.S. 12 de mayo de 2011)

Una entidad mercantil adquiere el 94,78% del capital social de una sociedad, autoliquidando por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. Posteriormente, la entidad mercantil presentó escrito solicitando, al amparo de lo previsto en el art. 116 de la Norma Foral 6/2005, General Tributaria de Álava, se procediera a la rectificación de la autoliquidación presentada y, en consecuencia, a la devolución de lo indebidamente ingresado, más

los correspondientes intereses de demora, puesto que la operación de transmisión de las acciones representativas del 94,78% del capital social se hallaba exenta del ITP y AJD, en la medida en que, en este caso concreto, lo que se estaba transmitiendo no era un mero conjunto inmobiliario, sino un negocio que ya estaba en pleno funcionamiento, pues lo que pretendía la adquirente con la compraventa de los valores era impulsar su posicionamiento en el sector de las residencias para la tercera edad y discapacitados y no efectuar una transmisión encubierta de inmuebles mediante la interposición de figuras societarias.

Para la Sala, es preciso entrar a resolver si, a tenor de lo establecido en el art. 108 de la LMV, debe aplicarse o no a la compraventa del 94,78% de las acciones de la sociedad adquirida, la exención señalada en dicho precepto.

De la simple lectura del precepto señalado, así como del precepto de la Norma Foral, se deduce la exigencia de dos condiciones de cara al sometimiento al ITP y AJD de una operación de compraventa de valores, a saber: a) que, como consecuencia de la transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total del patrimonio de la entidad o, al menos, una posición de control, entendiéndose por tal un porcentaje en el capital superior al 50%; y b) que se trate de valores representativos del capital de una entidad cuyo activo se halle constituido, al menos, en un 50% por inmuebles situados en territorio español.

En la transmisión de referencia, se asumió una posición de control sobre la misma, es decir, la situación de dominio social que exceptúa la exención prevista en el art. 108 de la LMV, además el activo de la adquirida estaba constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español. De acuerdo con lo anterior, se cumplen todos los requisitos exigidos legalmente para que la operación de compraventa quede gravada por el ITP y AJD y no proceda la rectificación de la autoliquidación presentada posteriormente, como tampoco, por tanto, la devolución de lo ingresado.

Evidenciando la existencia de una transmisión sujeta al ITP y AJD, cabe señalar que no es óbice para la práctica de la correspondiente autoliquidación, que no existe intención alguna de defraudar en la operación concertada, ya que la norma no recoge ninguna previsión al respecto. El hecho de que con el art. 108 de la LMV se intente evitar el fraude no significa que siempre que dicho precepto se aplique lo sea partiendo de la premisa de que el mismo concurre, por lo que no es preciso que exista o se acredite tal elemento, siendo suficiente con que, como sucede en este caso, se cumplan los requisitos que la norma taxativamente establece.

#### ▶ EXENCIONES OBJETIVAS: SOCIEDAD CONYUGAL

**Aportación de vivienda a la sociedad conyugal.** (Consulta nº V0846-11 de 1 de abril de 2011 de la DGT)

Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda.

El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así, la donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa estatal de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones. Por lo que respecta a las transmisiones onerosas de bienes, dicha transmisión está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). No obstante, el artículo 45.I.B).3 del texto refundido del mencionado impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que las aportaciones a la sociedad conyugal están exentas del impuesto.

## IMPUESTO SOBRE LAS OPERACIONES SOCIETARIAS

### CONSTITUCIÓN

*Constitución de una sociedad holding por aportación no dineraria de las acciones de tres sociedades anónimas. (Consulta nº V0631-11 de 14 de marzo de 2011 de la DGT)*

❖ Primero: Tributación en el ITPAJD.

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 la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de

reestructuración –en este caso, por el concepto de canje de valores–, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto. En caso contrario, la ampliación de capital de SSXXISL estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de capital, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, transcrito anteriormente, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE. En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

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

Las operaciones de reestructuración podrán, en su caso, quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 108.2.a) de la LMV, y tributar por

la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en el caso de que resulte aplicable la llamada regla especial, es decir, en el caso de que la obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario o el aumento del control ya obtenido, se produzca mediante la adquisición de valores en los mercados primarios, es decir, de nueva emisión, pero no cuando la obtención o aumento del control se consigan por la adquisición de valores en mercados secundarios, como ocurre en esta operación.

Si en la referida operación de canje de valores, la socia única que recibirá las participaciones sociales de la sociedad limitada que va a ampliar su capital social, y que cumple el requisito de composición de activo mayoritariamente inmobiliario (más de un 50 por 100 por bienes inmuebles sitos en territorio nacional), superase el 50 por 100 de participación en dicho capital social, se cumplirían los requisitos exigidos por el artículo 108.2.a) de la LMV para la aplicación del gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas: obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario. Y ello porque la obtención del control se realizará en una operación de canje de valores efectuada mediante la adquisición de valores en el mercado primario y no en el secundario. En tal caso, la operación estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD teniendo la consideración de transmisión onerosa de bienes inmuebles.

#### AMPLIACIÓN DE CAPITAL

***Ampliación de capital que, en parte, será suscrita mediante la compensación o capitalización de préstamos participativos.***  
(Consulta nº V0490-11 de 1 de marzo de 2011 de la DGT)

La ampliación de capital de la sociedad consultante estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD por el concepto de aumento de capital (artículo 19.1.1º del TR-LITPAJD), si bien estará exenta del impuesto, merced a la exención recogida en el número 11 del artículo 45.I.B) del mismo texto legal. La sujeción a esta modalidad del ITPAJD impide su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

A estos efectos, resulta irrelevante si la suscripción de la ampliación de capital se realiza mediante aportación dineraria o no dineraria, pues la operación sujeta al impuesto es el aumento de capital y no su contraprestación.

***Ampliación de capital de una sociedad limitada, con aportación no dineraria de inmuebles.***  
(Consulta nº V0521-11 de 3 de marzo de 2011 de la DGT)

La ampliación de capital de una sociedad limitada, con aportación no dineraria de inmuebles como contrapartida de la suscripción de las participaciones sociales que se emitan, estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD

por el concepto de aumento de capital (artículo 19.1.1º del TR-LITPAJD), si bien estará exenta del impuesto, merced a la exención recogida en el número 11 del artículo 45.I.B) del mismo texto legal. La sujeción a esta modalidad del ITPAJD impide su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales. A estos efectos, resulta irrelevante si la suscripción de la ampliación de capital se realiza mediante aportación dineraria o no dineraria, pues la operación sujeta al impuesto es el aumento de capital y no su contraprestación.

Las participaciones sociales recibidas por la aportación no dineraria de bienes inmuebles en la ampliación de capital de una sociedad limitada quedarán sujetas al plazo de tres años al que se refiere el artículo 108.2.b) de la LMV, durante el cual su transmisión quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por tener la consideración de transmisión onerosa de bienes inmuebles.

#### FUSIÓN POR ABSORCIÓN

***Operación de fusión por absorción por el que una entidad, con domicilio social en Madrid y residencia fiscal en Méjico, absorberá a una entidad holandesa.***  
(Consulta nº V0559-11 de 7 de marzo de 2011 de la DGT)

La operación de fusión por absorción que cumpla los requisi-

tos exigidos en el artículo 83 del TRLIS tendrá la consideración de operación de reestructuración empresarial a efectos del ITPAJD, por lo que estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados, documentos notariales, régimen aplicable tanto a la operación en sí misma, como a la escritura pública en que se formalice.

Si, por el contrario, la operación no cumple los requisitos para tener la consideración de operación de reestructuración empresarial, la ampliación de capital que, en su caso, efectúe la entidad absorbente para llevar a cabo la absorción estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD por el concepto de aumento de capital, si bien quedará exenta. Además, la sujeción a esta modalidad del ITPAJD impedirá la sujeción de la escritura pública en que se formalice la operación a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

El traslado del domicilio social de una sociedad domiciliada en España a Méjico y su formalización en escritura pública no estarán sujetos a tributación en el ITPAJD por no constituir ninguno de los hechos imposables del impuesto.

## DISOLUCIÓN

***Disolución de sociedad, adjudicación a los socios y subrogación en los préstamos hipoteca-***

***rios. (Consulta nº V0814-11 de 30 de marzo de 2011 de la DGT)***

La disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo junto con los préstamos que recaen sobre los mismos es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos. La base imponible para cada socio será el valor real de los bienes y derechos adjudicados y el tipo de gravamen será el 1 por 100.

Del escrito de consulta se desprende que las adjudicaciones de bienes a los socios van a ser en proporción a las participaciones que ostentan, por lo que no se va a producir un exceso de adjudicación. Si esto no fuera así, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.2.B) y 5 del TRLITPAJD. Y ello, porque si bien la sujeción de la disolución de una sociedad a la modalidad de operaciones societarias implica la no sujeción de dicha operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por incompatibilidad con la anterior, ni siquiera por la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, siempre que tales adjudicaciones

guarden la debida proporción con sus cuotas de participación en el capital social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación, que está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por el hecho imponible de exceso de adjudicación.

***Disolución de sociedad patrimonial en la que se adjudica a un socio un inmueble gravado con hipoteca. (Consulta nº V1091-11 de 29 de abril de 2011 de la DGT)***

Este Centro Directivo modifica el criterio expuesto en la V0628-08, en la que se decía que se producía la concurrencia de dos hechos imposables conforme al artículo 4 del TRLITP: la disolución de una sociedad prevista en el artículo 19.1 del mismo texto legal, y la adjudicación en pago de asunción de deudas, transmisión patrimonial onerosa a que se refiere el artículo 7.2. A, los cuales debían gravarse separadamente. En la disolución de una sociedad con adjudicación a los socios de unos bienes inmuebles gravados con una hipoteca, solamente se produce la convención de la disolución de la sociedad, pues precisamente es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas lo que constituye la base imponible de la disolución, en tal sentido se pronunció ya la consulta V0814-11.

Partimos de la base que las adjudicaciones de bienes a los socios sean en proporción a las participaciones que ostentan. Si esto no fuera así, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD. Y ello, porque si bien la sujeción de la disolución de una sociedad a la modalidad de operaciones societarias implica la no sujeción de dicha operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por incompatibilidad con la anterior, siempre que tales adjudicaciones guarden la debida proporción con sus cuotas de participación en el capital social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación, que está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por el hecho imponible de exceso de adjudicación.

#### GESTIÓN Y LIQUIDACIÓN

##### ***Determinación del domicilio social.*** (S.T.S. 13 de abril de 2011)

Es objeto del presente recurso de casación, es la sentencia de la Audiencia Nacional, que confirmó la resolución de la Junta Arbitral de resolución

de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, que declaraba que la competencia para la exacción del Impuesto sobre Operaciones Societarias devengado con motivo del aumento de capital acordado por la Junta General de Terra Networks, S.A., correspondía a la Comunidad de Madrid.

Argumenta la recurrente (Cataluña) la infracción por la sentencia del artículo 38 de la Constitución, relativo a la libertad de empresa, en relación con los artículos 45.1.b) de la Ley 230/1963, General Tributaria y 11 de la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado y de Medidas Fiscales Complementarias, en la medida en que confirmó que el domicilio fiscal de Terra Networks, S.A., estaba situado en la localidad de Pozuelo de Alarcón, en lugar del municipio de Barcelona elegido por la empresa como domicilio social y fiscal.

Según la recurrente, la sentencia impugnada se aparta del sentido literal de los referidos preceptos, al afirmar que éstos imponen como domicilio fiscal el del lugar en que se realicen la gestión administrativa centralizada y la dirección de negocios, conceptos que no pueden disociarse al estar concebidos por el artículo 11 de la Ley 14/1996 como un concepto unitario, argumentando, en contra, que cuando las normas aplicables a la fijación del domicilio social admiten la elección en función del lugar en que se desarrolle la gestión administrativa o se

lleve a cabo la dirección de los negocios, y las actividades más relevantes de la empresa se hallan territorialmente separadas no puede negarse el derecho de la empresa a efectuar dicha elección al tratarse de un derecho que le otorgan tales preceptos y constituir una manifestación de su derecho a la libertad de empresa (artículo 38 CE).

De esta forma, el legislador identifica al domicilio fiscal con el domicilio social, y a su vez con la sede de la gestión administrativa y dirección efectiva, como dos conceptos conexos, pero que pueden no coincidir en la realidad, prevaleciendo en todo caso este último sobre la sede social.

El problema surge al determinar las características que tiene que reunir una sede social para que sea considerada el lugar donde efectivamente se centraliza la gestión y dirección de la sociedad al no establecerse unos criterios para identificar ese lugar, pero en modo alguno la interpretación de la normativa puede llevar a entender que, en el supuesto de que no concurren acumulativamente las actividades de gestión administrativa y dirección de negocios en el lugar en que se ubique el domicilio social, se otorgue libertad a la empresa a optar entre gestión y dirección efectiva al estar concebidos como un concepto unitario. Por tanto, la disyuntiva final que sienta el precepto hay que entenderla dentro de su contexto, del que se deduce que la contraposición se establece entre dos vocablos y no entre dos conceptos. Por lo señalado, se desestima el recurso.

# IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

## CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

***Aplicación del tipo incrementado en la renuncia a la exención del IVA. (S.T.S. 11 de febrero de 2011)***

La cuestión litigiosa se centra en si el tipo aplicable a la operación realizada, en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, es el básico o general del 0'5% o es el incrementado del 1'5%. La Sala de instancia sostiene que no procede la aplicación del tipo incrementado del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, por cuanto para ello es necesario que la renuncia a la exención del IVA contenida en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 se recoja de manera expresa en la escritura pública. La Administración recurrente, sostiene que la renuncia a la exención del IVA debe constar de forma expresa bien en la escritura pública bien en los documentos complementarios a la transmisión efectuada.

Tratándose, en el presente caso, de una transmisión de un edificio de oficinas, instru-

mentada en escritura pública, el tipo aplicable en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados viene determinado en la Ley 24/1999, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, que establece los tipos de gravamen en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. Aunque la dicción literal del precepto transcrito, da a entender que sólo cabe aplicar el tipo incrementado si la renuncia a la exclusión del IVA viene recogida de manera expresa en la primera copia de la escritura, no en otro documento distinto, complementario o suplementario de la escritura que documente la transmisión del bien inmueble, la Sala considera que la renuncia a la exención del IVA no necesita de escritura pública; basta que las partes se comuniquen la voluntad de renuncia y el cumplimiento de condiciones para la misma, debiendo ser estas comunicaciones entre las partes fehacientes y por escrito, sin que sea necesario la protocolización notarial de las comunicaciones para que surtan efectos frente a terceros.

Ninguna norma exige que tales comunicaciones al transmitente y adquirente se realicen en documento público. Normalmente, la renuncia vendrá contenida en el propio documento notarial en el que se hace la transacción principal, pero ello no puede ser óbice para que el precepto pueda aplicarse también en aquéllos supuestos en que la renuncia venga recogida en otro documento independiente, sea o no notarial, pues otra interpretación sería desvirtuar la finalidad perseguida por la norma y un camino fácil para burlar la Ley.

***Liberación de responsabilidad hipotecaria. (S.T.S. 16 de febrero de 2011)***

Mediante escritura pública se liberaban de responsabilidad hipotecaria determinadas fincas que procedían de la declaración de obra nueva y división horizontal de una finca originaria gravada con ocho hipotecas, quedando subsistentes. Se presentó autoliquidación, sin ingreso alguno por considerar el documento no sujeto al carecer de cuantía. La Administración gestora entendió que el acto debía quedar gravado por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, al suponer la liberación de algunas fincas una modificación de la responsabilidad hipotecaria y darse en el documento los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto. Por tanto el mo-

tivo de controversia se centra en el contenido económico de la operación gravada.

Para la Sala, es patente el contenido económico que la operación tiene, pues las fincas inicialmente gravadas con la hipoteca quedan libres de este gravamen con la consiguiente repercusión económica que sobre las fincas liberadas tiene este hecho. No ha habido redistribución de la hipoteca que inicialmente afectaba a los bienes liberados. La desafectación efectuada por la liberalización supone una “concentración” de las hipotecas existentes en sólo una de las fincas, y esta “concentración” produjo el mismo efecto que la redistribución que el actor niega que haya tenido lugar.

El tribunal alude a la sentencia de 24 de octubre de 2003, en la que se fija la doctrina legal, que señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen (dichas especiales garantías registrales), la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, pues tanto la edificación, los

préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

***Ampliación de un préstamo hipotecario y distribución de la responsabilidad hipotecaria.*** (S.T.S.J. de Asturias, 21 de julio de 2010)

Se formaliza en escritura pública ampliación de un préstamo hipotecario, formalizado en su origen mediante la escritura pública, y se procede a la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre los distintos predios.

La cantidad que se fija como base imponible es la suma de la responsabilidad hipotecaria contenida en la escritura de constitución inicial de préstamo hipotecario y la contenida en la escritura de ampliación, habiendo sido liquidado el impuesto, primero en relación a la primera escritura, y posteriormente con ocasión de la segunda escritura de ampliación de hipoteca por la base realmente ampliada, por lo que de mantenerse la resolución impugnada, el recurrente, considera que existiría una doble tributación.

El Tribunal desestima el recurso, en base a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de octubre de 2003, en la que se fija la doctrina legal, que señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen (dichas especiales garantías registrales), la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

***Modificación del crédito mediante la variación del tipo de interés, el plazo y la responsabilidad hipotecaria.*** (Consulta nº V0825-11 de 30 de marzo de 2011 de la DGT)

Como se desprende del artículo 31.2 del TRLITPAJD la

sujeción de un documento notarial en el que se documente la novación de un préstamo hipotecario o de un crédito hipotecario a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, requiere la concurrencia de cuatro requisitos:

1. Que se trate de la primera copia de una escritura notarial.
2. Que tenga contenido valuable.
3. Que sea inscribible en el Registro de la Propiedad.
4. Que el negocio jurídico documentado no esté sujeto ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las escrituras públicas que documentan la novación de un crédito hipotecario otorgado por una entidad financiera cumplen el primer requisito y el cuarto, sin duda alguna. La cuestión estriba en determinar si cumplen los requisitos tercero (ser inscribible en el Registro de la Propiedad) y segundo (la condición de ser valuable el contenido del documento).

Pues bien, a este respecto no cabe sino indicar que cumplirán el requisito de ser inscribibles aquellos documentos a los que la legislación hipotecaria confiera tal condición. En este sentido, parece que se cumple tal requisito ya que el

artículo 144 de la Ley Hipotecaria incluye a la novación del contrato primitivo como uno de los convenios inter partes susceptibles de ser inscritos cuando dispone que “Todo hecho o convenio entre las partes, que pueda modificar o destruir la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, como el pago, la compensación, la espera, el pacto o promesa de no pedir, la novación del contrato primitivo y la transacción o compromiso, no surtirá efecto contra tercero, como no se haga constar en el Registro por medio de una inscripción nueva, de una cancelación total o parcial o de una nota marginal, según los casos”.

En desarrollo del precepto transcrito, el artículo 240 del Reglamento Hipotecario determina que “Conforme a lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley, cuando el hecho o el convenio entre las partes produzca novación total o parcial del contrato inscrito, se extenderá una nueva inscripción y se cancelará la precedente. Cuando dé lugar a la resolución e ineficacia del mismo contrato, en todo o en parte, se extenderá una cancelación total o parcial, y, cuando tenga por objeto llevar a efecto un contrato inscrito pendiente de condiciones suspensivas, se extenderá una nota marginal. También podrá hacerse constar por nota al margen

de la inscripción hipotecaria el pago de parte de la deuda cuando no proceda la cancelación parcial.”

Por último, el segundo requisito, la condición de que el contenido sea valuable, parece que se cumplirá en todos los inscribibles, pues si son inscribibles los documentos que modifiquen la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, no cabe duda de que tales documentos serán valubles en tanto en cuanto documentan el importe de una obligación o capital que se garantiza. A este respecto, el artículo 30 del mismo texto legal establece que: “1. en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.”

Solamente en el caso que se trate de una ampliación de cré-

dito sin modificar ningún otro elemento del mismo, la base imponible se corresponderá con la ampliación de la responsabilidad hipotecaria. En todos los demás casos la base imponible estará constituida por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el crédito hipotecario que se ha novado.

***Derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico.*** (S.T.S.J. Andalucía, de 5 de julio de 2010)

El debate versa sobre si una escritura pública se halla o no sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuando ha sido otorgada en cumplimiento de lo establecido en la Disposición transitoria segunda 1 y 2 de la Ley 42/1998, toda vez que dicha norma, dictada en el ámbito de los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, obligaba a los regímenes preexistentes de derechos relativos a la utilización de uno o más inmuebles, construidos o en construcción, durante un período determinado o determinable del año, cuya constitución constase de cualquier forma admitida en derecho, a adaptarse en el plazo de dos años a las disposiciones de la referida Ley.

Para ello era necesario, otorgar la escritura pública e inscribirla en el Registro

de la Propiedad, a los solos efectos de publicidad y con pleno respeto de los derechos adquiridos.

Para la Sala, si bien la escritura pública formalizada no tuvo carácter de constitutiva, limitándose a exteriorizar un régimen preexistente de aprovechamiento por turno y no a crearlo con carácter “ex novo”, no por ello supuso esta actuación un mero hecho natural o involuntario, sino que, por el contrario, representó un acto humano producido por voluntad consciente y exteriorizada, que produce efectos jurídicos y por tanto sujetas al impuesto.

Al tratarse de una primera copia la escritura notarial controvertida y contenerse en la misma un acto inscribible en el Registro de la Propiedad que no está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales onerosas ni al que grava las operaciones societarias, teniendo además dicha escritura pública por objeto cosa valuable, al constatarse en la misma la descripción detallada de un complejo de “time sharing” de manifiesto valor económico y trascendencia jurídica, se dieron en el mencionado instrumento público todos y cada uno de los requisitos fijados en el art. 31.2 del R. Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, para la sujeción al Impuesto de Acto Jurídico Documentado.

**EXENCIONES:  
COOPERATIVAS**

***Tributación de la constitución de un préstamo promotor y de la adquisición de un solar que se destinará al cumplimiento de sus fines por una cooperativa de viviendas.*** (Consulta nº V0940-11 de 7 de abril de 2011 de la DGT)

Actualmente las cooperativas de vivienda se encuentran entre las cooperativas protegidas, y no podrán acogerse a la exención establecida para las cooperativas especialmente protegidas, como es la exención para las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales; únicamente le podrán resultar aplicables los hechos imposables que puedan encuadrarse entre los supuestos que el artículo 33 considera merecedores de protección fiscal, entre los que sí se encuentra la constitución del préstamo.

## CUESTIONES COMUNES

### REQUERIMIENTOS

**Requerimiento de información tributaria.** (S.T.S. 20 de junio de 2011)

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, relativo a un requerimiento de información practicado. El Tribunal de instancia apreció que el requerimiento discutido constituye un acto de mero trámite y por lo tanto no susceptible de impugnación independiente, sin perjuicio de que pueda discutirse con ocasión del recurso que se dirija contra la resolución susceptible de poner fin al procedimiento tributario en que fue practicado.

El recurrente no comparte el criterio de la sentencia. Niega que se hubiera iniciado un procedimiento de gestión contra su persona. Se queja de la contradicción de que, a su juicio, adolece la actuación administrativa, pues la considera un tercero a los efectos practicar el requerimiento y sin embargo le impide su impugnación como acto autónomo. Opina que el requerimiento practicado sólo podría haberse

dictado en el seno de un procedimiento de inspección o de recaudación.

Para la Sala, el punto de partida de la argumentación de la recurrente consiste en negar la existencia de un procedimiento de gestión tributaria dirigido contra su persona. De este modo, la ausencia de un concreto procedimiento de esa naturaleza le colocaría automáticamente en la posición de tercero frente al requerimiento practicado, por lo que no se trataría de un trámite en el seno de un inexistente procedimiento, debiéndosele permitir su impugnación como acto autónomo.

Sin embargo, el requerimiento se practicó en el seno de un procedimiento de gestión. Siendo así, debe reputarse, como un acto de mero trámite. Por lo tanto no podía recurrirse de manera independiente o al margen de la resolución que ponga punto final al procedimiento en el que fue practicado.

### INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

**Eficacia interruptiva de una autoliquidación por sucesiones en el impuesto sobre**

**transmisiones patrimoniales.** (S.T.S.J. de Castilla y León, 1 de julio de 2010)

Se otorga escritura pública de aceptación y adjudicación de herencia. Posteriormente la Administración incoó expediente de comprobación de valores y liquidó por transmisiones patrimoniales onerosas, al estimar que había un exceso de adjudicación en el lote asignado a la actora por título sucesorio.

La parte actora alega que ha prescrito el derecho de la Administración para liquidar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales por el transcurso de los cuatro años desde que se produjo el hecho imponible.

La Administración demandada entiende que no existe prescripción al considerar como acto interruptivo la presentación, ante la administración gestora, de la escritura pública de aceptación de herencia.

Para la Sala, los impuestos sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales son distintos, así como que las liquidaciones que por cada uno de estos conceptos ha girado la Administración, también lo son. Sin embargo, no podemos olvidar que es la propia actora la que incluye en la misma escritura ambas operaciones, esto es, la realización de las dos adquisiciones, por título sucesorio y por transmisión onerosa, de manera tal que si en el mismo documento se

recogen ambas operaciones, la eficacia interruptiva originada por la presentación de ese único documento debe de ser igual para ambos tributos.

#### COMPROBACIÓN DE VALORES

*Retroacción de actuaciones por reincidencia en el mismo o semejante defecto en la liquidación girada por la Administración. (S.T.S.J. de Castilla y León, 14 de julio de 2010)*

El motivo impugnatorio se fundamenta en el hecho de que han sido varias las liquidaciones giradas por la Administración, que han sido declaradas disconformes a derecho de modo que, en base a los principios constitucionales que se invocan por la actora (derecho a la seguridad jurídica, confianza del ciudadano, legalidad de la actuación administrativa), debe de impedirse a la Administración que dicte nuevas liquidaciones con la lógica consecuencia de que se debe de estar a las practicadas por los recurrentes.

La imposibilidad legal de que se acuerde la retroacción de actuaciones se conecta a unos supuestos concretos, que son la reincidencia en el mismo o semejante defecto en la liquidación girada por la Administración. Sin embargo, en el presente caso, las liquidaciones impugnadas traen causa directa del fallo del Tribunal Económico Administrativo que resuelve las reclamaciones

donde se declaró que la Administración ya no podía volver a comprobar el valor de los bienes, pero sí practicar unas nuevas liquidaciones (que son las impugnadas), resultando que esa decisión administrativa fue consentida por la demandante, admitiendo de este modo la retroacción y practica de una nueva liquidación. Por otra parte, la retroacción que acuerda el Tribunal Económico viene, en parte, propiciada por los actores puesto que lo que reclaman es que se aplique un coeficiente actualizador de 1,05 en lugar del aplicado por la Administración y a ello accede la resolución recurrida. Por tanto, la liquidación impugnada se confirma.

#### CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

*Examen de constitucionalidad del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores. (S.T.S. 12 de mayo de 2011)*

Se denuncia que el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores vulnera el artículo 9.3 de la CE, que se trata de una norma arbitraria, que establece una discriminación injustificada, y en la que no existe conexión alguna entre la finalidad perseguida, la definición del presupuesto de hecho y las consecuencias jurídicas resultantes de tal definición. Según la recurrente, dicho precepto trata del mismo modo aquellas transmisiones de acciones que encubren una transmisión de

inmuebles y aquellas otras que responden a una lógica empresarial.

Señala la Sala que la recurrente no ofrece explicación alguna sobre las razones por las que, a su juicio, el art. 108 de la LMV resulta inconstitucional. No precisa cuál de los principios recogidos en dicho precepto es el que resulta vulnerado por el art. 108 de la LMV o si lo son todos. Como tampoco especifica ni justifica en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión, lo que resulta en todo punto insuficiente de cara al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad invocada. Pero, es que, además, la sociedad fundamenta la inconstitucionalidad del art. 108 de la LMV en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos (LTPP), que nada tiene que ver con el presente caso y que, por tanto, resulta ajena a la realidad sobre la que ha de basarse el examen de constitucionalidad propuesto.

## DESLINDE IVA-TPO

### PERMUTA

***Expropiación de fincas por un ayuntamiento a una entidad mercantil y un grupo de personas físicas copropietarios de una vivienda y otra finca.*** (Consulta nº V0743-11 de 23 de marzo de 2011 de la DGT)

Nos encontramos ante una permuta en la que la entrega que realice cada permutante estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimonial es onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sólo en el caso de que la entrega de la parcela no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o quedando sujeta resulte exenta del IVA, pues en caso contrario, la operación tributará en dicho impuesto.

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

Dado que la transmisión de parcelas efectuada por el ayuntamiento constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, quedará sujeta al Impuesto sobre Trans-

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

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

Por último, cuando el abono del justiprecio sea en dinero, el pago del mismo estará exento del ITPAJD, ahora bien, cuando el pago se realiza mediante la entrega de una parcela no resulta de aplicación al no figurar recogida esta exención en la normativa del impuesto.

### CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

***Venta de dos viviendas promovidas para su uso propio y de sus dos hijas.*** (Consulta nº V0971-11 de 12 de abril de 2011 de la DGT)

No debe ser calificado de empresario o profesional el parti-

cular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio aunque, posteriormente, decida venderla a un tercero.

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

En consecuencia, el hecho de que, una vez finalizada la construcción de las viviendas, se destinen a su venta a terceros no le confiere al promotor la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, la transmisión objeto de consulta se considerará realizada por un particular y no se sujetará a dicho Impuesto, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### REHABILITACIÓN

***Adquisición de un local comercial para, tras realizar unas obras de adecuación, reconvertirlo en varias plazas de parking y efectuar su venta a particulares.*** (Consulta nº V0616-11 de 11 de marzo de 2011 de la DGT)

**Requisitos exigidos por el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/92 para que las obras realizadas se consideren rehabilitación**

**1.** Que su objeto principal sea la reconstrucción de

las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquella durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio.

A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

A los efectos de los requisitos legales señalados, se considerará:

- **Coste total de las obras o coste total del proyecto de rehabilitación:** el importe total, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, que soporte el promotor como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se deriven de la rehabilitación, incluidos los servicios que le sean prestados por el

personal técnico que dirija las obras.

- **Precio de adquisición de las edificaciones:** el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición.
- **Valor de mercado de una edificación o parte de la misma:** el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, excluido, en su caso, el valor correspondiente al terreno en que se halla enclavado el edificio. Asimismo, el valor de mercado de las edificaciones o partes de las mismas podrá acreditarse por los medios de prueba admisibles en Derecho.
- **Partes de un edificio destinadas a viviendas:** las partes de una edificación destinadas a constituir una o varias viviendas, de acuerdo con la legislación vigente, con posterioridad a su rehabilitación.
- **Obras análogas a las de rehabilitación:** las siguientes:
  - a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

- b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.
  - c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante. d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.
  - e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.
- **Obras conexas,** su definición es la siguiente:
 

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

    - a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.
    - b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y

- climatización y protección contra incendios.
- c) Las obras de rehabilitación energética. Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

### Fases para determinar si las obras realizadas son de rehabilitación

1. En primera instancia, será necesario determinar si se trata efectivamente de obras de rehabilitación desde el punto de vista cualitativo. Este requisito se entenderá cumplido cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.
2. Si se cumple el requisito establecido en la primera fase, se procederá a analizar el cumplimiento del requisito cuantitativo, esto es, que el coste total de las obras o el coste del proyecto de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisi-

ción o del valor de mercado de la edificación antes de su rehabilitación con exclusión del valor del suelo.

### Régimen aplicable

- Si las obras que realizó en el local comercial la entidad consultante para su utilización como parking de bicicletas, a que se refiere el escrito de consulta, **no pueden considerarse de “rehabilitación”**, por no concurrir respecto de dichas obras los requisitos exigidos para ello por el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/92, las entregas de las plazas de parking por el empresario consultante, en cuanto que no se trata de la primera transmisión de edificaciones, estarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerarse segunda o ulterior entrega de edificación.

Procederá pues, la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tal y como establece el artículo 7.1.A) del Texto Refundido de este Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, salvo renuncia a la exención.

- Si, por el contrario, dichas obras pudieran calificarse de **rehabilitación**, entonces las entregas de las plazas de parking estarían sujetas y no exentas del Impuesto sobre

el Valor Añadido, al considerarse primera entrega de edificación.

### CALIFICACIÓN DE TERRENOS

***Reversión de determinados terrenos expropiados reintegrándose al expropiado a la misma situación que tenía con anterioridad a la expropiación.***  
(Consulta nº V1019-11 de 19 de abril de 2011 de la DGT)

Tal reversión no constituye entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por consiguiente, no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes (terrenos) que en su día realizó el expropiado en virtud del procedimiento de expropiación forzosa, tanto si dicha entrega estuvo sujeta a dicho Impuesto como si no.

Sin embargo, no es menos cierto que el bien que revierte al propietario no es exactamente el mismo bien que se expropió.

Por un lado, porque lo que se recibe al ejercitar el derecho a la reversión es una cuota en pro indiviso de un terreno mayor y, por otro, porque los terrenos expropiados han sufrido mejoras.

De acuerdo con el escrito de consulta, los bienes expropiados eran dos terrenos rústicos y los bienes que revierten ahora son parte de dos terrenos urbanos.

Esto quiere decir que se han producido unas obras de urbanización en el terreno, las cuales

eran inexistentes en el momento de la expropiación y que, con motivo de la reversión, el propietario va a disfrutar.

Por tanto, los servicios de urbanización que el propietario va a recibir como consecuencia de la reversión se consideran una operación sujeta al Impuesto según lo dispuesto en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992.

Esto implica que, con motivo de la reversión, se deberá repercutir el Impuesto en la parte que corresponda a los gastos de urbanización de los terrenos que se devuelven a su propietario, al tipo del 18 por ciento.

#### SEGUNDA ENTREGA

***Adquisición de una vivienda inscrita a nombre del Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas.*** (Consulta nº V1098-11 de 29 de abril de 2011 de la DGT)

En vista de que en la transmisión de la vivienda el transmitente ha actuado en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA y, dado que la operación se ha realizado a título oneroso en el territorio de aplicación del mismo, cabe concluir que se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo que habrá que determinar a continuación es si esta transmisión está exenta o no lo está.

En primer lugar, el transmitente de la vivienda es su propietario, esto es, el Estado, que coincide con la figura del promotor de dicha vivienda

Asimismo, la edificación fue utilizada en virtud de un contrato de arrendamiento especial sin opción de compra de modo ininterrumpido por un plazo superior a dos años, y la persona que utilizó la vivienda de tal modo fue el propio adquirente.

Por todo ello, hay que concluir que la operación objeto de consulta constituye una primera entrega de edificaciones que se halla sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y sobre la que no opera la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992, por lo que el transmitente deberá repercutir el Impuesto en dicha entrega.

#### PATRIMONIO EMPRESARIAL

***Traspaso de la titularidad de una licencia municipal de auto-taxi a su esposa para su explotación por ésta.*** (Consulta nº V0809-1 de 29 de marzo de 2011 de la DGT)

La operación de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial realizada por el consultante es una entrega de bienes realizada a título oneroso y en el desarrollo de su actividad profesional.

Dicha operación no está sujeta al impuesto al IVA por tratarse de la entrega de un conjunto de elementos corporales que forman parte del patrimonio profesional del consultante, constituyendo una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresaria

por sus propios medios (Art. 7.1 LIVA).

Tampoco estará dicha operación sujeta al ITP y AJD, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo dispuesto en el Art. 7.5 del Texto Refundido, al ser realizada por un profesional en el ejercicio de su actividad profesional “con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto”. (Art. 4.2.b) LIVA), sin que pueda exceptuarse de la regla general por tratarse de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, pues la excepción solo alcanza a los bienes inmuebles contenidos en dicho patrimonio.

Asimismo, tampoco quedaría sujeta la operación planteada a la cuota variable de Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, al no concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, pues, aun documentándose la operación en escritura pública, faltaría el requisito de la inscribibilidad.

Con independencia de lo anterior, la operación planteada por el contribuyente no constituye hecho imponible del impuesto, no tanto por estar no sujeta en virtud del Art. 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, sino por no tratarse de una transmisión, siendo éste el hecho imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, entendido, en

los términos que resultan de los apartados 1 al 4 del Art. 7, “con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable” (Art. 2 del citado cuerpo legal).

Por último, conforme a los artículos 1.344 y siguientes del Código Civil los bienes a que se refiere la consulta tienen la naturaleza de bienes gananciales, por lo que son comunes de ambos cónyuges, sin que tampoco quepa suponer que lo que el consultante pretende transmitir a su esposa es la mitad que le corresponde en dichos bienes, pues hasta el momento de la disolución no podrá disponer cada uno de la mitad que entonces se le atribuya.

**Transmisión del patrimonio empresarial.** (S.T.S. 24 de marzo de 2011)

El motivo de discrepancia versa sobre la liquidación por IVA del patrimonio empresarial cuando el adquirente continúa con otra actividad aún cuando sea diferente, motivado por la compraventa de un edificio, constando en escritura pública que la adquisición se produjo con la finalidad de proceder a su inmediato y total derribo y su subsiguiente edificación. El referido edificio, según contratos de arrendamiento aportados, manifestaciones recogidas en diligencias obrantes en el expediente y testimonio reflejado en acta ante notario, se encontraba afecto a la actividad de arrendamiento, por lo que la referida venta se encontraba sujeta y

no exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo dispuesto en el artículo 20. Uno.22 letras b) y c) de la reiterada Ley 37/1992.

Señala el Tribunal que la Administración Tributaria española ha cambiado la interpretación del artículo 7.1.a) de la Ley del IVA y ha admitido no ser necesario que se transmita la totalidad de un patrimonio empresarial, entendiendo que basta que se trate de un establecimiento mercantil o parte autónoma de una empresa. El artículo 7 de la Ley del IVA, debe ser interpretado en el sentido que la no sujeción del Impuesto se entiende en todos aquellos casos de transmisión total o parcial de una empresa, cuando el adquirente tenga la intención de continuar el desarrollo de una actividad empresarial, sin que pueda exigirse que se trate de una actividad idéntica a la ejercida por el transmitente. Solo cuando el adquirente tenga la intención de liquidar la empresa es cuando no tendría aplicación el precepto.

Frente a la objeción invocada por el recurrente de que el cese de la actividad empresarial se produjo por causa sobrevenida y fortuita, en definitiva, por ser inhabitable el inmueble, la Sala considera que, sin entrar en consideraciones acerca del concepto de empresa y elementos que la componen, que hace que no desaparezca por el mero hecho de ruina del inmueble en el que se desarrolla la actividad, hay que señalar:

1º) Que es el TEAC el que afirmó la cualidad empresario del recurrente aun después de la ruina del edificio, sobre la base de unos derechos de arrendamiento sobre la parte de planta baja del inmueble y que renunciaban los interesados a cualquier derecho de adquisición preferente de la parte de finca de la que se era arrendatario, añadiéndose que es el comprador, el que llega a un acuerdo para resolver el contrato de arrendamiento.

2º) Que el propio Abogado del Estado, afirma que la traslación del contenido de los preceptos al supuesto planteado, revela indudablemente que la recurrente tenía la condición de empresario, en cuanto arrendador de bienes y que la transmisión de su patrimonio incluso con ocasión del cese de su actividad, constituye el desarrollo de actividad empresarial.

Por lo expuesto, la Sala estima el recurso de casación.

# IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

## OBLIGACIÓN PERSONAL

**Causante de nacionalidad británica con residencia habitual en España al igual que su cónyuge y única heredera.** (Consulta nº V1090-11 de 28 de abril de 2011 de la DGT)

El artículo 6.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones, establece la tributación en el impuesto por obligación personal para los residentes habituales en España y ello por su “patrimonio mundial”, es decir, por el total de bienes y derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, con independencia de dónde se encuentren unos y otros.

Por su parte, el artículo 32.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece como punto de conexión para la atribución del rendimiento a una determinada Comunidad Autónoma el territorio donde el causante tuviera su residencia habitual en el momento del devengo del impuesto, es decir, en el de su fallecimiento.

## DESLINDE ISD-IRPF

**Prestación por fallecimiento de la mutualidad de previsión social.** (Consulta nº V0574-11 de 8 de marzo de 2011 de la DGT).

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

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

La referencia al artículo 16.2.a) debe entenderse realizada actualmente al artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006.

Por su parte, el artículo 17.2.a).4ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

“4ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas

aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto. En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de esta Ley.”

Al respecto debe señalarse que la disposición adicional novena de la citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, regula la posibilidad de reducir en base imponible las aportaciones realizadas por trabajadores por cuenta ajena cuyo Colegio Profesional tenga establecida su mutualidad de previsión social, en los siguientes términos:

“Podrán reducir la base imponible general, en los términos previstos en los artículos 51 y 52 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los mutualistas

*colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurren las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.”*

En conclusión a lo anterior, si han existido aportaciones a la mutualidad de previsión social que en algún ejercicio han podido ser objeto de reducción en la base imponible por cumplir los requisitos establecidos en la disposición adicional novena reproducida anteriormente, como parece darse en el caso consultado, la prestación por fallecimiento tributaría, en todo caso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo a integrar en la base imponible general, con independencia de que las aportaciones hayan sido o no efectivamente reducidas por el mutualista.

#### BASE IMPONIBLE EN LAS TRANSMISIONES MORTIS CAUSA

***Valoración de un legado constituido a favor de la hermana de la causante. (Consulta nº***

#### *V0824-11 de 30 de marzo de 2011 de la DGT)*

Se produce la adquisición “mortis causa” de inmuebles arrendados con obligación al heredero de satisfacer a una hermana de la causante parte de las rentas percibidas.

En las transmisiones mortis causa constituye la base imponible el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente entendiéndose por tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. El valor ha de ser consignado, por los sujetos pasivos del impuesto, en la declaración que están obligados a presentar (o en la autoliquidación del impuesto, si optan por este sistema), pero no es definitivo (salvo que sea superior al comprobado, en cuyo caso, prevalece), ya que la Administración tiene la facultad de comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

No corresponde a esta Dirección General, por tanto, valorar los bienes y derechos a que se refiere el escrito de consulta, sino que deberá ser el interesado quien lo haga –en su caso, tratándose de alquileres, mediante la determinación, por alguno de los sistemas financieros existentes, del valor actual de tales rentas-, valor que quedará sujeto a la eventual comprobación de los órganos autonómicos.

#### PRESUNCIONES DE TITULARIDAD

***Carácter ganancial o privativo de las cantidades depositadas en cuentas bancarias. (S.T.S.J. de Castilla y León, 19 de julio de 2010)***

La cuestión que constituye el núcleo de la controversia, es si para determinar el carácter de ganancial o privativo de las cantidades depositadas en cuentas bancarias ha de estarse a los datos que reflejen en los correspondientes certificados.

La presunción de titularidad de los bienes y derechos a quienes figuren en los registros públicos, ha de entenderse sin perjuicio del régimen matrimonial de aplicación, que no puede entenderse alterado por el concepto en que determinadas cuentas bancarias se atribuyan con carácter individual a uno u otro cónyuge, pues lo determinante a esos efectos es que, acreditado el régimen de gananciales, el art. 1361 del Código Civil establece la presunción de ganancialidad a todos los bienes del matrimonio, pues el Derecho Tributario no modifica la titularidad de los bienes y derechos, que se registrarán, a efectos tributarios, por las normativas sustantivas civiles o administrativas que resulten aplicables.

No resulta procedente atribuir la titularidad de las cuentas o activos el carácter de privativas o gananciales según el criterio de la entidad bancaria, pues dicho régimen se regirá por las reglas del Código Civil

y no por los datos que consten en los registros del banco, y en ese sentido, no se ha destruido la presunción de ganancialidad de los aludidos activos, pues el archivo donde constan tales datos no tiene la consideración de registro público.

#### GASTOS DEDUCIBLES EN ADQUISICIONES MORTIS CAUSA

**Gastos litigiosos de albacea, abogado y procurador.** (S.T.S.J. de Asturias, 7 de julio de 2010)

El debate versa sobre si, son deducibles los gastos litigiosos correspondientes a facturas de albacea, abogado y procurador.

La resolución recurrida, señala que únicamente son deducibles aquellos gastos judiciales por juicio de testamentaría o abintestato, y siempre que se justifiquen, pero que no encaja la pretensión de la recurrente dentro de este supuesto, toda vez que no se aporta factura de los gastos derivados de acciones judiciales para el reparto de la herencia de sus padres.

Para el Tribunal, una vez subsanado en esta instancia judicial el defecto apuntado, al haberse aportado facturas justificativas de los gastos de litigio relativo a la sucesión, se está en el caso de admitir la deducción de aquellos referidos a gastos de Abogado y Procurador producidos en los autos de división de herencia seguidos ante el Juzgado de 1ª Instancia, y los que en ejecución de sentencia se acrediten como devengados

por el Abogado, toda vez que los que figuran en la minuta aportada engloban no sólo lo producidos como consecuencia de aquellos autos civiles de división de herencia, que serían deducibles, sino también los derivados de actuaciones profesionales que no dan derecho a la deducción pretendida, como igual ocurre con los honorarios por la labor de albacea testamentario, por lo que será preciso su desglose particularizado, para que únicamente se tengan en cuenta a efectos de su deducción los devengados con ocasión de aquellos autos civiles aludidos.

#### AJUAR DOMÉSTICO

**Inexistencia o valor inferior del ajuar doméstico.** (S.T.S.J. de Asturias, 7 de julio de 2010)

Se cuestiona la procedencia de la aplicación de forma automática y sin justificación fáctica de un 3% del caudal relicto sobre la cantidad bruta de la herencia, que según el alegante, se debería calcular sobre la vivienda habitual y no sobre el resto de los bienes hereditarios, y demás cargas y deudas.

La norma fiscal no ofrece dudas, el artículo 34 del Reglamento del Impuesto determina que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la Oficina Gestora, por tanto se prevé una adición automática, como también lo es su cuantificación, salvo prueba en contrario.

Así pues, conforme al artículo 15 de la Ley del Impuesto, incumbe a la actora acreditar cumplidamente la inexistencia de ajuar doméstico o que su valor es inferior al que resulta de la aplicación de las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio, y en el presente caso ninguno de estos extremos se acredita.

#### DEUDAS DEDUCIBLES

**Deuda a favor de las herederas.** (S.T.S.J. de Asturias, 7 de julio de 2010)

La alegante pretende deducir de la base imponible una cantidad que a su entender, nunca integró el patrimonio del causante por mucho que estuviera ingresada en sus cuentas bancarias, ya que pertenece a la herencia de la madre de la actora, y por ello a su patrimonio como herencia de su madre, no debiendo tributar por algo que no recibe en concepto de herencia de su padre.

Considera el Tribunal que, en el Impuesto sobre Sucesiones el gravamen recae sobre el valor neto de los bienes y derechos que se transmiten, por lo que para su determinación es necesario tener en cuenta no solo las cargas que afecten a determinados bienes sino también las obligaciones y deudas que, correspondiendo al causante, se transmiten al causahabiente. En el presente caso, está reconocida por auto del Juzgado de 1ª Instancia una deuda que el causante tenía

pendiente con la herencia de su esposa ya fallecida, esto es, a favor de la recurrente y su hermana, en cuanto hijas del matrimonio, razón por la que la Ley excluye la deducción de la deuda, ya que si bien está acreditada la existencia de la deuda del causante, la misma no se transmite a su fallecimiento, por cuanto la deuda lo es a favor de sus propias herederas, confundándose con el crédito que estas ostentaban, no siendo posible su deducción.

#### REDUCCIONES POR PARENTESCO

**Grado de parentesco de un sobrino político del causante.** (S.T.S.J. de Valencia, 8 de julio de 2010)

La Administración gestora impugna la resolución recurrida en base a que el TEAR hace una errónea interpretación del art. 20 de la Ley 29/1987, que en concreto entiende que los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad se integran en el grupo III, cuando lo correcto es integrarlos en el grupo IV, y basa su pretensión por entender que el Código Civil (art. 916) al definir el parentesco colateral sólo se refiere al de consanguinidad y no al de afinidad, por lo que estos deben integrarse en el grupo IV, entendiéndose que los colaterales por afinidad de segundo y tercer grado deben asimilarse a los extraños.

El Tribunal entiende que la correcta interpretación de apli-

cación es la mantenida por la Administración demandada, que no hace más que seguir la doctrina sentada por la Sentencia del TS de 18 de marzo de 2003, posterior a las sentencias citadas por la actora y la demandada de los TSJ de La Rioja, Aragón y Cataluña.

#### TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

**Requisito de mantenimiento del valor de la adquisición.** (Consulta nº V0524-11 de 3 de marzo de 2011 de la DGT)

#### Posible pérdida de la reducción practicada

Tanto en el epígrafe 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, como en reiterada doctrina, esta Dirección General ha señalado que el requisito de mantenimiento durante el plazo de diez años establecido en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, o en el que, en sustitución del mismo, haya fijado la Comunidad Autónoma correspondiente en el ejercicio de sus competencias normativas, se refiere no al mantenimiento de la actividad sino al valor de la adquisición por la que se practicó la reducción en su momento.

En consecuencia y para el supuesto planteado en el escrito

de consulta, no afectará al derecho a la reducción la enajenación del inmueble siempre que, además del citado requisito, la reinversión inmediata del importe se produzca en la imposición a plazo fijo por el periodo de tiempo que reste hasta el cumplimiento del plazo exigido legalmente.

**Aplicación de la bonificación de la Comunidad Autónoma de Andalucía y reducción estatal respecto de la vivienda habitual.** (Consulta nº V0815-11 de 30 de marzo de 2011 de la DGT)

En el ejercicio de sus competencias normativas respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo Único de la Ley 8/2010, de 14 de julio, dictada por la Comunidad Autónoma de Andalucía, ha dado nueva redacción al artículo 21 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por dicha Comunidad en materia de tributos cedidos, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

Tanto en su redacción anterior como en la ahora vigente, el precepto del Texto Refundido andaluz significa una mejora de la reducción estatal del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mejora que alcanza al periodo de mantenimiento y al porcentaje aplicable, en ambos casos respecto de la adquisición “mortis cau-

sa” e “inter vivos” de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades.

En tanto se trata de una disposición dictada por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias, corresponde a la misma la contestación de la consulta, conforme establece el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Ahora bien, dado que la norma autonómica no afecta al régimen por transmisión “mortis causa” de la vivienda habitual, esa concreta transmisión habrá de regirse por lo dispuesto en el artículo, apartado y letra citados de la Ley 29/1987, conforme al cual:

*“...Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones “mortis causa” de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento”.*

En consecuencia y para este concreto supuesto de adquisición sucesoria, el porcentaje de reducción sería el estatal, es decir el 95% con el límite cuantitativo indicado por sujeto pasivo y con un periodo de mantenimiento de diez años.

**Fallecimiento de uno de los cónyuges, siendo ambos titulares del 100% de las acciones de una SL y el hijo, contratado a jornada completa, el Administrador de la entidad.** (Consulta nº V0563-11 de 7 de marzo de 2011 de la DGT)

- Aplicación de la reducción por adquisición “mortis causa” de una empresa:

La aplicación de la reducción en el impuesto sucesorio, prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, exige, por tanto y como condición “sine qua non”, la previa exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes de que se trate, lo que, tratándose de una entidad mercantil como la que plantea el escrito de consulta, obliga a remitirse a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 4.Ocho de su Ley 19/1991, de 6 de junio, que establece la exención en los términos siguientes:

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

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

b) *Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.*

c) *Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.*

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

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

*que todas ellas tengan derecho a la exención.”*

- Aplicación de la citada reducción en el ISD al supuesto planteado:

En el supuesto descrito en el escrito de consulta, concurriría en la misma persona la condición de Administrador y de contratado laboral a jornada completa.

Sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad con arreglo a la legislación laboral de ese desempeño simultáneo, no existe obstáculo en la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio para esa duplicidad.

Sin embargo, expresamente se dice que dicha persona no sería titular de participación alguna en la entidad, lo que, al excluirla del grupo de parentesco a efectos de la exención en el impuesto patrimonial, tampoco se cumpliría en los cónyuges el requisito del ejercicio efectivo de funciones directivas, impidiendo tanto el acceso a la exención para ambos en dicho impuesto como, por su condición de requisito previo antes señalada, la posibilidad de aplicar en su momento la reducción en el impuesto sucesorio.

Si, por el contrario, todos y cada uno de los miembros del grupo de parentesco fueran titulares de participaciones en la entidad y se cumplieran en la persona del Administrador los niveles de remuneración a que se refiere la letra c) del artículo 4.Ocho. Dos, antes reproducido, además, como es obvio, de

los restantes requisitos determinados por dicho artículo y apartado, procedería la exención en el impuesto patrimonial para los tres integrantes del grupo.

En su momento, sin necesidad del transcurso de un periodo mínimo desde la constitución de la entidad y en los términos del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 sería de aplicación la reducción en el impuesto sucesorio.

***Realización de funciones como administrador de una entidad mercantil en cuyo capital participa percibiendo por ello remuneraciones superiores al 50% del total de sus rendimientos anuales.*** (Consulta nº V0922-11 de 6 de abril de 2011 de la DGT)

En el caso del escrito de consulta concurren o van a concurrir cuando se haga efectivo el nombramiento como Administrador del consultante los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial tanto de las participaciones del mismo como de las de su padre, en cuanto ambos forman “grupo de parentesco” en los términos de la Ley 19/1991 y en el bien entendido de que la condición de Administrador lleva aparejada el ejercicio efectivo de funciones directivas, tal y como exige la Ley.

En el caso de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea por fallecimiento sea por donación y a efectos de la aplicación respectiva de las reducciones establecidas en el

artículo 20.2.c) y 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto, habrá de apreciarse en ese momento si se dan o no los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial, con la doble excepción siguiente:

- a) en el caso de fallecimiento del no directivo, la exigencia del nivel de remuneraciones por parte de quien sí desempeña funciones directivas –más del 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal– habrá de referirse al último periodo impositivo y
- b) en la hipótesis de donación, sea o no el directivo quien la efectúe, se aplicará igual regla para la determinación del nivel de remuneraciones, es decir, se tomará en cuenta el último periodo impositivo anterior a la donación.

#### TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA VIVIENDA HABITUAL

***Cuantificación de la reducción por adjudicación de la vivienda habitual.*** (S.T.S.J. de Castilla y León, 14 de julio de 2010)

Lo que se discute en el presente caso es cómo se ha adjudicado la vivienda habitual, que para los actores forma parte de la masa hereditaria en su totalidad, mientras que para la Administración solo integra dicho patrimonio al 50%, de modo que la reducción preten-

dida debe de operar no sobre el total valor de esa vivienda, sino sólo sobre el 50%.

En escritura pública se liquida la sociedad de gananciales, sin que conste que se atribuyan bienes concretos al cónyuge superviviente y sin especificarse qué bienes son los que se integran en la masa hereditaria. No se han adjudicado bienes concretos al cónyuge superviviente, como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales de modo que dicha operación no sirve para saber si la vivienda habitual se integró en su totalidad en la masa hereditaria o no.

En una segunda operación que se recoge en la escritura de partición y adjudicación, resulta que los bienes que allí se relacionan, se adjudican al cónyuge superviviente en pago de sus dos derechos, esto es, en pago de su cuota de participación en la sociedad y como heredero, y por este motivo la adjudicación de la vivienda que finalmente se hace, debe de entenderse que es a virtud de esos dos títulos. Consiguientemente el Tribunal considera que el 50% de la vivienda se adjudica en pago de la participación del actor en la sociedad de gananciales y la otra mitad en pago de su cuota hereditaria.

Por tanto, la oficina gestora liquidó de manera adecuada la deuda puesto que, la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe de aplicarse sobre el bien incluido en la masa hereditaria, que en

el presente caso es el 50% del valor de la vivienda habitual. Pese a las alegaciones de la parte actora, de que no consta que el derecho real de hipoteca se haya tenido en cuenta para minorar el valor de la vivienda habitual, sobre la que se aplica la reducción legalmente prevista en el artículo 20.2.c), sino que lo que se deduce es el valor de las deudas (garantizado con un derecho real de hipoteca), resultando que esas deudas, sí son deducibles. Una cosa es la deuda que sí es deducible y otra bien distinta el derecho de garantía constituido a favor del acreedor (prenda o hipoteca) que no lo es.

#### USUFRUCTO

***Consolidación del dominio en los nudo propietarios al fallecer el titular del usufructo vitalicio constituido "mortis causa".***  
(Consulta nº V0716-11 de 21 de marzo de 2011 de la DGT)

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su artículo 1 establece que:

*“El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.”*

y el 3 de la misma Ley que el hecho imponible lo constituye la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

Como se desprende del apartado 1 del artículo 513 del Código Civil, el usufructo- en este caso vitalicio- se extingue por la muerte del usufructuario.

Por lo tanto, cuando fallece el usufructuario lo que realmente se produce es la consolidación del dominio, desmembrado por la sucesión anterior, por extinción del usufructo vitalicio.

En cuanto al régimen aplicable a la extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que:

*“c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio”.*

En el caso planteado, el usufructo se constituyó con el fallecimiento del padre, por lo tanto la consolidación del dominio en el nudo propietario tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en el párrafo segundo de su apartado 2, establece:

*“Sin perjuicio de la liquidación anterior, 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, minorado, en su caso, en el resto de la*

*reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.”*

#### SUSTITUCIONES, FIDEICOMISOS Y RESERVAS

##### **Sucesión por sustitución.** (S.T.S. 25 de mayo de 2011)

La cuestión fundamental trata si se había producido la prescripción alegada por la parte recurrente, cuestión que estaba en función de si era heredera directa del causante, conforme ella afirma, o lo era a través de su otro tío, conforme se entiende por la Administración.

A juicio de la Sala hay tres datos relevantes para resolver la cuestión controvertida: que el testamento del causante de la herencia que da lugar a la liquidación impugnada, manifiesta que instituye heredero universal a su hermano D. Gonzalo y en defecto del mismo a su sobrina (D<sup>a</sup>. Eufrasia) representada por sus descendientes; que el causante de la herencia objeto de liquidación (D. Clemente), murió en 1989, y su hermano (D. Gonzalo) en 1991; y que en 1996 fue admitido a trámite juicio de testamentaría de la herencia de D. Clemente promovido por D<sup>a</sup>. Eufrasia que concluyó en virtud de auto en 1999.

Con estos datos, la recurrente no es heredera directa de D. Clemente, sino que lo es por sustitución, de tal forma que no heredará de éste sino en el caso de que el verdadero heredero, D. Gonzalo, renuncie a la herencia o prefallezca al causante, lo que no ha ocurrido. No existiendo premoriencia de D. Gonzalo, el hecho imponible respecto de la herencia de D. Clemente tiene lugar, para la recurrente, en la fecha de la muerte de D. Gonzalo, computándose el plazo de prescripción, que en este momento era de cinco años, a partir de los seis meses de este hecho, de tal forma que, habiéndose interrumpido la prescripción por el juicio de testamentaría entablado por la recurrente, se reanuda el nuevo plazo a partir de la fecha del auto firme que lo resuelve, sin que haya transcurrido el mismo cuando se gira la liquidación.

#### PRINCIPIO DE IGUALDAD DE LA PARTICIÓN

##### **Diferencias en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios en relación con el título hereditario.** (Consulta nº V0808-11 de 29 de marzo de 2011 de la DGT)

En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión.

No obstante, cuando existan diferencias en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios en relación con el título hereditario, ya sea según el valor declarado o como resultado de la comprobación del valor de los bienes, se liquidarán excesos de adjudicación según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En consecuencia, la oficina gestora deberá proceder a la calificación y liquidación de los documentos presentados con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda.

##### **No aplicación del Impuesto sobre Sucesiones a la liquidación previa de la sociedad de gananciales cuando muere uno de los cónyuges.** (S.T.S. 17 de febrero de 2011)

Los artículos 27 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y 56 y 57 de su Reglamento sólo despliegan sus efectos en el campo tributario sucesorio. Aunque en el caso de autos la liquidación de la sociedad de gananciales coincida con el momento en que deben separarse los bienes de la masa hereditaria a efectos de su adjudicación, por haber fallecido el marido, sin embargo, ambos

patrimonios, el de la masa hereditaria y el ganancial, constituyen instituciones jurídicas distintas y la disolución de la segunda puede no coincidir necesariamente en el tiempo con la adjudicación de la herencia ya que puede darse en otras situaciones jurídicas diferentes. La conclusión a que llega la sentencia recurrida, y que ésta Sala comparte, es que la adjudicación al cónyuge superviviente de los bienes que le correspondan en la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones. El cónyuge superviviente no adquiere los bienes que le correspondan en la disolución de los gananciales como sucesor del cónyuge difunto sino como cotitular de la sociedad que se extingue. La prueba es que el art. 45.I.B) 3 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declara que estarán exentas las adjudicaciones que a favor de los cónyuges, y en pago de las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, se verifiquen a la disolución de la sociedad de gananciales y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales ; en el mismo sentido se manifiesta el art. 88.I.B) 3 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

#### COMPETENCIA

##### ***Administración competente para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.***

*(S.T.S. 3 de febrero de 2011)*

El contribuyente plantea recurso en el que se solicita que se declare procedente la tramitación por la Junta Arbitral del conflicto de competencia planteado por la Junta de Andalucía, con la consiguiente anulación de todas las actuaciones llevadas a cabo por la Junta de Andalucía. El Abogado del Estado se opone al recurso con fundamento en que, careciendo los particulares de legitimación para plantear conflictos, la propia Junta Arbitral declara en la Resolución impugnada no tener constancia de planteamiento de conflicto alguno por la Junta de Andalucía.

Para el Tribunal, conforme a la normativa aplicable, los conflictos no pueden ser planteados de oficio por la Junta Arbitral del Concierto Económico ni por los particulares. Concretamente, el art. 9 del Real Decreto 1760/2007, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece que, el procedimiento se inicia mediante el planteamiento del conflicto o discrepancia ante la Junta Arbitral por la Administración del Estado, por las Diputaciones Forales, por una Comunidad

Autónoma o por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto Económico.

Además, en el presente caso, aunque existe un escrito de la Directora General de Tributos e Inspección Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía en el que se pone de manifiesto que se ha planteado conflicto de competencia con la Diputación Foral de Vizcaya, ante la Junta Arbitral, por estimar que existen indicios y circunstancias para considerar que la competencia le corresponde, sin embargo también es verdad que, en la Resolución impugnada, la Junta Arbitral niega categóricamente que se haya presentado conflicto alguno.

Asimismo, el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la Delegación Provincial de Almería de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía requirió al recurrente, para que aportase diversos datos y documentos respecto al domicilio del causante. El contribuyente respondió con la mera remisión un Acuerdo adoptado por la Diputación Foral de Vizcaya por el que se declaraba competente. Finalizadas las actuaciones, según se hace constar en el Acuerdo del Inspector Territorial de Málaga, concluyó con informe sobre la residencia habitual del causante en Almería. El Tribunal desestima el recurso.

# IMPUESTO SOBRE DONACIONES

## RELACIONES CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

**Donación de una finca urbana a un hermano.** (Consulta nº V0949-11 de 11 de abril de 2011 de la DGT)

### Deslinde ISD-IRPF

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava, por tanto, la ganancia patrimonial obtenida por el donante como consecuencia de la transmisión del bien al donatario y por éste último cuando, en su caso, posteriormente lo trasmita a terceros, de forma onerosa o lucrativa.

Por ello, dicho gravamen no se opone ni al artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en el que se establece que:

*“en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”,* ni al apartado 4 del artículo 6 de la Ley 35/2006 que establece que *“no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”,* toda vez que el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es la adquisición por donación y el sujeto pasivo es el donatario.

Esto es, la adquisición a título lucrativo del inmueble por parte del donatario, hermano del donante, no está sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## ADQUISICIÓN POR DONACIÓN Y OTRO NEGOCIO JURÍDICO GRATUITO E “INTER VIVOS”

**Excesos de pago resultantes de una escritura de compraventa.** (Consulta nº V0487-11 de 1 de marzo de 2011 de la DGT)

Se procede a la enajenación por tres matrimonios cotitulares de una finca urbana por terceras partes indivisas. Sin embargo, el pago del precio no se hace de forma igual, sino que dos de los matrimonios vendedores reciben una cantidad superior a la tercera parte del importe establecido en la escritura.

Del escrito de consulta no resulta que el exceso de pago que se hace con ocasión de la venta tenga carácter oneroso, en cuyo caso estaría sujeta a las normas del Impuesto sobre Transmisio-

nes Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino que, los copropietarios favorecidos por aquel no establecen compensación económica alguna a favor de quienes perciben menor importe en el precio.

En consecuencia, al tener carácter lucrativo el exceso de pago estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En definitiva y con independencia de la tributación que proceda en la imposición personal de los vendedores del inmueble y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por parte de los compradores, deberán practicarse autoliquidaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como consecuencia de los excesos de pago que resultan de la escritura de compraventa.

**Aportación por el marido de un dinero privativo en contraprestación a los trabajos realizados por la esposa.** (Consulta nº V0768-11 de 24 de marzo de 2011 de la DGT)

De la sucinta enumeración de los hechos formulada en la consulta por la que el marido aporta un dinero obtenido por la venta de un dinero privativo en contraprestación a los trabajos realizados por la esposa durante la vigencia de la sociedad conyugal, parece que resulta coherente gravar la operación a través del

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como una donación, ya que no puede entenderse como contraprestación de carácter oneroso el trabajo realizado por la consultante durante la vigencia de la sociedad conyugal, ya que para eso existe el régimen de gananciales en el que se ponen en común los bienes que establece el artículo 1.347 del Código Civil, pero no los que establece el artículo 1.346, que es el caso que plantea en la consulta.

Por lo tanto, existe un claro animus donandi del marido de la consultante con respecto a ésta.

Al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la atribución de un bien ganancial a uno de los cónyuges no supone más que la transmisión de una parte de la propiedad de dicho bien, el 50 por 100, que recibe la consultante, el otro 50 por 100 ya lo poseía el marido, por lo que la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será solamente el 50 por 100 del dinero aportado y será sujeto pasivo del impuesto la consultante.

**BASE IMPONIBLE EN  
LAS TRANSMISIONES  
GRATUITAS INTER VIVOS**

**Atribución de un bien ganancial a uno de los cónyuges.** (Consulta nº V0488-11 de 1 de marzo de 2011 de la DGT)

El artículo 618 del Código Civil define la donación como un

acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta.

La doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación:

1. El empobrecimiento del donante.
2. El enriquecimiento del donatario.
3. La intención de hacer una liberalidad (animus donandi).

No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario.

El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente:

*“No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina”* (Sentencia de 22 de abril de 1967).

*“Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación”* (Sentencia de 7 de diciembre de 1948).

*“Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación”* (Sentencia de 2 de abril de 1928).

De todo ello, se deriva la inexistencia de donación en aquellos supuestos en los que la

entrega de bienes o la prestación de servicios se haya producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando éste no haya desembolsado precio alguno.

De la sucinta enumeración de los hechos formulada en la consulta, parece que resulta coherente gravar la operación a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como una donación, ya que existe un claro animus donandi del marido de la consultante con respecto a ésta.

Al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la atribución de un bien ganancial a uno de los cónyuges no supone más que la transmisión de una parte de la propiedad de dicho bien, el 50%, que recibe la consultante, el otro 50% ya lo poseía, por lo que la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será solamente el 50 por 100 del valor real de los inmuebles.

**Adquisición por compraventa y donación de acciones de una sociedad, cuyo activo está compuesto en más de un 50% por bienes inmuebles sitos en España, sin llegar a adquirir el control de la entidad.** (Consulta nº V0519-11 de 3 de marzo de 2011 de la DGT)

❖ **Ámbito de aplicación de la exención recogida en la Ley 24/1988:**

La exención establecida en la Ley 24/1988 solo está prevista para las transmisiones de valores a título oneroso, no extendiéndose, por tanto, a las donaciones.

❖ Aplicación de dicha exención al supuesto planteado:

En cuanto a la aplicación de la referida exención, resulta procedente de conformidad a lo dispuesto en el art. 108.2.a), pues, aun cuando se trata de la transmisión de valores de una entidad cuyo activo está constituido en más de un 50% por bienes inmuebles, ninguno de los adquirente obtiene el control de la entidad.

Respecto de la excepción establecida en el apartado 108.2.b), no se dispone de datos para pronunciarse sobre la misma.

❖ Tributación de la donación de acciones:

La donación de las acciones constituye hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, debiendo tributar de conformidad a lo dispuesto en la Ley 29/1987, artículos 5, 9, 20 y 21 y la normativa específica de la Comunidad Autónoma que corresponda, según resulta de lo dispuesto en los artículos 32.2 y 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

### TRANSMISIÓN INTER VIVOS DE LA EMPRESA FAMILIAR

***Aplicación de las reducciones en el ISD por adquisición de participaciones en dos entidades mercantiles en las que su titular forma parte del Consejo de Administración.*** (Consulta nº V0657-11 de 15 de marzo de 2011 de la DGT)

La exención en el impuesto sobre el Patrimonio exige además de los requisitos de participación y tipo de actividad, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y que, por su desempeño, perciba remuneraciones que representen más del 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

No parece ser ese el caso que se plantea en el escrito de consulta, habida cuenta que la mera pertenencia al Consejo no comporta, sin más, ese ejercicio de funciones directivas, máxime cuando las remuneraciones percibidas, como expresamente se reconoce, tienen la naturaleza de rendimientos del capital mobiliario, es decir, en atención a la participación que se tiene en los fondos propios de ambas entidades y no como consecuencia de retribuciones derivadas de una relación laboral o estatutaria, que son a las que alude la norma legal.

De acuerdo con lo anterior, no procederá la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio

y, por ende, conforme a lo expuesto, tampoco las reducciones establecidas en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

***Donación de participaciones en entidad mercantil a favor del cónyuge e hijas del donante.*** (Consulta nº V0831-11 de 31 de marzo de 2011 de la DGT)

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

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

- a) *Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.*
- b) *Que, si el donante viniese ejerciendo funciones*

*de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.*

- c) *En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.*

*Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.*

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

Como puede advertirse, la reducción en el impuesto sucesorio exige, como condición "sine qua non" la previa exención de los elementos patrimoniales en el Impuesto sobre el Patrimonio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.Ocho. Dos.

En los términos expuestos en el escrito de consulta y cumpliéndose en la cónyuge del donante los requisitos referidos al ejercicio de funciones directivas, ambos forman "grupo de parentesco" con derecho a la exención en el impuesto patrimonial, por lo que, en los términos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, tanto aquella como las hijas del matrimonio tendrían derecho a la reducción prevista en dicho artículo y apartado.

***Donación de las participaciones sociales a los hijos siendo el grupo familiar titular del 100% de las mismas. (Consulta nº V1075-11 de 27 de abril de 2011 de la DGT)***

❖ Aplicabilidad de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En los términos descritos en el escrito de consulta y dado que concurren las condiciones exigidas por el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se cumpliría el requisito previo de la exención

en dicho impuesto para las participaciones de titularidad del grupo familiar, así como las condiciones que detalla el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987.

En consecuencia, procedería la aplicación de la reducción contemplada en dicho artículo y apartado.

❖ Aplicabilidad de la reducción establecida en el artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, aprobado por la Junta de Extremadura

En el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se prevé la posibilidad de que las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus competencias normativas respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulen las reducciones establecidas por la normativa del Estado, "manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por este o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla".

En el caso de la reducción establecida en el artículo 15 del

Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, de la Junta de Extremadura, no sustituye a la estatal en el ámbito territorial extremeño.

En efecto, aunque la reducción autonómica mejore el porcentaje de la reducción establecida en la Ley 29/1987 establece requisitos más rigurosos en otros aspectos (tal es el caso de la doble exigencia de territorialidad y de presencia del domicilio fiscal y social de la entidad societaria durante diez años y de la necesidad de un porcentaje mínimo de participación por parte del donatario) pero, sobre todo, ha de advertirse que el propio artículo regulador la califica de forma expresa como “propia”.

En principio, procedería su aplicación posterior a la estatal, pero ello lo impide la norma autonómica de incompatibilidad establecida en el artículo 15 del Decreto Legislativo extremeño, por lo que, en consecuencia, el sujeto pasivo podrá solicitar la aplicación de la reducción estatal del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 o, de forma alternativa pero no simultánea, la reducción propia autonómica siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos establecidos para cada una.

***Donación de un local que forma parte del patrimonio empresarial por un hijo a su padre***

***que continuará con la actividad de arrendamiento. (Consulta nº V0979-11 de 13 de abril de 2011 de la DGT)***

❖ **Tributación indirecta: Deslinde IVA-TPO**

Se trata de una operación sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La aplicación de la citada exención a la entrega del inmueble podrá ser objeto de renuncia por el consultante si se dan los requisitos contenidos en el artículo 20, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el artículo 8 de su Reglamento.

En este sentido, de la información disponible, puede deducirse que el adquirente tendrá la consideración de empresario o profesional, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que va a afectar el local de negocio a una actividad de arrendamiento.

Por otra parte, el adquirente tendrá, previsiblemente, derecho a la deducción total del Impuesto soportado con ocasión de la adquisición del local de negocio, puesto que el arrendamiento de locales de negocio es una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

❖ **Tributación directa en el ISD**  
La operación estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, la donación del inmueble por parte del

hijo al padre no tendría derecho a la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, porque este precepto exige que se haga a favor del cónyuge, descendientes o adoptados.

## USUFRUCTO

***Consolidación del dominio en el nudo propietario por la extinción de un usufructo constituido a título lucrativo. (Consulta nº V0643-11 de 14 de marzo de 2011 de la DGT)***

La constitución del usufructo a favor de la madre del consultante estuvo sujeta al ISD, por el concepto de donación, dado que se constituyó a título lucrativo.

Sin embargo, la extinción de este derecho real no está sujeta al impuesto, ya que tal extinción no supone una nueva adquisición para el nudo propietario, sino la recuperación del pleno dominio sobre las fincas que tenía originalmente cuando las adquirió, con carácter previo, a la constitución del usufructo extinguido.

Es decir, la regla prevista en la letra c) del artículo 26 de la Ley 29/1987 de que en la extinción del usufructo debe exigirse el impuesto según el título de constitución (en este caso, título lucrativo, por tratarse de una donación) sólo resulta aplicable en el caso de

que el actual nudo propietario, en el cual se consolida el pleno dominio a la extinción del usufructo, no hubiera sido titular del pleno dominio sobre el bien objeto del usufructo, cuando éste se constituyó, pues en este caso, dicho titular adquiere algo que no había tenido anteriormente.

Por el contrario, si el propietario del pleno dominio ya tenía tal condición al tiempo de su desmembración, como parece ser el caso planteado en la consulta, la nueva consolidación del dominio en él no supone una nueva adquisición que deba tributar en este impuesto.

En otras palabras, esta regla se aplica exclusivamente en el caso de que el propietario del pleno dominio haya adquirido tal condición en dos partes: adquisición previa de la nuda propiedad y posterior consolidación del dominio por adquisición de las facultades y derechos inherentes al derecho real de usufructo.

❖ **Conclusión:**

La consolidación del dominio en el nudo propietario por la extinción de un usufructo constituido a título lucrativo está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sólo en el caso de que el titular actual del pleno dominio no hubiera tenido ya tal condición cuando se desmembró el dominio por la constitución del usufructo en cuestión.

En el caso planteado no estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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

### HECHO IMPONIBLE

***Acción declarativa de dominio sobre un inmueble por usucapión.*** (Consulta nº V0735-11 de 22 de marzo de 2011 de la DGT)

A la hora de determinar la sujeción al IIVTNU es necesario precisar si el incremento de valor que ha experimentado el terreno objeto de la consulta se ha manifestado a través de la transmisión de la propiedad del mismo.

Por tanto, por la prescripción adquisitiva o usucapión se adquiere, no se transmite, mientras que por los hechos que enumera el párrafo segundo del artículo citado se adquiere y se transmite, en virtud de que el derecho de quien lo tenía se transmite al que pasa a adquirirlo, habiendo por lo tanto transmisión y adquisición.

En conclusión, al no existir transmisión en la operación planteada por el consultante, no se cumple el requisito preceptuado en el artículo 104 del TRLRHL, y por tanto no se origina el hecho imponible del IIVTNU, estando por ello dicha operación no sujeta al impuesto.

### NO SUJECIÓN

***Disolución de la sociedad de gananciales y adjudicación de la vivienda a uno de los cónyuges quien asumirá la totalidad del préstamo hipotecario que la grava.*** (Consulta nº V0759-11 de 24 de marzo de 2011 de la DGT)

La adjudicación del pleno dominio del bien inmueble urbano que corresponda a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales no estará sujeta al IIVTNU, de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones del inmueble, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que los cónyuges adquirieron el citado terreno.

# Resoluciones

## TEAC

Esta 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

### Resoluciones recopiladas por Antonio Fernández Cuevas

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

**TRANSMISIONES PATRIMONIALES/IVA.** *Aplicación de la exención del art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, del IVA (redacción vigente en 2004). La Administración debe justificar su rechazo a considerar la obra como de rehabilitación, sin que baste incorporar al acuerdo de liquidación por Transmisiones Patrimoniales el importe de las obras que considera de rehabilitación, sin fundamentarlo adecuadamente.*

*Resolución de 7.6.2011 (R.G. 8200-2008) (Sala Segunda. Vocalía 5ª)*

En su día (2004) se otorgó escritura pública por la que se transmitía determinado inmueble haciéndose constar por la entidad compradora que las fincas serán objeto de inmediata rehabilitación y que el coste global de la misma excede del 25% del precio de adquisición, por lo que la compraventa está sujeta al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22.b) de la Ley 37/1992.

Iniciadas actuaciones de verificación de datos por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, a efectos de la justificación de la inmediata rehabilitación del inmueble adquirido, el procedimiento finaliza mediante Liquidación provisional de fecha 18 de abril de 2008 en la que se regulariza el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a la operación de compraventa; entiende la Administración que de la documentación aportada se desprende que el importe total de las obras de fachada, cubierta, estructura y elementos estructurales análogos es de 598.044,31 euros (de los 4.291.162,36 euros del presupuesto total de las obras), por lo que las obras realizadas no tienen la consideración de rehabilitación al no superar las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación el 50% de las obras totales, estando la operación sujeta a ITPAJD y no a IVA.

Frente a esta liquidación provisional, la sociedad adquirente interpone recurso de reposición, el cual es desestimado mediante resolución de fecha 27 de agosto de 2008, por lo que interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAC, alegando en el momento procesal oportuno falta de motivación; que las obras llevadas a cabo en las edificaciones adquiridas tienen el carácter de obras de rehabilitación, por lo que la compraventa no está exenta del IVA, siendo de advertir que, en cualquier caso, en la escritura que documenta la operación las partes renunciaron a la exención por este impuesto.

El Tribunal, en cuanto a la alegada falta de motivación, entiende que si bien en la liquidación no constaban las motivaciones de la Oficina gestora, sí constaban en la propuesta de liquidación y en la resolución del recurso de reposición, por lo que no existió indefensión y la interesada pudo alegar frente a la fundamentación administrativa cuanto convino a su derecho, para intentar desvirtuarla.

En cuanto al fondo de la cuestión, el argumento del órgano liquidador para considerar la operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es que el coste de las obras que tienen el carácter de obras de rehabilitación no ha superado el mínimo establecido en la normativa para considerar la operación sujeta y no exenta del IVA.

Centrada la cuestión en determinar el significado y alcance de la expresión "obras de rehabilitación", la reclamante sostiene que, para que se trate de obras de rehabilitación, es requisito que se opere sobre la estructura, la fachada o sobre la cubierta, elementos que, sin duda, han sido objeto de reparaciones y obras de consolidación. Asimismo, de acuerdo con la jurisprudencia de la Audiencia Nacional, son obras análogas a las de rehabilitación aquellas que tengan por objeto la remodelación de un edificio para modificar la superfi-

cie útil destinada a viviendas o modificar el número de éstas, y en el presente caso las obras realizadas tienen dicho carácter.

Expone el TEAC que cuando existe un contrato único de ejecución de obras o un proyecto general de la obra, la calificación como “obras de rehabilitación” debe hacerse para el conjunto de la obra, atendiendo a que la prestación principal, definida normalmente así por su coste relativo, tenga por objeto la consolidación y tratamiento de la estructura, fachadas, cubiertas u otras análogas; así, en caso de que las obras afecten a alguno de los elementos sustanciales referidos en el artículo 20.Uno.22º de la ley 37/92, debe tomarse en consideración el coste conjunto de las actuaciones llevadas a cabo.

Pero, incluso en estos términos, es exigible que la prestación principal se refiera a obras de rehabilitación en los términos en que las define la Ley del impuesto. En el presente caso, si bien el presupuesto total de las obras asciende a 4.291.162,36 euros, la Dirección General de Tributos sólo considera que corresponden a obras de rehabilitación 598.044,31 euros, y para ello se remite a un Informe Técnico emitido por la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid.

No obstante, el citado Informe técnico no consta en el expediente, ni en el acuerdo impugnado se explica con más detalle por qué no se considera todo el presupuesto como obras de rehabilitación, ni las partidas que se excluyen, ni los motivos.

La Administración considera que el importe de las obras que son efectivamente de rehabilitación no alcanza al 50% del presupuesto total de las obras, por lo que las obras en conjunto no tienen el carácter de obras de rehabilitación a efectos de IVA; por otra parte, el importe de las obras sí consideradas de rehabilitación no supera el 25% del precio de adquisición del edificio.

De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que “cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor”. En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios

han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, “de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos”. En la vía económico-administrativa rige el principio de “interés” en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o “relevatio ab onere probandi”.

En este caso, es a la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid a la que beneficia el hecho de que la adquirente no hubiese realizado obras consideradas de rehabilitación, por cuanto ello determinaría que la operación de compraventa estuviese exenta de IVA, debiendo tributar entonces por el ITP.

La reclamante, para probar que las obras realizadas en el edificio adquirido son de rehabilitación a efectos de IVA, ha aportado presupuesto completo de las obras, un presupuesto más detallado indicando qué partidas deben considerarse de rehabilitación, e informe de los arquitectos. La Administración, en la resolución del recurso de reposición (recordemos que la liquidación provisional no contenía motivación alguna) no dice de qué forma valora estas pruebas, simplemente se remite a un informe técnico, que no consta en el expediente, para decidir que sólo hay obras de rehabilitación por importe de 598.044,31 euros, cifra muy inferior a la que la entidad considera de rehabilitación.

Así, a falta del informe técnico al que alude la resolución del recurso de reposición, y no habiendo acreditado la oficina gestora que del total de las obras realizadas por el obligado tributario sólo 598.044,31 euros pueden considerarse obras de rehabilitación a efectos del IVA, no puede aceptarse por este Tribunal la postura de la oficina gestora en cuanto a que no se cumplen los requisitos para considerar la operación de compraventa no exenta de IVA, procediendo por ello a la anulación de la liquidación.

**TRANSMISIONES PATRIMONIALES.** *Régimen Fiscal Canario. Exención en el ITP de la adquisición de bienes de inversión (art. 25 Ley 19/1994, sobre Régimen Económico y*

*Fiscal de Canarias). Éstos han de poder calificarse de tales según la normativa reguladora del IGIC (Impuesto General Indirecto Canario), y han de ponerse en funcionamiento con carácter inmediato. Tratándose de terrenos que pensaban destinarse a instalar un parque eólico de generación de electricidad, siempre que a la empresa se le adjudicase la correspondiente potencia en el concurso público que había de convocarse al efecto, se trata de una mera expectativa, sobre la que no puede basarse el beneficio fiscal.*

*Resolución de 27.5.2011 (R.G. 709-2009) (Sala Cuarta. Vocalía 9ª)*

**T**ras el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación, con carácter parcial, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y/o Impuesto General Indirecto Canario, respecto de los períodos 2002, 2003, 2004 y 2005, el 19 de Junio de 2006, se firmó, el 10 de Octubre de 2006, en disconformidad, acta en la que se recogía la propuesta de regularización realizada por la Inspección, teniendo por objeto la determinación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de modificación de los aspectos económicos del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En concreto, las actuaciones comprobaron las adquisiciones efectuadas por la entidad interesada – por las que se acogió a la exención citada –, de varios inmuebles. Según la propuesta de liquidación, dichas operaciones constituían hechos imposables del Impuesto, en su modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”, sin que pudiera considerarse aplicable la exención referida habida cuenta de que no se cumplía con la condición exigida por la norma respecto al destino de los bienes adquiridos, admitiendo el cumplimiento del resto de los requisitos previstos: materiales, temporales y subjetivos.

El Inspector Jefe competente de la Administración Tributaria del Gobierno de Canarias, dicta acuerdo liquidatorio por el Impuesto y períodos referidos, confirmando la propuesta previa. Confirma el planteamiento de negar el derecho a la exención, a la entidad interesada, por entender que no se cumple la condición de “bien de inversión” para los adquiridos es decir, que sea un bien que se emplee de forma efectiva como medio de explotación, debiendo entrar en funcionamiento

de manera inmediata. Así, teniendo en cuenta que la interesada había adquirido los bienes citados, como manifestó durante el procedimiento, para instalar en los mismos parques eólicos una vez obtuviera la correspondiente asignación de potencia en el concurso público convocado al efecto, pero no resuelto a la fecha de la adquisición, “ (...) en ningún caso puede considerarse, de acuerdo con la normativa vigente, que los bienes adquiridos constituían o podían constituir en un futuro cierto, bienes de inversión susceptibles de acogerse a la exención del gravamen, basándose por tanto dicha pretensión en una mera expectativa, cual es la posible adjudicación de la potencia en cuestión en concurso público y por tanto en abierta concurrencia con otras empresas del sector”, al margen de que, al final, el citado concurso público para la adjudicación de la potencia fuese anulado.

La entidad interesada interpone, ante el Tribunal Regional de Canarias, reclamación económico – administrativa contra dichos acuerdos, en la que alegaba lo siguiente:

En primer lugar, recoge su consideración sobre los bienes adquiridos, con acogimiento a la exención descrita, como bienes de inversión pues se trata de terrenos que, por su propia naturaleza o función, “ (...) pasaron a formar parte “ab initio”, y aún hoy lo hacen, del Activo Fijo e Inmovilizado (...) por lo que estaban, y aún hoy lo están, destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año (...), con la finalidad (...) de instalar en los mismos, dos “Parques Eólicos”(....) afirmando que su utilización estaba condicionada a una actuación administrativa autorizante previa y necesaria, aunque pone de manifiesto que “ (...) procedió a acometer, con carácter inmediatamente posterior a la formalización de la operación de (...) adquisición de los terrenos, y sin discontinuidad entre las mismas, las diversas y variadas actividades tendentes a la consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos a la ejecución y desarrollo, por parte de dicha mercantil, de las actividades empresariales o profesionales que le son propias”.

En definitiva, concluye que ha desarrollado las actividades necesarias en orden a la obtención de la previa autorización administrativa requerida para la finalidad que subyace en la operación adquisitiva objeto de controversia, y, ello, después de realizar todos los proyectos técnicos, solicitudes, escritos de subsanación,

consignación de avales y demás actuaciones necesarias y habiendo acometido y desarrollado, con carácter inmediatamente posterior a la formalización de las operaciones adquisitivas, y sin discontinuidad entre las mismas, las diversas y variadas actividades tendentes a la consecución de los reseñados permisos administrativos y proyectos técnicos previos requeridos a la auténtica finalidad: la entrada en funcionamiento de los bienes adquiridos.

El 31 de Octubre de 2008, el Tribunal Regional de Canarias resuelve la reclamación anterior, acordando desestimar la impugnación del acuerdo liquidatorio, contra cuyo fallo la reclamante interpone el oportuno recurso de alzada. El Tribunal Central señala:

“Constituye la cuestión objeto del debate determinar si XX, SOCIEDAD LIMITADA” tenía derecho a aplicar la exención recogida en el **artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de Julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias** (en adelante, LEF). El citado precepto dispone, en su versión vigente a la fecha de las adquisiciones,

*“1. Las sociedades domiciliadas en Canarias,... estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados... en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias, durante un período de tres años a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital, cuando el rendimiento del impuesto se considere producido en este territorio.*

(...).

2. (...)

*3. Los bienes de inversión adquiridos o importados deberán entrar inmediatamente en funcionamiento salvo que se trate de terrenos adquiridos para su edificación, de bienes para cuya puesta en funcionamiento sea necesaria la ultimación de su instalación o montaje, o de bienes que vayan a ser utilizados en actividades empresariales o profesionales cuyo desarrollo exija autorización administrativa. Las actividades de edificación, de instalación o montaje, o de consecución de los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran en su caso necesarios para la edificación o desarrollo de las actividades empresariales o profesionales deberán ser acometidos inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones.*

... ..

*7. A los efectos de lo establecido en este artículo, el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario...*

Habida cuenta de las actuaciones desarrolladas y de los documentos que obran en el expediente, resulta indiscutido el cumplimiento de los requisitos subjetivos, materiales y temporales exigidos en el citado precepto para acceder al beneficio fiscal, siendo planteada la discusión sobre el destino de los bienes adquiridos; más concretamente, sobre si las circunstancias que rodean a la adquisición de éstos pueden determinar que no debieran considerarse bienes de inversión, en el momento en que se adquirieron, por la entidad que los adquirió, teniendo en cuenta que su destino a la finalidad buscada, que constituye la actividad de producción de energía eólica pretendida por la entidad reclamante, estaba condicionado a la resolución de un concurso público ni siquiera convocado, circunstancia tampoco puesta en duda por las partes.

Así, el **artículo 40.8 de la Ley 20/1991, de 7 de Junio, del Impuesto General Indirecto Canario**, redactado conforme al **Real Decreto Ley 21/1993, de 29 de Diciembre** establece que *“a efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles, que por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación”*.

El problema radica en que los terrenos adquiridos lo fueron en la expectativa de resultar, la entidad adquirente, adjudicataria de un concurso público para la asignación de la potencia eólica, ni siquiera convocado oficialmente al momento de la adquisición, por lo que, en principio, no se entiende cumplida la condición prescrita de la inmediata entrada en funcionamiento del bien adquirido acogiéndose a la exención.

No obstante, según la reclamante, ha de darse importancia al hecho de tratarse, los bienes adquiridos, de terrenos respecto de los cuales resultaba necesaria una actuación administrativa previa: la adjudicación de la potencia eólica mediante concurso público.

Si bien es cierto que la norma citada admite el cumplimiento de la condición de entrada inmediata en funcionamiento respecto bienes inmuebles cuando, para llevar a cabo las actuaciones necesarias en ellos (construcciones, instalaciones, montajes...) se exija una autorización ad-

ministrativa, siempre que se lleven a cabo, por quien los adquiere, las actuaciones necesarias que de él dependan, para obtener tales permisos., la duda, en el caso presente, radica en si la perspectiva de la convocatoria del concurso público de adjudicación de la potencia eólica puede tener la misma consecuencia, considerando que, aunque previsible, dicho concurso aún no estaba convocado a la fecha en que se adquirieron los bienes.

Habida cuenta de que la fecha en que se adquirieron los bienes por los que se pretendía la exención es el momento en que deben reunirse las condiciones a las que la norma vincula el derecho a la misma, y que, en concreto, en lo referente a la entrada en funcionamiento inmediata de los terrenos adquiridos, en ese momento era necesaria, no sólo la resolución del concurso (debiendo, además, resultar “XX, SOCIEDAD LIMITADA” adjudicataria) sino la convocatoria oficial del mismo, este Tribunal Central debe entender que era imposible, respecto de tales terrenos, cumplir la condición de inmediatez en su entrada en funcionamiento como bien de inversión para la adquirente.

Cuestión diferente sería si el concurso ya hubiera estado convocado, pues en ese caso, sí se podría haber llevado a cabo la adquisición con la expectativa real de resultar adjudicataria, siendo ineludiblemente una actuación administrativa necesaria para el desarrollo de las actuaciones necesarias sobre los terrenos. .... De igual manera que habría de entender cumplida la condición cuando se adquirieran terrenos en los que se pretende edificar si, inmediatamente después de adquiridos, se solicita la licencia correspondiente para llevar a cabo la obra, también habría derecho a la exención si se hubiesen adquirido los terrenos rústicos e, inmediatamente después, se hubiese licitado al concurso público de adjudicación. Pero tal circunstancia no era posible al no estar convocado dicho concurso por lo que tales terrenos no podrían dar lugar a aplicar, al adquirirlos, la exención referida. Cuestión diferente es que, dándose la condición citada, y habiéndolos adquiridos con la exención, si no se resultase adjudicataria (se igual manera que si no se recibiese la licencia para obras en el caso anterior) habría obligación de liquidar, en la forma prevista, la exención improcedentemente aplicada. Pero en el caso aquí planteado, ni tan siquiera existía, al adquirir los terrenos, el derecho a la exención.”

Por todo ello, el TEAC desestima el recurso.

**PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.** *Los plazos para la interposición de los recursos, en los casos de desestimación presunta por silencio administrativo de una reclamación o recurso anterior, no empiezan a correr si al interesado no se le han notificado el recurso procedente, el plazo para presentarlo y el órgano ante el que ha de interponerse.*

*Resolución de 7.6.2011 (R.G. 1257-2009) (Sala Segunda. Vocalía 5ª)*

**E**n una resolución que también se refiere a otros extremos, nos interesa ahora destacar la doctrina que sienta el Tribunal sobre el extremo epigrafiado, basándose en la jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo, que supone apartarse del tenor literal del artículo 240.1 de la LGT. En efecto, dice el TEAC:

“Desde la reforma de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, ya no cabe hablar de actos presuntos desestimatorios, sino sólo de ficción legal que abre la posibilidad de impugnación, en beneficio del interesado. Así resulta de la nueva redacción del artículo 43.3 de dicha Ley, aplicable a los procedimientos tributarios en virtud de la supletoriedad de tales normas establecida en su Disposición Adicional Quinta, apartado primero. Dicha reforma pasa a diferenciar los efectos del silencio estimatorio y desestimatorio, señalando para este último, diferencia del primero o positivo, que la “desestimación por silencio administrativo tiene los solos efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente”. Mientras que para la estimación por silencio se dice en la Ley que ésta tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizado del procedimiento, para la desestimación, por el contrario, se dice que tiene “los solos efectos” mencionados.

Si el único efecto de la figura es facilitar la interposición del recurso administrativo o contencioso-administrativo que resulte procedente, desde esta finalidad, derivada, como es obvio, del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio pro actione, ha interpretarse, de modo que sirva para posibilitar el acceso a la revisión y no para entorpecerlo. En este contexto, el sometimiento

a plazo de la posibilidad de interponer recurso de alzada que resulta del artículo 241 de la Ley 58 /2003, debe atemperarse por la exigencia del cumplimiento previo de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 42 de la citada Ley 30/1992... ..

Antes de la reforma citada el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 6/1986 de 12 de febrero, 204/1987 de 21 de diciembre y 63/1995 de 3 de abril había proclamado con respecto a los efectos del silencio negativo *«que no podía juzgarse razonable una interpretación que primase la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales»*. La conclusión a la que llegó el Alto Tribunal pasó por considerar que la situación de silencio era equiparable a la propia de una notificación defectuosa, ya que el interesado no era informado sobre la posibilidad de interponer recursos, ante qué órgano y en qué plazo, lo que habilitaba para aplicar el régimen previsto en el artículo 79.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (hoy art. 58 de la LRJAP y PAC), de manera que la «notificación» sólo era eficaz desde que se interpusiese el recurso precedente. El Tribunal Supremo ha mantenido esta doctrina en sus Sentencias de 14 y 26 de enero de 2000.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 23 de enero de 2004 determina que esta doctrina sigue siendo válida en la actualidad por cuanto que el actual artículo 42.4.2.º de la LRJAP y PAC dispone: *«En todo caso, las Administraciones Públicas informarán a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio, o en comunicación que se les dirigirá al efecto dentro de los 10 días siguientes a la recepción de la solicitud en el registro del órgano competente para su tramitación. En este último caso, la comunicación indicará además la fecha en que la solicitud ha sido recibida por el órgano competente»*.

Considera el Tribunal Supremo que en dicho precepto se establece una regla general, universal, que no admite excepciones: «en todo caso», regla general que se dirige a las Administraciones Públicas (todas) quienes necesariamente «informarán» a los interesados y un contenido explícito de ese mandato informativo.

La exégesis de este texto, complementada con la doctrina constitucional antes transcrita, obliga a concluir que en tanto las Administraciones Públicas no informen a los interesados de los extremos a que dicho precepto se refiere, los plazos para la interposición de los recursos no empiezan a correr.”

En el presente caso no consta que se hubiera notificado al interesado comunicación alguna a la que se refiere el artículo 42.4.2.º de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por lo que puede afirmarse que no consta que se le hubiera advertido de los plazos para interponer el recurso de alzada, y ante qué órgano procedía, por lo que en las tesis de la jurisprudencia antes citada, equipararíamos aquel silencio negativo con una notificación defectuosa, al haberse omitido tales advertencias, por lo que el plazo de interposición del recurso no comenzaría a correr sino desde que interpone el interesado el recurso el 14 de mayo de 2008 (artículo 58.3 de la Ley 30/1992, por remisión del artículo 112 la Ley 58/2003, General Tributaria), por lo que éste debe reputarse interpuesto en plazo”.

**TRANSMISIONES PATRIMONIALES.** *La exención de la adquisición de bienes de inversión prevista en el art. 25.7 de la Ley 19/1994, sobre modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, no exige que el arrendamiento de inmuebles esté expresa y literalmente previsto en el objeto social, cuando siendo éste la “promoción inmobiliaria” quede probada la realidad de la actividad económica del arrendamiento inmobiliario; en armonía con la interpretación de la D.G. de los Registros y del Notariado sobre la determinación de dicho objeto.*

*Resolución de 27.5.2011 (R.G. 1339-2009) (Sala Cuarta. Vocalía 9ª)*

**E**n el presente supuesto, la controversia se ciñe exclusivamente a lo dispuesto en el apartado 7 del art. 25 de la Ley 19/1994, que establece (en la redacción aplicable) que cuando se trate de la adquisición de un inmueble no se aplicarán las exenciones previstas en los apartados anteriores del propio artículo cuando el bien se afecte a la actividad de arrendamiento, salvo que éste constituya el objeto social de la entidad y además concurren las circunstancias recogidas en el art. 25.2 de

la Ley 40/1998, del IRPF (equivalente al mismo artículo y apartado del TR de 5 de marzo de 2004, y al art. 27.2 de la Ley 35/2006, hoy vigente).

Sobre ello, el TEAC dice en sus Fundamentos de Derecho:

“**TERCERO.**- Habida cuenta de los documentos y manifestaciones obrantes en el expediente, este Tribunal Central ha de admitir que “XX, S.A” llevaba a cabo la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles como una auténtica actividad económica, cumpliendo las condiciones que, para tal consideración, expone el **artículo 25.2 LIRPF**, esto es, en primer lugar, desarrollar dicha actividad contando con, al menos, un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y, en segundo término, hacerlo utilizando, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, como bien ha acreditado la interesada durante la tramitación del procedimiento.

**CUARTO.**- Por tanto, de conformidad con lo anterior, la decisión de este Tribunal ha de centrarse sobre si puede entenderse que la actividad de arrendamiento de inmuebles constituye el objeto social de la reclamante.

En este sentido, las posturas mantenidas por las partes aparecen bien diferenciadas. Por un lado, tanto la Administración como el propio Tribunal Regional, en la resolución objeto de la presente impugnación, consideran que, dado que el objeto social declarado, en sus estatutos, de “XX, S.A” era la promoción inmobiliaria, no podía entenderse, llevando a cabo una interpretación extensiva de lo que supone tal actividad, que en ella estuviese incluida la actividad arrendadora, negando, por el incumplimiento de la condición recogida en el **artículo 25.7 LEF**, el derecho a la exención. Por otro lado, la recurrente, que viene manteniendo que la actividad de arrendamiento de inmuebles, cuya realización ha acreditado suficientemente, sí debería entenderse incluida, como parte de su objeto social de “promoción inmobiliaria”.

El objeto social, es decir, la expresión de la actividad o actividades a las que se va a dedicar una sociedad, debe, indudablemente, quedar definido en los Estatutos Sociales que regulan la entidad. Desde este punto de vista, la redacción del objeto social debe ser clara y fiel a lo que es el proyecto. Resulta conveniente, en este punto, acudir a lo que la Dirección General de Registros y del Notariado ha venido manifestando acerca del objeto social.

Es indudable que el **artículo 25.7 LEF** exige que la actividad de arrendamiento constituya el objeto social de la entidad que, adquiriendo un inmueble, pretende acceder a la exención; corresponde determinar si esta exigencia ha de entenderse estricta, en el sentido de obligar a que, en la redacción estatutaria de cuál es el objeto social, esté literalmente recogida la actividad de arrendamiento o si, por el contrario, basta con recoger una denominación que englobe el arrendamiento.

Cabe recordar, como bien plantea la parte recurrente, que la Dirección General de los Registros y del Notariado, partiendo de la enorme trascendencia que tiene el objeto social de una entidad mercantil que lleva a la exigencia de una determinación precisa del mismo (**Resolución de 25 de Julio de 1992**), admite, no obstante, que, en tal determinación, el género incluye todas las especies y, salvo para su expresa exclusión, no es necesaria su enumeración (**Resolución de 11 de Octubre de 1993**). En el presente caso, el término “promoción inmobiliaria” integra el objeto social de la interesada. Debe entenderse que la actividad de arrendamiento puede ser de carácter complementario a la de promoción, de modo que a efectos mercantiles, el objeto social promoción inmobiliaria puede amparar la actividad de arrendamiento.

Por ello la denegación de la exención basada en el mero hecho de la no inclusión en el objeto social estatutario, no puede entenderse en este caso debidamente motivada, a juicio de este Tribunal.”

En consecuencia, estima el recurso de alzada y anula la resolución impugnada.

**ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.** *Redistribución parcial de la responsabilidad hipotecaria. Cuando ésta se produce con posterioridad a la distribución general efectuada al constituirse el régimen de propiedad horizontal, la base de la tributación por AJD será la cantidad objeto de la nueva redistribución y no el total garantizado.*

*Resolución de 27.5.2011 (R.G. 2318-2009) (Sala Cuarta. Vocalía 9ª)*

**E**n su día se otorgó escritura pública por la que la entidad mercantil XX, S.L. rectifica escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, así como escritura de constitución de garantía

hipotecaria otorgada el mismo día, modificándose la descripción de los elementos hipotecados, adaptando la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre los mismos, e incrementándose la duración del período de carencia. Dichos documentos, junto a las correspondientes autoliquidaciones por los conceptos de “Rectificación de obra nueva” y de “Rectificación de división horizontal”, fueron presentados ante la Oficina liquidadora competente realizándose el ingreso de la cuota correspondiente, calculada sobre el importe de las reformas en la obra, presentándose asimismo autoliquidaciones por los conceptos de “Novación préstamo hipotecario” y “Rectificación de préstamo hipotecario”, pero sin efectuar ingreso de cantidad alguna por estos conceptos por entender ambas operaciones exentas de gravamen.

Tras instruir expediente de comprobación de valores, la Administración giró nueva liquidación por Actos Jurídicos Documentados, conceptos obra nueva y división horizontal, emitiéndose asimismo liquidación en concepto de redistribución de la responsabilidad hipotecaria.

Interpuesta reclamación económico-administrativa, el TEAR la estimó parcialmente, anulando las dos primeras liquidaciones y confirmando la última

Por la entidad se presentó recurso de alzada en el que se alega en primer lugar la inexistencia de redistribución hipotecaria. Manifiesta el interesado que la escritura de constitución hipotecaria no se modifica, al igual que tampoco se modifica el bien al que grava, ya que no hay otros bienes diferentes sobre los que se constituya la misma hipoteca, simplemente hay una rectificación de la misma consecuencia de un error del proyecto descrito en la primera escritura, para que la realidad física fuera idéntica a la realidad registral, y sin que se altere la obra nueva, ni sustancialmente la división horizontal.

Añade el recurrente que, subsidiariamente, si existiese algún acto valuable que determinara el devengo del impuesto, la base imponible del mismo estaría constituida únicamente por la cuantía correspondiente a aquellas fincas que se han visto afectadas por la adaptación de la distribución de la responsabilidad hipotecaria (y no para aquellas que siguen exactamente igual que en la escritura originaria, sin modificación ni de metraje, ni de carga hipotecaria).

Resolviendo el núcleo de la cuestión, dice el TEAC: “En lo que respecta a los documentos notariales en los que se acuerda la modificación o redistribución 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 que fija la siguiente doctrina legal: “las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a la modalidad de TPO y Operaciones societarias y por tanto están sujetos al Impuesto sobre actos jurídicos documentados conforme al art. 31.2 del RDL 1/93 que aprobó el Texto Refundido del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”. Esta doctrina legal que vincula a todos (Jueces, Tribunales, Administración) debe interpretarse en los concretos términos expuestos por el Tribunal Supremo, limitando o ciñendo su aplicación a los casos en que se den exactamente las mismas circunstancias que en el supuesto que se sometió a la revisión del citado Tribunal, es decir cuando se produce una redistribución de la responsabilidad hipotecaria precedente o preexistente, sin que la modificación produzca un incremento patrimonial en el acreedor hipotecario, esto es, cuando no exista un incremento en el valor total de la obligación garantizada, porque si ello sucediera habría que liquidar el incremento o ampliación como constitución de hipoteca según el art. 7.1B) del Texto Refundido. Por la misma razón en aquellos casos en que la modificación de la responsabilidad afecte sólo a algunos de los inmuebles anteriormente gravados, será a éstos a los que podrá incidir el gravamen gradual, pues respecto a éstos se producen los elementos integradores del tributo definidos en el artículo 31.2 del TRITP (RD Leg. 1/1993)”.

En cuanto a la alegación subsidiaria, la acoge el Tribunal, afirmando que, “efectivamente, respecto a las fincas cuya responsabilidad no se modifica, no puede haber acto sujeto a gravamen, dado que sobre las mismas no existe un nuevo acto jurídico susceptible de inscripción, de ahí, que como subsidiariamente solicita la entidad recurrente, la base deba ser determinada exclusivamente en función de las fincas cuya responsabilidad sea objeto de modificación debiendo ser estimado el recurso en este punto”.

► **PRESCRIPCIÓN.** *Es válido el requerimiento de información relativo a los socios de una sociedad de responsabilidad limitada, pues es obligatorio llevar el libro-registro de socios según la normativa mercantil, desde la constitución de la sociedad, aunque el plazo sea superior al de prescripción de la obligación tributaria material que pueda entenderse afectada, pues aquél prevalece a efectos de la obligación de conservación y el suministro de información a la Administración tributaria, de acuerdo con el art. 70.2 de la Ley 58/2003, LGT.*

*(Resolución de 2.6.2011) (R.G. 1162-2010) (Sala Primera. Vocalía 2ª)*

La Administración emitió requerimiento, en diciembre de 2009, al amparo del art. 93 de la LGT, en el que solicitaba a la sociedad destinataria “Histórico de la relación de socios de la entidad hasta el ejercicio 2007 inclusive”. La entidad lo impugnó en vía económico-administrativa, alegando que habiéndose constituido en 1991, habrían prescrito la mayor parte de los ejercicios comprendidos entre dicho año y 2007, por lo que lo solicitado carece de trascendencia tributaria en relación con ellos y no puede ampararse en el art. 93.1 de la LGT. Además, lo que se pide ya obra en poder de la Administración requirente, por medio de la información censal y por las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, en las que han de constar los datos identificativos de las personas o entidades que participan en el capital social de la entidad declarante.

El TEAC entiende, por un lado, que el art. 34.1.h) de la LGT (derecho del obligado tributario a no aportar documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración actuante) “se refiere a “documentos”, no a datos, y lo requerido son datos. Y no se refiere a cualquier documento puesto a disposición de la Administración, sino sólo a aquellos “que se encuentren en poder de la Administración actuante”, sin que, en el presente caso resulte incuestionable que los datos requeridos ya obraren en poder de la Administración tributaria pues si bien el reclamante manifiesta el correcto cumplimiento de “sus obligaciones censales de suministro de información” y de presentación de sus “autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades” no prueba tal afirmación.”

En cuanto a la prescripción invocada, afirma que “siendo muy diversos los impuestos que en principio pueden afectar a los socios de la reclamante (o terceros relacionados con éstos) así como las acciones (liquidatoria, recaudatoria o sancionadora) de la Administración sobre los mismos, y múltiples las causas de interrupción de la prescripción, no puede afirmarse como hace la reclamante que la mayor parte del periodo al que se refiere la información solicitada haya prescrito para todos los implicados en la información solicitada.”

De los artículos 70 y 29.2.f) de la LGT deduce el TEAC lo siguiente:

“Conforme al art. 70.2 transcrito, la obligación de conservación y suministro a la Administración Tributaria de información relativa a terceros existe durante el plazo más largo de los dos siguientes:

- ❖ el previsto en la normativa mercantil, o
- ❖ el de prescripción de la obligación material afectada.

Al haberse solicitado la relación de socios de la entidad, debemos acudir a la regulación del Libro Registro de Socios, esto es al art. 27 de la Ley 2/95 de Sociedades de Responsabilidad Limitada [hoy artículo 104 de la Ley de Sociedades de Capital, TR de 2.7.2010], cuyo apartado 1 establece:

*“1. La sociedad llevará un Libro registro de socios, en el que se harán constar la titularidad originaria y las sucesivas transmisiones, voluntarias o forzosas, de las participaciones sociales, así como la constitución de derechos reales y otros gravámenes sobre las mismas. En cada anotación se indicará la identidad y domicilio del titular de la participación o del derecho o gravamen constituido sobre aquella.”*

Puesto que conforme a este precepto el Libro registro de socios debe hacer constar la titularidad originaria de las participaciones sociales, debe conservarse desde la constitución de la sociedad limitada, plazo éste evidentemente superior al de prescripción de la obligación material que se pueda entender afectada (extremo que se desconoce), y que prevalece a efectos de la obligación de conservación y suministro de información a la Administración tributaria de acuerdo con el art. 70.2 de la Ley 58/03.”

Por lo que el Tribunal confirma el requerimiento de información impugnado.

# Consultas OT

64

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

### Cesión de un capital a cambio de pensión vitalicia

**(Arts. 7.1.A) y B), 7.5, 8.a) y g), 10.1. y 2.f), 14.6 y 45.I.B.4 del TRLITPAJD)**

**RESUMEN:** El contrato de cesión de bienes a cambio de pensión supone, de ordinario, la existencia de una doble transmisión onerosa y, por ende, de dos gravámenes distintos por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD:

❖ Por la cesión del bien -artículo 7.1.A) del TRLITPAJD- al tipo de gravamen correspondiente a dicha cesión en función de la naturaleza del bien objeto de la misma.

❖ Por la constitución de la pensión -artículo 7.1.B) del TRLITPAJD- al tipo de gravamen del 1 por 100.

En el presente caso, sin embargo, puede resultar aplicable, a la constitución de la pensión, el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.5 del TRLITPAJD, si se realiza por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o, en cualquier caso, si constituye entrega de bienes o prestación de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo que respecta a la cesión del capital, al tratarse de la entrega de una cantidad en efectivo, se aplicará la disposición contenida en el artículo 45.I.B.4 del TRLITPAJD, que establece la exención de "las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo Impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente".

Asimismo, la diferencia entre la base de la pensión y la de cesión, en determinados casos, se encuentra sujeta al ISD, concepto donaciones, según lo establecido en el artículo 14.6 del TRLITPAJD, que dispone que:

*"Cuando en las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, la base imponible a efectos de la cesión sea superior en más del 20 por 100 y en 2.000.000 de pesetas (12.020,24 euros) a la de la pensión, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicará otra por el concepto de donación."*

No obstante, siendo el cesionario una persona jurídica, no existe sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según dispone el artículo 3.2 de la LISD.

### CONSULTA PLANTEADA

Se presenta una escritura en la que una persona física hace entrega de 626.000 euros a una sociedad a cambio de una pensión o renta vitalicia mensual.

¿Se ha de considerar como una cesión de bienes a cambio de pensión tributando por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD como cesión y pensión por el importe equivalente y el exceso por donaciones?

¿En este último caso, al ser el donatario una sociedad, tributaría por el Impuesto de Sociedades?

### RESPUESTA

El contrato de cesión de bienes a cambio de pensión supone, de ordinario, la existencia de una doble transmisión onerosa y, por ende, de dos gravámenes distintos:

❖ por la cesión del bien -artículo 7.1.A) del TRLITPAJD-.

❖ por la constitución de la pensión -artículo 7.1.B) del TRLITPAJD-.

Asimismo, se establece en el artículo 14.6 del TRLITPAJD, que:

*"Cuando en las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, la base imponible a efectos de la cesión sea superior en más del 20 por 100 y en 2.000.000 de pesetas (12.020,24 euros) a la de la pensión, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por*

el valor en que ambas bases coinciden y por la diferencia se le practicará otra por el concepto de donación.”

Por ello, la adecuada determinación del régimen de tributación de la operación exige establecer si las recíprocas prestaciones guardan la equivalencia definida en los términos del artículo precitado.

### TRIBUTACIÓN DE CONSTITUCIÓN DE LA PENSIÓN

En el presente supuesto, sin embargo, puede resultar de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.5 del Texto Refundido, si se realiza por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o, en cualquier caso, si constituye entrega de bienes o prestación de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido como parece que es el caso expuesto por la Oficina consultante.

De encontrarse sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, si se acredita que no se realiza la operación por la sociedad en el ámbito de sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con las reglas de dicho Impuesto, su tributación por la modalidad de TPO del ITPAJD será la que recogemos a continuación:

#### ❖ **Sujeto pasivo**

El cedente del bien, como pensionista, por la constitución de la pensión (artículo 8.g) TRLITPAJD)

#### ❖ **Base imponible**

El artículo 10.2.f) TRLITPAJD dispone que:

*“La base imponible de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.”*

#### ❖ **Tipo de gravamen**

Por la constitución de la pensión (artículo 11.1.b TRLITPAJD) el 1 por 100.

### TRIBUTACIÓN DE LA CESIÓN DEL BIEN

Cuando la entrega del bien resulte sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD, los elementos de sujeción serán los siguientes:

#### ❖ **Sujeto pasivo**

El cesionario del bien se encuentra obligado a satisfacer el impuesto correspondiente a su adquisición (artículos 8.a) y 14.6 TRLITPAJD)

#### ❖ **Base imponible**

Por la adquisición del bien, su valor real (artículo 10.1 TRLITPAJD).

#### ❖ **Tipo de gravamen**

Por la cesión del bien se aplicará el tipo de gravamen que corresponda a su naturaleza.

No obstante, en el presente caso, al tratarse de la entrega de una cantidad en metálico, se aplicará la disposición contenida en el artículo 45.I.B.4 del TRLITPAJD, que establece la **exención** de **“las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo Impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente”**.

### FALTA DE EQUIVALENCIA ENTRE LAS PRESTACIONES

Por último, al tratarse de una cesión de bienes a cambio de pensión debemos comprobar si es de aplicación el **régimen especial de tributación** establecido en el artículo 14.6 del TRLITPAJD.

No obstante, siendo el cesionario una persona jurídica, no existe sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según dispone el artículo 3.2 de la LISD, tributando, en su caso, por el Impuesto sobre Sociedades.

También procedería, en su caso, practicar una liquidación por el concepto de donación, en el caso de que el valor de la renta vitalicia exceda al del capital entregado, por dicho exceso y a cargo de los rentistas.

## Comprobación de valores en la transmisión de un bien inmueble mediante subasta judicial resultando desierta

(Art 39 del Reglamento del ITPAJD)

**RESUMEN:** En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, sirve de base el valor de adquisición. Asimismo, la posibilidad de acudir al valor de tasación de los bienes subastados, en lugar de atender al precio de remate, está vedada por una reiterada jurisprudencia.

Por tanto, entendemos que no cabría practicar una comprobación de valores en el supuesto de quedar desierta la subasta y adjudicarse el bien al acreedor-ejecutante, al estar vedada al propio procedimiento de subasta pública por la mera intervención judicial y por entender la jurisprudencia que ello pone de manifiesto una falta de interés del mercado por dicho bien y, por tanto, un valor de mercado inferior.

No obstante lo anterior, debemos destacar que la cuestión no es pacífica y alguna parte de la doctrina considera que, dado que en las transmisiones mediante subasta no se determinan precios de mercado ya que no concurre una oferta y una demanda en sentido técnico, sí que cabe la comprobación de valores.

### CONSULTA PLANTEADA

En las adjudicaciones hipotecarias en las que el inmueble se lo queda el acreedor por adjudicación al no haber postores en la subasta ¿procede practicar una comprobación de valores si dicha adjudicación resulta sujeta al ITPAJD?

### RESPUESTA

En la determinación de la base imponible en las compraventas realizadas en subastas públicas no cabe, en principio, la comprobación de valores por la Administración, tal y como

se deduce del artículo 39 del Reglamento del ITPAJD, en su redacción dada por la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997.

A través de dicha Sentencia, el citado Tribunal considera que:

*“La redacción del artículo 39 -que ahora se cuestiona- contraría una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (así, las sentencias, entre otras, de 7 de mayo de 1991, 1 de diciembre de 1993 y 5 de octubre de 1995), que había establecido el criterio de la improcedencia de la comprobación en los casos de transmisión*

*por subasta pública, al ser tal procedimiento el más adecuado para determinar, por la ley de la oferta y la demanda, el valor real del bien transmitido.*

*El Consejo de Estado, en su Dictamen, señala, al respecto, que “resulta conveniente añadir que procederá la comprobación no sólo cuando se aprecien irregularidades en la subasta y, en especial, insuficiencia en la publicidad de la licitación, sino también cuando haya suficiente constancia de que, por las circunstancias concurrentes, se ha utilizado el instrumento de la subasta con fines defraudatorios, en cuyo caso será de aplicación lo prevenido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria sobre el fraude de ley.*

*Pero, fuera de estos casos, en que el valor real no coincide con el de remate por defectos, manipulación o insuficiencia de la propia subasta, habrá que estar al resultado de la misma”.*

Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1996 establece que el valor real pretende alcanzar y conocer el importe cierto de los actos y contratos gravados dentro del mercado en que se realizan, de manera que, cuando por expresa disposición de la Ley (determinación legal de los precios) o por intervención de la propia Administración, como parte contratante, o **por transmisión en subasta judicial, notarial o administrativa, se tiene la absoluta certeza de la realidad de la operación y de su importe, la comprobación de valores carece de sentido porque es inútil, dado que no hay que descubrir precio alguno ocultado, vinculado o de afección.**

Veamos, a continuación, otros pronunciamientos jurisprudenciales al respecto:

- ❖ Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Málaga de 9 de julio 2008:

*“Lo que la Administración no podrá hacer en ningún caso es tramitar un expediente de comprobación de valores que tenga por objeto alterar el importe de ese precio de remate mediante una nueva valoración del bien o derecho subastado”.*

- ❖ Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Santa Cruz de Tenerife de 22 de mayo de 2000, Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Navarra de 24 de enero de 2002; Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Madrid de 3 de octubre de 2003; Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Cataluña de 24 de enero de 2008:

*“El precio de adjudicación en las subastas públicas es, por imperio de la ley, el valor real, que coincide en el caso con el precio cierto o verdadero, que no es posible sustituirlo por otro distinto superior o inferior fijado mediante comprobación administrativa o señalado por los peritos en la tasación propia del expediente de subasta”.*

- ❖ Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Asturias de 17 de marzo de 2000 y Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Sevilla de 21 de enero de 2000:

*“El valor real es el precio de remate porque la realidad del valor de una cosa vendrá determinada mejor que por otros procedimientos, por su oferta al público en un mercado libre, con posibilidad de ofertas varias o pujas a la llana, como tiene lugar en las subastas judiciales, y ello con*

*independencia de que el bien se adjudique en primera licitación o no, ya que, tanto en primera, en segunda, como en tercera subasta el precio se fija por pujas a la llana en un mercado abierto con posibilidad de distintas ofertas. Y, si el precio es menor del de la tasación o del esperado, esto nos estaría poniendo de manifiesto una falta de interés del mercado por dicho bien y, por tanto, un valor de mercado inferior”.*

Es de destacar que la doctrina jurisprudencial que se expone en esta materia es igualmente aplicable al supuesto de adquisición directa prevista en el artículo 107 del RGR, ya que la razón invocada por el Tribunal Supremo para negar la posibilidad de tal comprobación (notas de publicidad, concurrencia y transparencia en estos procedimientos que acreditan que el importe de la adjudicación es el valor real), se puede apreciar también en la adjudicación directa sin necesidad de un esfuerzo interpretativo importante (TEAC 9 de julio de 1999). Aunque, en sentido contrario se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Aragón mediante Sentencia de 6 de marzo de 2000.

- ❖ Sentencia del Tribunal Superior Justicia de la Comunidad Valenciana de 27 de diciembre de 2002:

*“La facultad administrativa de comprobación de valores, tendente a averiguar el valor real de los bienes, tiene pues sentido, únicamente, cuando se trate de operaciones inmobiliarias respecto de las que quepa algún tipo de duda racional relativa al valor por el que se ha efectuado la transmisión, lo que no sucede en los supuestos de subastas judiciales».*

En consecuencia, en las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, sirve de base el valor de adquisición.

Asimismo, la posibilidad de acudir al valor de tasación de los bienes subastados, en lugar de atender al precio de remate, está vedada por una reiterada jurisprudencia.

No obstante, en ocasiones, los Tribunales Superiores de Justicia han admitido como válido el expediente de comprobación de valores, únicamente cuando tiene por finalidad integrar en la base declarada por los contribuyentes las cargas o gravámenes del bien adquirido en los que quedan subrogados, pero no cuando su finalidad es comprobar el valor del precio de remate declarado, es decir, no cuando se trata de expedientes de comprobación de valor en sentido estricto.

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, entendemos que no cabría practicar una comprobación de valores en el supuesto de quedar desierta la subasta y adjudicarse el bien al acreedor-ejecutante, **al estar vedada al propio procedimiento de subasta pública por la mera intervención judicial** y por entender la jurisprudencia que ello pone de manifiesto una falta de interés del mercado por dicho bien y, por tanto, un valor de mercado inferior.

No obstante lo anterior, debemos destacar que la cuestión no es pacífica y alguna parte de la doctrina considera que, dado que en las transmisiones mediante subasta no se determinan precios de mercado ya que no concurre una oferta y una demanda en sentido técnico, sí que cabe la comprobación de valores.

## Disolución de la sociedad de gananciales con adjudicación del inmueble por el valor neto, descontado el principal del préstamo que sobre el mismo recae

**(Arts. 7.2.B), 31.2 y 45.I.B.3) del TRLITPAJD)**

**RESUMEN:** La compensación del exceso de adjudicación al otro comunero podrá consistir parcialmente en metálico y parcialmente en la asunción de su parte de deuda en el préstamo hipotecario común, pues eso no significa que la compensación no haya sido en metálico, sino que tal compensación en metálico se ha destinado –por pacto entre ellos– a la cancelación de la deuda dineraria de dicho comunero.

Por ello, en el caso planteado, habrá que estar al valor neto de lo adjudicado a cada cónyuge para determinar la existencia de un exceso de adjudicación. Dicho exceso se producirá cuando pudiese existir otra distribución de los bienes que determinase menores diferencias en las mitades adjudicadas a cada uno de los cónyuges.

### CONSULTA PLANTEADA

En una operación de liquidación de gananciales se inventarían dos viviendas y unas participaciones sociales, adjudicándose las dos viviendas uno de los miembros, por el valor neto, es decir, descontándose el capital pendiente de amortizar de las hipotecas que sobre las mismas recaen, y las participaciones sociales el otro cónyuge, compensándose en metálico por la diferencia.

¿Existe un exceso de adjudicación liquidable por la modalidad de

Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD?

### RESPUESTA

La cuestión planteada es resuelta por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en la consulta V0370-10, en la que se analiza la disolución de la comunidad de bienes sobre una vivienda valorada en 100.000 euros. Al tratarse de un bien indivisible, los copropietarios proyectan la ad-

judicación de la vivienda a uno de los cónyuges, el cual compensará al otro copropietario por el exceso de adjudicación mediante un pago en metálico de 10.000 euros más la asunción del pago de la parte (50 por 100) del préstamo hipotecario que le corresponde (40.000 euros).

Este supuesto es resuelto por dicho centro directivo en los siguientes términos:

*“En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:*

*En primer lugar, cabe indicar que la cuestión planteada en el escrito de consulta –disolución de comunidad de bienes sobre un bien indivisible con adjudicación a uno de los comuneros que compensa en metálico al otro comunero– ya ha sido resuelta por este Centro Directivo en diversas contestaciones a consulta, como las de 5 de diciembre de 2003 (nº 2089-03), 20 de septiembre de 2006 (V1873-06), 9 de febrero de 2007 (V0254-07) y 23 de enero de 2009 (V0141-09). Las consideraciones que se exponen a continuación constituyen una síntesis de lo manifestado en ellas: El artículo 7.2.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre –en adelante, TRLITPAJD– dispone en su párrafo primero lo siguiente:*

*“Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: [...]*

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.”

Por su parte, el artículo 31.2 del TRLITPAJD determina en su párrafo primero que:

“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen 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”.

En cuanto a la disolución de comunidades 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 establece en su apartado 2 que:

“La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guar-

den la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados”.

A tenor de lo previsto en el transcrito artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, los excesos de adjudicación declarados se consideran transmisiones patrimoniales, salvo que surjan de dar cumplimiento a determinados artículos del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento, entre los que se incluye el artículo 1.062 del Código Civil que dispone en su párrafo primero que:

“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”.

Sobre esta cuestión, cabe advertir que si bien este Centro Directivo no puede indicar a priori si la vivienda en cuestión constituye un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división, pues esta circunstancia constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su calificación jurídica correcta, sí es cierto que, según los Tribunales Económico-Administrativos, los inmuebles deben considerarse como “un bien que si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división” (TEAR de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y de 8 de junio de 1995).

En consecuencia, cabe entender que la vivienda propiedad común de los consultantes constituye, en principio, un bien indivisible y que, por lo tanto, su única forma de división posible entre los comu-

neros es su adjudicación a uno de ellos, que debe compensar al otro (o, en su caso, otros) en dinero.

Así lo entiende la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en su sentencia de 28 de junio de 1999, determina que “en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo.401 CC), la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero, artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC”.

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

A este respecto, cabe advertir que no obsta a la conclusión anterior el hecho de que la compensación de la consultante al otro comu-

ro consista parcialmente en metálico y parcialmente en la asunción de su parte de deuda en el préstamo hipotecario común, pues eso no significa que la compensación no haya sido en metálico, sino que tal compensación en metálico se ha destinado –por pacto entre ellos– a la cancelación de la deuda dineraria de dicho comunero.

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

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

Ahora bien, con respecto a lo anterior, también hay que

tener en cuenta que el número 3 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD establece una exención específica para los matrimonios en régimen de sociedad de gananciales en los siguientes términos:

*“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.”*

*Conforme a este último precepto, si la disolución del condominio sobre la vivienda en los términos expuestos se produjera como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales entre los consultantes –aspecto que no se aclara en el texto de la consulta presentada– la escritura pública en que se formalizara, si bien estaría sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, quedaría exenta de dicho gravamen.”*

En consecuencia, habría que estar al valor neto de lo adjudicado a cada cónyuge

para determinar la existencia de un exceso de adjudicación. Dicho exceso se producirá cuando pudiese existir otra distribución de los bienes que determinase menores diferencias en las mitades adjudicadas a cada uno de los cónyuges. Así lo entiende la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de noviembre de 1996, al establecer que si la adjudicación del bien indivisible es intencionada o a través de ella se da un exceso que pudiera ser evitado o minorado con una adjudicación de bienes que, aunque divisibles, provocara ningún o menos exceso, se pone de manifiesto una riqueza que debe tributar por TPO.

## ► Cómputo individual y familiar de la participación en una empresa a los efectos de la aplicación de la reducción en el ISD

**(Art. 20.2.c) de la LISD; Art. 4.8.Dos de la LIP)**

**RESUMEN: Encontrándose exentas del Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones del causante, tanto el cónyuge como los hijos tendrían derecho a la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

### CONSULTA PLANTEADA

Se solicita en el ISD la aplicación de la reducción por transmisión de participaciones sociales de una empresa. Con anterioridad al fallecimiento del causante la empresa era ganancial en su totalidad. Tras el fallecimiento, el cónyuge supérstite queda como titular del 75% y el resto se reparte entre sus tres hijas a partes iguales.

Cumpléndose el resto de los requisitos exigidos, ¿resultaría aplicable a las hijas la reducción regulada en el artículo 20.2.c) de la LISD?

### RESPUESTA

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone lo siguiente:

*“En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual,*

*de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 % del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.*

*En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 %.*

*[...]*”

Por consiguiente, establece el artículo precitado, como requisito previo para el acceso a la reducción que regula, la aplicabilidad a los elementos patrimoniales de que se trate de la exención prevista en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que en su apartado Dos establece lo siguiente:

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

- a. *Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:*
  - *Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o*

- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

- Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1. No se computarán los valores siguientes:
  - Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
  - Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
  - Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
  - Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos

de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2. No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90%, de la realización de actividades económicas.
- b. Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 % computado de forma individual, o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo

grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

- c. Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

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

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

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

Para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio

deben cumplirse, en los aspectos planteados por la Oficina consultante, los siguientes requisitos:

❖ Que la participación del causante en el capital de la entidad fuese al menos de 5%, computado de forma individual, o del 20%, conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, tanto por consanguinidad como por afinidad o adopción.

En este caso se menciona que tanto el causante detentaría más del 5%, como el causante, junto con su cónyuge detentarían más del 20%.

❖ Que el causante hubiera ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, tarea por la cual percibiera una remuneración que representara más del 50% de la totalidad de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. Si la participación en la entidad es conjunta con alguna de las personas del grupo de parentesco, las funciones de dirección y las remuneraciones que derivan de las mismas deben cumplirse al menos en una de las personas de dicho grupo de parentesco.

Como se menciona en la consulta, estas condiciones parecen cumplirse en el cónyuge, por lo que, atendiendo al cómputo conjunto de la participación, estas se encontrarían exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En consecuencia, encontrándose exentas del IP las participaciones del causante, tanto el cónyuge como los hijos tendrían derecho a la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## Adjudicación a la mujer de suelo privativo del marido en pago de la pensión que le corresponde por la liquidación de la sociedad de gananciales

**(Art 7.2.A, 8.a, 10.1, 10.2 f del TRLITPAJD; Art 361 del código civil)**

**RESUMEN:** La operación encaja dentro de la figura de la dación en pago o adjudicación en pago de deudas que constituye un negocio jurídico por el que un deudor cede o transfiere la propiedad o titularidad de unos bienes o derechos que el acreedor recibe a cambio de la cancelación de la deuda preexistente entre ambos.

En consecuencia, la adjudicación del solar, que se efectúa en pago de la deuda preexistente consistente en la pensión, vendrá sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dado que el transmitente no es empresario, en los términos previstos por la normativa del IVA, no quedando amparada por ninguna exención.

Por otro lado, si el valor del inmueble adjudicado no coincide con el de la pensión, la adquisición tributaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados hasta el valor de la pensión y como donación por el exceso hasta el valor real del inmueble.

Por último, no cabe entender, en el supuesto descrito, que la mujer adquiere por accesión el terreno del marido en base a lo dispuesto en el artículo 361 del código civil.

### CONSULTA PLANTEADA

Se liquida la sociedad de gananciales y se adjudica a la mujer una vivienda ganancial construida sobre suelo privativo del marido. Asimismo, en el convenio se pacta una pensión para ella y, en pago de la misma, se le adjudica a la mujer el suelo privativo del marido.

Entendemos que la adjudicación de la vivienda a la mujer no tributa en el ITPAJD pero se plantea la duda sobre si la transmisión del solar debería tributar como dación en pago de deuda o por el contrario se equipararía al régimen aplicado a la vivienda por accesión estando esta dación también exenta.

## RESPUESTA

El supuesto planteado consiste en el pago de una pensión, acordada con motivo de la liquidación de la sociedad gananciales, con un solar que pertenece privativamente al marido y sobre el que se ha construido una vivienda con dinero ganancial.

La operación descrita encaja dentro de la figura de la dación en pago o adjudicación en pago de deudas que constituye un negocio jurídico por el que un deudor cede o transfiere la propiedad o titularidad de unos bienes o derechos que el acreedor recibe a cambio de la cancelación de la deuda preexistente entre ambos.

La adjudicación del bien que se efectúa en pago de la deuda preexistente puede venir sujeta tanto al IVA como al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siguiendo el régimen general de relaciones entre ambos tributos previsto para la compraventa: sujeción al IVA si quien efectúa la entrega es un empresario y el bien entregado consiste en un bien mueble o un inmueble al que no sea de aplicación el régimen de exenciones en materia inmobiliaria; sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD cuando el transmitente no es empresario o no reúne la entrega los requisitos antes señalados.

De acuerdo con el régimen anterior, en el caso planteado, procede la sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas haciendo, expresamente, referencia al mismo el artículo 7.2.A) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Ac-

tos Jurídicos Documentados al disponer que:

*“se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas”*

La adjudicación en pago produce los mismos efectos traslaticios que una compraventa, en la que el crédito del adjudicatario viene a operar como precio de la misma.

En cuanto al régimen fiscal ordinario, en caso de sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es el normal contemplado al tratar la compraventa, esto es: sujeto pasivo el adjudicatario, acreedor de la deuda Artículo 8.a) del Texto Refundido del Impuesto, base imponible el valor real del bien adjudicado artículo 10.1 del Texto Refundido, tipo de gravamen el correspondiente al bien, según su clase -4 o 6 por 100 artículo 11 del TR.

Por tanto, entendemos que la operación descrita no queda amparada por ninguna exención y tributaría por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa al tipo de los bienes inmuebles, al tratarse de una adjudicación en pago de deudas.

Ahora bien, esto es así si hay equivalencia entre el valor real del inmueble que se transmite y el valor de la de la pensión.

A estos efectos, el artículo 10.2 f) del texto refundido del ITPAJD establece que:

*“f) La base imponible de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del*

*capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.”*

Por lo tanto:

- ❖ Si el valor del inmueble coincide con el de la pensión, la adquisición del mismo tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados siendo la base imponible el valor real del mismo y el tipo de gravamen el de los bienes inmuebles.
- ❖ Si el valor del inmueble no coincide con el de la pensión la adquisición tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados hasta el valor de la pensión y como donación por el exceso hasta el valor real del inmueble.

Por último, no cabe entender, en el supuesto descrito, que la mujer adquiere por accesión el terreno del marido en base a lo dispuesto en el artículo 361 del código civil que señala lo siguiente:

*“El dueño del terreno en que se edificar, sembrar o plantar de buena fe, tendrá derecho a hacer suya la obra, siembra o plantación, previa la indemnización establecida en los artículos 453 y 454, o a obligar al que fabricó o plantó a pagarle el precio del terreno, y al que sembró, la renta correspondiente”.*

## ► Novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en el cambio de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado

**(Art 1 y 9 de la Ley 2/1994)**

**RESUMEN:** La escritura pública en la que se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en el cambio de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado, formalizada de común acuerdo entre deudor y acreedor y siempre que este sea una entidad financiera de las referidas en el artículo 2.º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, está exenta de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente.

*Conjuntamente con la modificación del tipo se podrá pactar la alteración del plazo.*

Conforme a los preceptos transcritos, la escritura pública en la que se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario, consistente en el cambio de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado, formalizada de común acuerdo entre deudor y acreedor y siempre que este sea una entidad financiera de las referidas en el artículo 2.º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, está exenta de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Este criterio es compartido por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en la contestación vinculante a diversas consultas planteadas ante dicho centro directivo, tales como la V1934-09, V1940-08 y V0357-06.

### CONSULTA PLANTEADA

Se nos plantea cual sería el régimen de tributación aplicable a la novación de un préstamo hipotecario consistente en un cambio de diferencial del tipo de interés que supone un aumento efectivo del tipo de interés a satisfacer.

### RESPUESTA

En relación con la tributación de la novación modificativa del préstamo hipotecario, consistente en el cambio de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado, los artículos 1 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios disponen lo siguiente:

#### Artículo 1.º Ámbito.

*“1. Las Entidades financieras a las que se refiere el artículo 2.º 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.*

*2. La subrogación a que se refiere el apartado anterior será de aplicación a los contratos de préstamo hipotecario, cualquiera que sea la fecha de su formalización y aunque no conste en los mismos la posibilidad de amortización anticipada.”*

#### Artículo 9. Beneficios fiscales.

*“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*

# Cuestiones prácticas

76

## DACIÓN EN PAGO DE DEUDA

**Pedro Irigoyen Barja**

*Inspector de Tributos de la Comunidad de Madrid*

**Como consecuencia del aumento de operaciones sobre dación en pago, se plantea el siguiente supuesto que sirve de complemento al propuesto en la OL nº 27, página 68: "Adjudicación en pago de deudas".**

### PLANTEAMIENTO

Con fecha 20 de julio de 2008, D<sup>a</sup>. Julieth Morales Pérez y D. Washington Estévez Valencia, casados en régimen de sociedad de gananciales, adquirieron el inmueble sito en la calle Torpedero Tucumán nº 13, piso noveno derecha, de Madrid, por un importe de 176.411 euros, gastos incluidos.

Posteriormente, motivado por dificultades económicas, D<sup>a</sup>. Julieth y D. Washington, se ven compelidos a formalizar escritura pública de dación en pago de deuda, de fecha 22 de noviembre de 2010, en la que se hace constar:

D<sup>a</sup>. Julieth Morales Pérez y D. Washington Estévez Valencia, son titulares de pleno dominio, con carácter ganancial, de la finca que se describe a continuación:

- ❖ Urbana. Piso noveno derecha, de la casa número 13, de la calle Torpedero Tucumán, de Madrid.
- ❖ Cargas. La vivienda anteriormente descrita, se encuentra gravada con una hipoteca a favor del Banco Panamericano, en garantía de un préstamo por importe de 232.200 euros, de principal y demás responsabilidades y accesorias que figuran en la escrita de su constitución autorizada por Notario en fecha de día 20 de julio de 2008.
- ❖ Sin más cargas ni gravámenes, salvo afecciones fiscales.
- ❖ Situación arrendaticia. Libre de arrendatarios según manifiesta la propiedad.

Los cónyuges, D<sup>a</sup>. Julieth y D. Washington, formalizaron con fecha 20 de julio de 2008, con la Oficina del Banco Panamericano agencia urbana, número 5, sita en la Plaza del Desencuentro, número 13, de Madrid, un préstamo hipotecario por importe inicial de 232.200 euros.

La deuda que refleja el citado préstamo hipotecario al día de la fecha asciende a la cifra total de 230.248,62 euros, por los conceptos que se detallan a continuación:

- ❖ Capital: 226.057,39 euros.
- ❖ Intereses vencidos: 1.065,19 euros.
- ❖ Intereses a la fecha: 821,62 euros.
- ❖ Comisiones 54,09 euros.
- ❖ Comisión cancelación: 2.250,33 euros.

Las partes comparecientes han convenido el otorgamiento de las siguientes cláusulas.

1. Los cónyuges, D<sup>a</sup>. Julieth y D. Washington, ceden y transmiten, el pleno dominio, de la vivienda anteriormente descrita, y con la sola carga hipotecaria reseñada y libre de arrendatarios, el inmueble reseñado a favor del Banco Panamericano, que lo acepta, en pago de la deuda derivada del préstamo mencionado anteriormente. A tal efecto los cónyuges, hacen entrega de las llaves de acceso al inmueble transmitido.
2. El importe de esta transmisión se fija por las partes en la cantidad de 230.248,62 euros, importe total de las deudas al día de la fecha de la firma del préstamo.
3. En virtud del otorgamiento de esta escritura, el Banco Panamericano considera cancelada en su totalidad las deudas que por principal, intereses y gastos reflejan las operaciones de los préstamos y solicita del Sr. Registrados la cancelación de la hipoteca que grava la finca, por confusión de derechos.
4. Los gastos e impuestos derivados de esta escritura, incluido el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos (plusvalía) serán por cuenta del Banco Panamericano.

Asimismo, se sabe que según los precios de referencia publicados por la Comunidad de Madrid, el valor real del inmueble objeto de la dación en pago a fecha 22 de noviembre de 2010 es de 217.350 euros.

**El valor catastral del inmueble en el 2010 es 73.171 euros, siendo 40.172 el valor del suelo y 32.999 el valor de la construcción.**

## SOLUCIÓN

La situación crítica actual, caracterizada por la ausencia de liquidez y crédito, está llevando a muchas entidades financieras a la realización de operaciones como la descrita en el planteamiento del presente supuesto.

Dos son las características que se pueden apreciar en éste tipo de operaciones:

1. El banco liquida la deuda por el préstamo pendiente a fecha de formalización de la operación mediante la entrega de las llaves, liberando al deudor de cualquier obligación, con independencia del valor del mercado que pudiera tener el inmueble en el momento de la cancelación del préstamo. De esta manera el banco se intenta proteger frente a la probable insolvencia del deudor.
2. Puede darse la circunstancia, como ocurre en el presente caso, que el préstamo dado por la entidad financiera haya sido superior que el precio de adquisición del inmueble. Tal situación implica consecuencias fiscales que serán analizadas a continuación.

Desde el punto de vista fiscal, la operación formalizada en la escritura pública de 22 de noviembre de 2010, entre el matrimonio integrado por el matrimonio D<sup>a</sup>. Julieth y D. Washington y la entidad financiera, genera tributación por tres conceptos fiscales:

1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, por la dación en pago.
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por ganancia patrimonial, en su caso.
3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

La concreta tributación por cada una de las figuras fiscales mencionadas, es:

### 1 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En la escritura pública de fecha 22 de noviembre de 2010, se señala que la transmisión del inmueble se realiza por la can-

tidad de 230.248,62 euros, mediante la entrega de las llaves del piso, importe que coincide con la cantidad adeudada en concepto de principal, intereses y demás gastos, quedando cancelada el importe total de lo debido. Por tanto, aunque se sabe que el valor real del inmueble, según los precios a fecha de cancelación del préstamo hipotecario es de 217.350 euros, no va a subsistir ninguna deuda de carácter personal entre el matrimonio y el banco por la diferencia entre el valor real, según precios de referencia de las tablas de la Comunidad de Madrid, y el importe de la deuda cancelada

Los aspectos sustantivos en la liquidación a practicar son:

<b>Hecho Imponible</b>	Dación en pago
<b>Devengo</b>	22 noviembre 2010
<b>Sujeto pasivo</b>	El Banco Panamericano
<b>Base imponible</b>	230.248,62 euros
<b>Tipo de gravamen</b>	7%
<b>Cuota tributaria</b>	16.117,40 euros

La dación en pago de deudas o adjudicación en pago es un negocio jurídico por el que el deudor cede o transfiere la propiedad o titularidad de unos bienes o derechos, que el acreedor recibe a cambio de la cancelación de la deuda.

La adjudicación en pago de deuda puede estar sujeta al IVA, si el adjudicante o deudor es un empresario o profesional y la adjudicación la realiza en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, aunque sea con carácter ocasional.

Si la adjudicación no se encuentra sujeta al IVA, queda sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, como es el caso del presente ejemplo, donde el adjudicante no se trata de un empresario, sino de un matrimonio que transmite su vivienda y cancela la hipoteca que pesa sobre la misma.

De conformidad con el artículo 7.2.a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 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.

La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda, en el presente caso 230.248,62 euros. Aunque, se sabe que según los precios de referencia publicados por la Comunidad de Madrid, el valor real del inmueble objeto de la dación en pago a fecha 22 de noviembre de 2010 es de 217.350 euros, sin embargo prevalece el valor declarado, por ser éste mayor. El problema se podría plantear si en un expediente de comprobación de valor, éste resultase mayor al que correspondería a la cancelación de la deuda, que sería el declarado, en cuyo caso habrá que entender que prevalecería el comprobado.

El sujeto pasivo es el que adquiere del inmueble, en el presente caso el Banco Panamericano.

El devengo es el día de formalización de la escritura de la dación en pago.

Por último otra consecuencia fiscal derivada de la escritura de fecha 22 de noviembre de 2010, es la cancelación de la hipoteca, si bien ésta se encuentra exenta de tributación por la modalidad de actos jurídicos documentados.

## 2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

De acuerdo con los artículos 6.2, 33 a 37 y 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se aprecia una ganancia patrimonial derivada de la transmisión del inmueble sito en la calle Torpedero Tucumán, nº 13, toda vez que se adquirió el 20 de julio de 2008, por un importe de 176.411 euros y se transmite el 22 de noviembre de 2010 por 230.248,62 euros.

De conformidad con el artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a. El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b. El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

El valor de adquisición se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En el presente caso, el valor de adquisición actualizado asciende a 181.738,61 euros, lo que genera una ganancia

patrimonial obtenida de 48.509,39 euros. Teniendo en cuenta que, según el artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el tipo de gravamen del ahorro tributa, tanto a efectos del gravamen estatal como del gravamen autonómico, hasta 6.000 euros al 9,50 por 100, y desde 6.000,01 euros en adelante, al 10,50 por 100. Lo se traduce en una cuota tributaria sólo por la transmisión del piso de 8.985,26 euros.

## 3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

De conformidad con el artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, estamos ante un tributo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

En relación con el sujeto pasivo, el artículo 106 del mismo texto legal, establece que es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente, en las transmisiones de terrenos a título oneroso, la persona física o jurídica que transmita el terreno.

Si bien legalmente el sujeto pasivo del impuesto es el transmitente, es decir D<sup>a</sup>. Julieth y D. Washington, en la escritura pública de 22 de noviembre de 2010, se establece que, los gastos e impuestos derivados de la escritura, incluido el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos (plusvalía) serán por cuenta del Banco Panamericano. Por tanto serán D<sup>a</sup>. Julieth y D. Washington, los sujetos pasivos pero es el banco el que se hace cargo del pago.

El artículo 107 manifiesta que, la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. El valor del terreno en el momento del devengo, será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento.

El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 %.

En definitiva, el cálculo del importe de la plusvalía por transmisiones *inter vivos*, en el presente caso, sería:

Fecha de adquisición	20 julio 2008
Fecha de transmisión	22 noviembre 2010
Valor catastral del suelo	40.172 euros
Porcentaje transmitido	100%
Años de tenencia	2
Porcentaje de incremento	7,4%
Base imponible	2.972,73
Tipo de imposición	30%
Cuota tributaria	891,82 euros

Se considerará como fecha de la transmisión, en las transmisiones *inter vivos*, la del otorgamiento del documento público.

En la autoliquidación, se debe consignar el porcentaje transmitido así como su valoración, es decir, el valor del suelo que figura en el recibo del IBI del año en que tenga lugar la transmisión.

El período impositivo o años de tenencia se computa desde la fecha de adquisición hasta la fecha de devengo (transmisión), tomando años completos, sin exceder de 20 años, despreciando la fracción de tiempo inferior a un año.

Según la duración del período impositivo, se tomará como porcentaje de incremento, para cada período, el señalado en la Ordenanza Fiscal (en el presente caso, la de Madrid). La Ordenanza vigente en el ejercicio en curso fija los siguientes porcentajes:

Número de años del período impositivo	Porcentaje de incremento	Número de años del período impositivo	porcentaje de incremento
1	3.7	11	35.2
2	7.4	12	38.4
3	11.1	13	41.6
4	14.8	14	44.8
5	18.5	15	48.0
6	21.0	16	48.0
7	24.5	17	51.0
8	28.0	18	54.0
9	31.5	19	57.0
10	35.0	20	60.0

La base imponible es el producto de multiplicar el porcentaje incrementado (7,4) correspondiente al número de años del período impositivo (2 en el caso planteado) por el valor catastral del suelo.

La cuota del Impuesto se determina multiplicando la base imponible por el tipo impositivo, los cuales, a su vez, vienen determinados según la duración del período impositivo, que ha servido para hallar la respectiva base, y que estará comprendida en alguno de los grupos de generación de incrementos que contempla la Ordenanza del Ayuntamiento de Madrid, que son los siguientes:

	Tipos de Imposición	
	Fecha de Transmisión anterior a 1-1-2001	Fecha de Transmisión igual o posterior a 1-1-2001
Incrementos generados entre 1 y 5 años	30%	30%
Incrementos generados entre 6 y 10 años	29%	29%
Incrementos generados entre 11 y 15 años	28%	29%
Incrementos generados entre 16 y 20 años o más	27%	29%

En el presente caso, el tipo a aplicar es el 30 por 100, lo que genera una cuota tributaria de 891,82 euros.

#### 4. Resumen

En definitiva, la crisis económica ha provocado el renacimiento de algunas figuras obsoletas o poco utilizadas, con la intención de que las entidades financieras puedan solventar la posibilidad de impago de deudas, siendo la más destacable la dación en pago de deudas.

No obstante una operación como la descrita tiene importantes consecuencias fiscales y un coste en absoluto despreciable, como ha quedado expuesto y que se resume en el siguiente cuadro:

Impuesto	Cuota tributaria	Sujeto pasivo
ITPyAJD	16.117,36 euros	El adquirente
IRPF*	8.985,26 euros	El transmitente
IIVTNU	891,82 euros	El transmitente

\* Para el caso que se genere una ganancia patrimonial.

# Fiscalidad Local

80

## La imposibilidad de alcanzar la suficiencia financiera local en el actual marco jurídico español

**Juan Ignacio Gomar Sánchez**

*Técnico de Administración General del Ayuntamiento de Madrid*

cal española del siglo XXI, pero si lo hubiera hecho, lo que su dicho no aclararía es quien debe tener esa voluntad ¿el Estado, los entes locales, las comunidades autónomas, varios de ellos, todos?

De hecho, tampoco se puede pretender interpretar la citada máxima sin resolver primero la pregunta: ¿medios suficientes para que?<sup>1</sup> La determinación del objetivo a satisfacer es imprescindible para poder ajustar la medida de la suficiencia. Todos conocemos tanto a quien con cualquier ingreso no tiene bastante como a quien con un ingreso reducido tiene suficiente. Es la medida de las necesidades lo que determina ambas situaciones, y esta medida no solo depende de lo que objetivamente se pueda considerar una necesidad sino de lo que el sujeto considere como tal, aunque objetivamente no pueda serlo. Hay individuos que consideran muy necesario veranear todos los años en un hotel de lujo en la costa, pero no parece razonable que dicha “necesidad” pueda considerarse tal, en cambio si lo parece costearse un seguro médico, aunque sea caro, cuando no se tiene ninguno.

De este modo, el examen de la suficiencia financiera de las entidades locales no puede efectuarse sin considerar cuales son las nece-

### SUMARIO

1. Planteamiento.
2. Estado complejo y prestación de servicios públicos.
  - 2.1. El sistema de determinación de las competencias locales.
3. Alcance constitucional del principio de suficiencia financiera local.
  - 3.1. La limitada autonomía local en materia de ingresos.
  - 3.2. La inestabilidad de los ingresos locales.
  - 3.3. La amplia autonomía local en materia de gastos.
  - 3.4. Autonomía de gasto y endeudamiento local.
  - 3.5. Poder de autodisposición local y suficiencia.
4. Gobierno, política y servicios públicos en los entes locales.
  - 4.1. Gastos impropios y de suplencia.
  - 4.2. ¿Puede decirse que son gastos pericompentenciales?.
5. Conclusiones.

### 1) PLANTEAMIENTO

El escritor francés François de La Rochefoucauld (1613-1680), conocido por sus máximas, afirmó en su momento que “si tuviésemos sufi-

ciente voluntad casi siempre tendríamos medios suficientes”. No parece probable que D. François se estuviese refiriendo a la suficiencia financiera de la administración lo-

<sup>1</sup> Ya que con un autor francés hemos comenzado no está demás recordar el papel que desarrollan los municipios del país galo diciendo que mas de la mitad de los gastos civiles de equipamiento de Francia son financiados por ellos (Pierre Beltrame, “La financiación municipal en Francia”, en la obra colectiva “La financiación de los municipios: experiencias comparadas”, coordinador Gabriel Casado Ollero, Dykinson 2005, página 490).

sidades que tales entes deben satisfacer. Y dicho análisis no puede dejar de tener en cuenta diferentes variables como son la configuración del estado complejo en relación a la prestación de los servicios públicos, el peculiar alcance de la suficiencia financiera local en su planteamiento constitucional y las actuales exigencias/servidumbres de la política local.

Sin necesidad de un análisis prolijo y minucioso de estos factores, análisis que habría de ser objeto de otro tipo de trabajo, puede adelantarse la siguiente conclusión: la suficiencia financiera de los entes locales en el marco jurídico español actual es un objetivo de imposible cumplimiento por dos razones, el defectuoso mecanismo de determinación de las competencias locales y la desequilibrada configuración interna de la autonomía financiera local, que presenta una doble faceta de autonomía de gasto y de autonomía de ingreso, en la que la primera es amplísima y la segunda muy limitada.

## ▶ 2) ESTADO COMPLEJO Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

En un Estado complejo como el nuestro no solo se puede afirmar

la existencia de una pluralidad de centros territoriales de poder político, sino que, como consecuencia, existe una pluralidad de Administraciones Públicas. El ámbito de actuación de cada una de ellas no solo viene dado por las potestades que les hayan sido atribuidas sino por las competencias que tengan asignadas. De este modo, si en un Estado unitario los ciudadanos solo tienen una administración pública, con más o menos descentralización administrativa<sup>2</sup>, de la que reclamar la prestación de servicios públicos, en un complejo tienen varias. Y como no es posible (desde luego no es razonable) que todas ellas presten los mismos servicios, lo primero que deben hacer esos ciudadanos es averiguar a cual de ellas le corresponde la obligación de prestar uno determinado.

Si una vez averiguado la Administración competente le presta correctamente el servicio el ciudadano dará por bien empleado el esfuerzo que le haya podido exigir tal determinación. Incluso considerará dicho esfuerzo, si ha sido moderado, una consecuencia lógica del Estado complejo. Si el esfuerzo que le ha requerido esta averiguación ha sido ímprobo protestará enérgica-

mente, con razón, invocando la exigencia de respeto al ciudadano y de coordinación entre Administraciones, y si, además, el servicio no se presta correctamente, su protesta se elevará de tono, con la mayor justificación.

Peor es el supuesto de que las Administraciones requeridas no presten el servicio y se remitan las unas a las otras considerándose incompetentes, pues el ciudadano que precisa en ese momento dicho servicio se quedará sin él.

También pueden imaginarse otros supuestos como aquel en el que una o varias Administraciones prestan el servicio, con mayor o menor acierto, y con más o menos coordinación o aquel en que se reclama un servicio que no existe obligación de prestar.

En todas estas circunstancias se pone a prueba frente al ciudadano la descentralización política y administrativa, tanto de gestión como de toma de decisiones, descentralización que si bien resulta lógica y positiva en cuanto aproxima ambas a los interesados, resulta negativa si no opera directamente vinculada a una profunda coordinación entre AAPP y si no tiene en cuenta como criterio corrector el de que, también por razones polí-

<sup>2</sup> En un análisis comparado a nivel europeo Antonio Jiménez Montero ponía de relieve en 2002 como las haciendas locales tienen mayor importancia en los países unitarios frente a los federales, lo que deriva de la inexistencia en aquellos del nivel regional de gobierno encargado de funciones que en las naciones unitarias desarrollan los gobiernos locales, destacando en este apartado Dinamarca, cuyo nivel local gestionaba en la fecha del informe un 56,41 por ciento del gasto público total nacional, situación única en el mundo. "Haciendas Locales: vías de reforma", Papeles de Economía Española, número 92 de 2002, página 29.

ticas y de eficacia, no toda toma de decisiones ha de ser mas acertada por aproximarse mas a los interesados pues hay ocasiones en que ha de prevalecer el interés general frente al particular, y este último se hace mas intenso y difícil de resistir cuanto mas cerca se esté del afectado. Así, la conjunción de fuerzas a un nivel político y administrativo mas elevado permite afrontar mejor las situaciones que implican mayor sacrificio de los particulares, tienen mas gravedad o relevancia.

Como puede deducirse, un Estado complejo necesita, para funcionar correctamente, un buen sistema de reparto de competencias entre los distintos niveles territoriales del poder. Obviamente la existencia de tal sistema no va a evitar posibles conflictos, pues es comúnmente admitido que la sociedad avanza a un ritmo que a menudo el Derecho no puede seguir, pero al menos debe poder minimizarlos.

La Constitución Española de 1978 trazó un sistema de determinación de competencias que solo deslindó las pertenecientes al Es-

tado de las que podían asumir las comunidades autónomas, dejando fuera a las corporaciones locales<sup>3</sup>. Pues bien, ya en su momento se advirtió por parte de la doctrina que el sistema que la Constitución establecía en sus artículos 148 y 149 tenía, si bien la ventaja de su flexibilidad, el inconveniente de carecer de límite, de no estar cerrado, de no dejar claro hasta donde se podía llegar en el proceso de transferencias estado-autonomías. Y la regulación legal que ha determinado las competencias locales ha terminado por hacer lo mismo, de modo que no es en sí misma la indefinición Constitucional en materia local, sino el modelo autonómico y la ejecución y desarrollo que se ha llevado a cabo del mismo, el que ha conducido a una descentralización del gasto que ha ignorado a la Administración local<sup>4</sup>.

En este sentido Marcou<sup>5</sup> nos recuerda que en ningún Estado europeo las competencias locales son definidas por la Constitución, lo que no impide que, como apunta la Comisión de Entidades Locales

del Senado Español (en informe que fue aprobado por el Pleno de dicha institución en su sesión de 19 de diciembre de 2007<sup>6</sup>) sea imprescindible, para poder reformar adecuadamente la financiación local, identificar todas las competencias que son ejercidas impropriadamente por los entes locales<sup>7</sup>.

## 2.1. El sistema de determinación de las competencias locales

Los artículos 25 y siguientes de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, establecen las competencias de los municipios. Su lectura se desarrolla en principio dentro de un cierto orden lógico, empezando por el artículo 25.1 que afirma que “para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias” el municipio puede promover toda clase de actividades y servicios públicos, enumerando posteriormente toda una serie de materias en las que se ejercerán esas competencias, en los términos de la legislación sectorial del Estado y de las Comunidades Autónomas.

<sup>3</sup>. “Acaso sea esta indefinición en la que quedan las funciones propias de las haciendas locales en la Constitución de 1978 lo que explique la evolución que ha seguido en las últimas décadas la distribución del gasto público entre los distintos niveles de la Administración pública española” (Maximino Carpio, Revista de Estudios Locales, extra de julio de 2000, pág. 12).

<sup>4</sup>. “En la distribución ideal que, a título orientativo, se suele establecer del gasto público en las teorías del federalismo fiscal (50% Administración central, 25% Administración regional o autonómica y 25% Administración local) esta claro que en España la que se ha quedado atrás en el reparto del gasto ha sido la Administración local. En efecto, en veinte años de proceso descentralizador, de los veintiocho puntos porcentuales del gasto público total que han pasado desde el gobierno Central a los periféricos la Administración local apenas ha ganado dos puntos porcentuales con relación a la participación en el gasto total que existía en los inicios de nuestra democracia” (Maximino Carpio, Revista de Estudios Locales, extra de julio de 2000, pág. 12).

<sup>5</sup>. “El alcance y la naturaleza de las competencias de las entidades locales en los Estados miembros del Consejo de Europa” (MAP 2006), pág. 38.

<sup>6</sup>. Publicado en el Boletín Oficial del Senado de 26 de diciembre de 2007.

<sup>7</sup>. Así como dotar a los municipios de mayor autonomía para recaudar sus propios tributos. Revista “El Consultor”, número 1, de 15 de enero de 2008, página 105.

Posteriormente el artículo 26 dispone los servicios públicos que son obligatorios para los municipios en función de su población y el artículo 27 establece la posibilidad de que se delegue en los municipios el ejercicio de competencias en materias que afecten a sus intereses propios. Finalmente el artículo 28 afirma que “los municipios pueden realizar actividades complementarias de las propias de otras Administraciones públicas y, en particular, las relativas a la educación, la cultura, la promoción de la mujer, la vivienda, la sanidad y la protección del medio ambiente”.

En tales términos el juego de los artículos 25 y 28 genera un sistema abierto de competencias cuyos límites son difíciles de precisar<sup>8</sup>, en base al cual es factible la mas amplia extensión del gasto municipal. Ciertamente hay competencias concretas en las que la com-

petencia específica del gobierno de la nación parece mas o menos clara, como la seguridad ciudadana<sup>9</sup> o la defensa nacional. Hay casos peculiares e imprevisibles en los que ha tenido que haber declaraciones judiciales expresas, como en el supuesto de las “declaraciones de zona desnuclearizada”<sup>10</sup>, y existen ámbitos en los que pueden surgir dudas acerca del alcance preciso de las materias que se citan, lo que sería normal en cualquier sistema de distribución de competencias<sup>11</sup>. Pero lo realmente problemático es el inmenso ámbito que se obliga/permite a los Ayuntamientos para el desarrollo de competencias de todo tipo, formalmente complementarias de las propias de otras Administraciones<sup>12</sup>.

Cuando el Tribunal Constitucional dictó su sentencia 214/1989, de 21 de diciembre, y afirmó que el art. 28 no venía a ampliar el ámbi-

to competencial de los municipios, tal como quedaba delimitado por el art. 25, pues esas «actividades complementarias» en forma alguna menoscababan o se configuraban como un obstáculo a las competencias que corresponden al Estado o a las Comunidades Autónomas, por lo que se trataba, en definitiva, “de un reforzamiento de la autonomía local” que no alteraba “por el propio carácter complementario de la actuación municipal, el orden constitucional de distribución de competencias”, en lo que el Tribunal probablemente no pensó es en que dejaba abierto un ilimitado campo de gasto público.

Puede afirmarse que dicho gasto tiene sus limitaciones cuantitativas, y es obvio que las de tipo presupuestario siguen existiendo (ningún municipio ni entidad pública puede endeudarse indefinidamente<sup>13</sup>) pero a través de la redacción del artículo 25 y 28 se introduce

<sup>8</sup> Luis Ortega Álvarez (en “Tratado de Derecho Municipal”, dirigido por Santiago Muñoz Machado, Cívitas 1988, tomo I, página 203) considera que este precepto “actúa como título legal habilitante de la potestad reglamentaria del ente local, sin necesidad de que sea el legislador sectorial, estatal o autonómico, quien lo habilite. Así pues, con relación a todos los sectores de actividad sobre los que no pesa una reserva material de ley o que la ley no haya congelado formalmente su rango, los entes locales pueden regular el régimen de intervención a través de su potestad reglamentaria en orden a la prestación de las mencionadas actividades complementarias”.

<sup>9</sup> La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 1981 indicó que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de la Constitución de 1978, la seguridad ciudadana es una competencia estatal que no puede ser arrebatada por los órganos municipales. Esta declaración judicial no obsta la conveniencia de la colaboración, coordinación y cooperación entre las policías locales y el Ministerio del Interior, a lo que responden convenios marco como los firmados entre la FEMP y el citado ministerio.

<sup>10</sup> Las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1986 y 9 de febrero de 1987 declararon que la actuación de algunas corporaciones locales de unirse a las campañas organizadas con el objeto de declarar zonas desnuclearizadas no estaban comprendidas dentro de las facultades ni de los fines que les eran propios y por tanto representaban una intromisión en las competencias estatales.

<sup>11</sup> Para eso existen los mecanismos de resolución de conflictos, cuya máxima expresión en el ámbito local se encuentra recogido en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional 2/1979, de 3 de octubre, al regular en su artículo 75 bis y siguientes los denominados “conflictos en defensa de la autonomía local”, introducidos por la Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril.

<sup>12</sup> Por ejemplo, las relacionadas con la integración de los inmigrantes, financiadas en parte con fondos que provenientes del Ministerio del Interior se gestionan y distribuyen a través de las Comunidades Autónomas, generándose así una notable insatisfacción en los Ayuntamientos, que reclaman se les entreguen directamente (ver comentario al respecto en la revista “El Consultor”, número 17 de 15 de septiembre de 2006, pág. 3115).

<sup>13</sup> También es aplicable a los entes locales, según su artículo 2.1.d, la Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria, de 12 de diciembre.

una cláusula de legitimación jurídica para que los municipios puedan realizar múltiples gastos, cuya consecuencia lógica e inmediata es que también quedan legitimados los ciudadanos para pedirlos (“exigirlos”, en términos políticos).

En los supuestos en los que los municipios se ven obligados a prestar servicios sin que venga reflejada dicha obligación en la ley se habla de “competencias impropias”, a las que se hace referencia más adelante. Estas actividades dan lugar a elevados gastos que no se corresponden con competencias que estén plasmada en las leyes, y que se añaden a los gastos ordinarios que ya de por sí tienen los entes locales<sup>14</sup>, gastos que en ocasiones pasan des-

apercibidos a los ciudadanos que consideran lo más normal del mundo el servicio que con los mismos se presta, como el alumbrado viario (294 millones de euros en 2006).<sup>15</sup>

Cabe no obstante apuntar que esta “cláusula de competencia general” es ampliamente admitida en los Estados europeos<sup>16</sup>, sin que implique por sí misma la indeterminación de las competencias concretamente atribuidas.

### 3) ALCANCE CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE SUFICIENCIA FINANCIERA LOCAL

El artículo 142 de la Constitución de 1978, ubicado dentro de las dis-

posiciones que en el título VIII regulan la administración local, dispone que las Haciendas Locales deberán disponer<sup>17</sup> de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas<sup>18</sup>, que se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y las Comunidades Autónomas.<sup>19</sup>

Este precepto, si bien parece contemplar una orden dirigida a Estado y a las autonomías, en tanto que sujetos cuya potestad tributaria aparece contemplada en la Constitución<sup>20</sup>, se ha revelado con el paso del tiempo (confirmando una fundamentada intuición presente desde 1978) como una simple declara-

<sup>14</sup>. Según FUNCAS, (Fundación de las Cajas de Ahorros) la deuda municipal se ha multiplicado por siete desde el año 2000 hasta el 2007 y ha alcanzado 6.324 millones de euros, de los que el 60,5% correspondía a deuda de los Ayuntamientos y el resto a la de otros organismos municipales. Revista “El Consultor”, número 10 de 2008, página 1833.

<sup>15</sup>. En el diario económico “Expansión” de 21 de agosto de 2006, se hace referencia a la factura de la luz de los ayuntamientos españoles, 294 millones de euros según la CNE para el año 2006, municipios a los que en este ejercicio les fue incrementada la tarifa especial para alumbrado público un 6%, con el consiguiente enfado de los Alcaldes, obligados a reunirse con las compañías eléctricas para negociar los contratos e intentar evitar el descalabro de sus cuentas.

<sup>16</sup>. Gerard Marcou, en “El alcance y la naturaleza de las competencias de las entidades locales en los Estados miembros del Consejo de Europa” (MAP 2006), efectúa un estudio comparativo entre diversas naciones europeas del que se deduce la vocación general de la competencia local, que considera consecuencia lógica, en el marco de la compleja sociedad contemporánea, de la consideración de la administración local como el nivel de poder territorial más cercano a los ciudadanos (pág. 36).

<sup>17</sup>. “Y, en verdad, esta certidumbre de que media una vinculación no escindible entre la suficiencia financiera y la garantía constitucional de la autonomía local resulta absolutamente irrefutable”, Manuel Medina Guerrero, Quaderns de Dret Local, 1 de febrero de 2003, página 40.

<sup>18</sup>. Ángeles García Frias afirma que para determinar si realmente los municipios gozan de autonomía financiera no basta con un reconocimiento expreso de la misma en el Texto Constitucional, sino que será necesario constatar en la práctica si estos entes cuentan con medios suficientes para el desarrollo de las competencias que tienen encomendadas y asimismo si tienen una mínima capacidad de decisión sobre el montante de sus ingresos que les permita dar respuesta a la variación de sus necesidades financieras (“Análisis de la financiación de los municipios en Alemania”, en la obra colectiva “La financiación de los municipios: experiencias comparadas”, coordinador Gabriel Casado Ollero, Dykinson 2005, página 33).

<sup>19</sup>. El artículo 72.2 párrafo cuarto de la Constitución Francesa es mucho más expeditivo cuando indica que toda transferencia de competencias entre el Estado y las Entidades territoriales ha de ir acompañada de la atribución de recursos equivalentes a los que estaban consagrados a su ejercicio; del mismo modo la creación o extensión de las competencias originariamente atribuidas a dichas entidades que produzca un aumento de los gastos de las mismas se acompañará de los recursos necesarios para cubrirlos (Antonia Jabalera Rodríguez, “la financiación de los entes locales en Francia...” en la obra colectiva “La financiación de los municipios: experiencias comparadas”, coordinador Gabriel Casado Ollero, Dykinson 2005, página 506).

<sup>20</sup>. Aunque como se apunta tradicionalmente en la doctrina una potestad tributaria, la del Estado, tiene su fundamento y limitación en la Constitución mientras que la otra, la de las Comunidades Autónomas, queda limitada por las Leyes del Estado.

ción de deseos e intenciones<sup>21</sup>. Casi hubiera sido mas propio que este precepto hubiera estado presente en el Título I, capítulo III (“sobre los principios rectores de la política social y económica”<sup>22</sup>), para que hubiera podido decirse del mismo, en los términos del artículo 53.3 de la Carta Magna que su “reconocimiento, respeto y protección...informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos” y que solo podrían “ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispusieran las leyes que lo desarrollasen”.

En este sentido ninguna ley ha configurado de modo específico la protección de la suficiencia financiera local<sup>23</sup>. Es cierto que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, y el posterior texto refundido 2/2004, regulan su sistema tributario y financiero, pero no establecen una instrumentación que asegure la suficiencia. De hecho es-

tablecen un amplio abanico de recursos, pero de su aplicación puede resultar desde que un ayuntamiento tenga superávit presupuestario<sup>24</sup> hasta que no tenga los mas esenciales medios<sup>25</sup> (supuesto este bastante mas frecuente).<sup>26</sup>

Es cierto que hay preceptos en esta Ley como el artículo nueve, sobre beneficios fiscales, su régimen y compensación, cuya existencia parece fundarse en el principio de suficiencia. Este artículo prevé en sus párrafos dos y tres que se arbitrarán formulas de compensación para el supuesto de los beneficios fiscales que se establezcan sobre los tributos locales por las leyes estatales, al igual que en los casos de moratorias y aplazamientos incluidas en éstas. Pero nada queda en sí establecido en la norma, que se limita a indicar que “se determinaran formulas de compensación”. De tal manera, el artículo nueve también queda relegado a un deseo, pues si la ley que establece un beneficio fiscal crea el

instrumento para su compensación, será dicho instrumento a través del que se haga efectiva la misma y no mediante el citado artículo nueve y, de otra forma, si no se dispone un instrumento concreto de compensación, el reiterado artículo nueve no servirá de mucho.

A título de ejemplo, el artículo 2.1 de la ley 22/2006 de 4 de julio, de capitalidad y régimen especial de Madrid, indica que la “Ciudad de Madrid goza de autonomía para la gestión de sus intereses con medios económicos financieros suficientes, conforme a la Constitución, el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid y el resto del ordenamiento jurídico”, pero no regula tales medios ni prevé la formula para exigirlos.

De hecho, la Ley 7/1985 reguladora de las Bases de Régimen Local, aún cuando regula diversas previsiones específicas para el supuesto de que un Ayuntamiento no tenga medios para prestar determinados

<sup>21</sup> Manuel Medina Guerrero, en *Quaderns de Dret Local*, 1 de febrero de 2003, página 45, se hace eco, con profusión de argumentos y de citas, del carácter difícilmente justiciable de la garantía constitucional de la suficiencia financiera local, aunque considera posible, en base a argumentos extraídos de la jurisprudencia constitucional alemana “articular test que, siendo útiles para detectar supuestos de insuficiencia lesiva de la autonomía local, no entrañen riesgo de usurpación del ámbito de lo político por parte del juez constitucional”.

<sup>22</sup> Principios que orientan pero no producen una vinculación obligatoria para las Administraciones públicas.

<sup>23</sup> Todo ello al margen de las leyes-espectáculo, a las que hace referencia Tomas Ramón Fernández recogiendo la terminología del Consejo de Estado francés, que entiende por estas aquellas meramente propagandísticas que no contienen reglas precisas y claras sino meras declaraciones retóricas de alcance indefinible destinadas solo a crear esperanzas en el colectivo concreto al que van dirigidas. “De la banalidad a la incoherencia y la arbitrariedad”, Revista “El cronista del Estado Social y Democrático de Derecho”, número 0, página 41.

<sup>24</sup> Como indica el Tribunal Constitucional en su sentencia 48/2004 de 25 de marzo, señalando la STC 233/1999, de 16 de diciembre, F. 22, “el principio de suficiencia financiera implica que los entes locales cuenten con fondos suficientes para cumplir con las funciones que legalmente les han sido encomendadas, pero no impide ni descarta que dichos fondos superen la cifra precisa para cubrir las necesidades del municipio o, dicho de otro modo, no se opone a que exista superávit presupuestario”.

<sup>25</sup> La deuda municipal alcanzó los 25.900 millones de euros en el primer semestre de 2006 según publica el diario económico “Expansión” de 21 de agosto de 2006.

<sup>26</sup> Léase al efecto la revista “El Consultor” de 15 de septiembre de 2006, pág. 3115-3116, que citando como fuente Expansión.com, indica que a 27 de julio de 2006 había 370 Ayuntamientos españoles que acumulaban una deuda con la Seguridad Social de 559 millones de euros y otros 235, que no se computaban entre los anteriores, que habían suscrito convenios y acuerdos con el sistema de protección para resolver sus deudas.

servicios públicos, indicando incluso la función de la provincia como garante de dicha prestación<sup>27</sup>, no contempla en tales casos que se provea con carácter regular y permanente un línea de financiación estable que cumpla con la obligatoriedad de proveer la suficiencia financiera de la entidad.

En el caso de las comunidades autónomas, enfrascadas como están en sus propios objetivos y ambiciones, la atención a la suficiencia financiera local ha sido mas que discreta, aunque algunas han creado fondos con esta finalidad<sup>28</sup>. No obstante, la doctrina constitucional apunta (STC 48/2004 de 25 de marzo) que “sin perjuicio de la contribución que las Comunidades Autónomas puedan tener en la financiación de las haciendas locales (éstas, en virtud del art. 142 CE, se nutrirán también de la participación en tributos de las Comunidades Autónomas), es al Estado, a tenor de la competencia exclusiva que en ma-

teria de hacienda general le otorga el art. 149.1.14ª CE, a quien, a través de la actividad legislativa y en el marco de las disponibilidades presupuestarias, incumbe en última instancia hacer efectivo el principio de suficiencia financiera de las haciendas locales”.<sup>29</sup>

En la doctrina algunos autores han apuntado que las Comunidades Autónomas carecen de competencias normativas en materia del sistema tributario local<sup>30</sup>, aunque otros<sup>31</sup> consideran en base al mismo artículo 142 de la Constitución que, al contemplar éste como fuente de ingresos necesaria de las entidades locales la participación en los tributos autonómicos, el efecto producido es que tanto el legislador estatal como el autonómico “se encuentran directamente y constitucionalmente concernidos en dar efectividad al principio de suficiencia de las haciendas locales”, y en esta línea es clara la reiterada denuncia de la FEMP<sup>32</sup> de que

para el cumplimiento efectivo del principio de suficiencia financiera de las Entidades Locales es preciso que se desarrolle el modelo de participación de las Entidades Locales en los tributos de las Comunidades Autónomas. Modelo que, a tenor de las competencias estatales sobre la materia, antes apuntadas, podría ser objeto de una regulación básica por parte del Estado, estableciendo un mínimo común normativo en relación a este recurso financiero<sup>33</sup>, que hiciera viable su posterior desarrollo y dotación financiera por las CCAA.<sup>34</sup>

### 3.1. La limitada autonomía local en materia de ingresos.

Como ha puesto de relieve la doctrina y la jurisprudencia la autonomía local en materia de ingresos solo puede operar dentro de los límites previstos en el texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales. Alcanza cotas máximas en la posibilidad de decidir sobre

<sup>27</sup>. Concretamente de la Diputación Provincial, artículo 36 de la Ley 7/1985, reguladora de las bases del régimen local. Esta competencia es propia de las comunidades autónomas uniprovinciales a tenor del artículo 40 de la misma norma. También se refiere a ella el artículo 26.3, al indicar las competencias obligatorias de los municipios en función de su población.

<sup>28</sup>. Como por ejemplo Aragón, Canarias, Castilla y León o Cataluña.

<sup>29</sup>. Sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre F. 3; 96/1990, de 24 de mayo, F. 7; 237/1992, de 15 de diciembre, F. 6; 331/1993, de 12 de noviembre, F. 2 b); 171/1996, de 30 de octubre, F. 5; 233/1999, de 16 de diciembre, F. 22; 104/2000, de 13 de abril, F. 4.

<sup>30</sup>. “Por paradójico que resulte, hemos de responder que las CCAA no tienen ninguna competencia legislativa en materia de tributos locales. Literalmente, no existe ningún precepto en el conjunto de leyes que integran el llamado bloque de constitucionalidad que atribuya a las CCAA competencias normativas sobre el sistema tributario local, aunque si hay previsiones en los Estatutos de Autonomía acerca de las competencias de las CCAA en materia de tutela financiera sobre las corporaciones locales”, Enrique Giménez-Reyna Rodríguez, “Reflexiones sobre las haciendas locales españolas en un momento de transición”, página 259, dentro de la obra coordinada por Gabriel Casado Ollero “La financiación de los municipios. Experiencias comparadas”, Dykinson, 2005.

<sup>31</sup>. Así lo entiende Manuel Medina Guerrero, que cita al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1999 (Quaderns de Dret Local, 1 de febrero de 2003, página 43).

<sup>32</sup>. El Consultor, número 22 de 30 de noviembre de 2008, página 3769.

<sup>33</sup>. Las denominadas “PICAs”, Participación en Ingresos de las Comunidades Autónomas.

<sup>34</sup>. En este sentido se ha manifestado Zornoza Pérez, en dictamen elaborado para la Federación Española de Municipios y Provincias.

la imposición de algunos tributos locales, que se configuran como potestativos<sup>35</sup>, cotas medias en supuestos como, por ejemplo, la aplicación de tipos, que en ningún caso pueden ser inferiores o superiores a los que la propia ley establece, y mínimas en la configuración de los hechos imposables.

En este sentido, la polémica acerca del alcance que, dentro de los términos de la Constitución, puede alcanzar esta autonomía, ha llevado a autores como Ferreiro Lapatza a defender que “la Constitución permite la concesión de un amplio margen de acción a los municipios en esta materia (la tributaria). Amplio margen que puede llegar no solo a la fijación libre del tipo en ciertos tributos sino también a la determinación dentro del marco fijado por la Ley, de la base y el hecho imponible de otros tributos”.<sup>36</sup>

En lo que ahora nos interesa, que la autonomía local en materia de ingresos venga determinada por la reserva de ley estatal para su regulación conlleva una absoluta subordinación normativa a un régimen que, por su homogeneidad, no diferencia entre pequeños y grandes municipios.

Por tanto, si una entidad local española no obtiene suficientes recursos con los que el texto refundido de la ley de haciendas locales regula no tendrá, a diferencia de lo que ocurre en otras naciones<sup>37</sup>, otra posibilidad que la de buscarlos al margen de lo fiscal y tributario, como de hecho ha estado ocurriendo con la utilización del urbanismo<sup>38</sup> como vía de obtención de recursos<sup>39</sup>, a través de las cesiones obligatorias de suelo, la enajenación de los bienes integrantes de los PMS (Patrimonios Municipa-

les de Suelo<sup>40</sup>), los convenios urbanísticos<sup>41</sup> y otros instrumentos similares.

Cabe observar en este punto que en ocasiones se critica a los municipios que reclaman mayores recursos cuando no agotan la capacidad recaudatoria de sus tributos, por ejemplo, al no elevar dentro del margen posible los tipos, al no establecer tasas por la prestación de determinados servicios o al establecerlas en cuantía muy inferior a su coste. En estos casos se afirma que “el principio de suficiencia financiera es considerado limítrofe con el poder tributario municipal y sus fuentes” de modo que solo cuando el sistema tributario local “estuviese agotado, es decir, cuando el esfuerzo fiscal de un municipio fuese el máximo permitido por el ordenamiento, podría ponerse en marcha el mecanismo de la suficiencia

<sup>35</sup> El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana según previsión del artículo 59 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

<sup>36</sup> Ferreiro Lapatza, Quincena Fiscal, marzo de 1998, núm. 6, pág. 10. Este autor, siguiendo el razonamiento expuesto afirma en el mismo artículo que “la ordenanza municipal es, ciertamente, un reglamento. Pero no es un reglamento igual al que emana del ejecutivo estatal o autonómico. Es, por el contrario, una norma que responde directa e inmediatamente, como la Ley, al principio democrático de representación popular. Y también como la ley sirve para hacer efectivo el principio de auto imposición, según el cual los tributos han de ser establecidos y aprobados por los representantes de aquellos que están llamados a soportarlos”.

<sup>37</sup> En Alemania, los municipios pueden crear impuestos sobre el consumo y el gasto, una vez habilitados para ello, mediante delegación, por sus correspondientes landër . Han sido creados así impuestos sobre los perros, sobre las diversiones, sobre la caza, sobre las bebidas o sobre la segunda vivienda. A. García Frías, “Análisis sobre la financiación de los municipios en Alemania”, páginas.35 y 39, dentro de la obra coordinada por Gabriel Casado Ollero “La financiación de los municipios. Experiencias comparadas”, Dykinson, 2005.

<sup>38</sup> Analizados por autores como A. Cholbi Cachá en “Los principales instrumentos de financiación procedentes del urbanismo”, El Consultor, 2004, o Beatriz Rodríguez Prieto y Manuel Fueyo Bros en “Relevancia de los recursos procedentes de la actividad urbanística en la financiación de los entes locales”, El Consultor, número 8 de 2004.

<sup>39</sup> El Profesor García Montalvo, del Departamento de Economía y Empresa de la Universidad Pompeu Fabra, de Barcelona, afirmaba en 2005 que mas de la mitad de los ingresos obtenidos por vía tributaria por Ayuntamientos como los de Barcelona, Valencia y Madrid procedían de la actividad inmobiliaria.

<sup>40</sup> Cuya regulación se encuentra contenida en la Ley del Suelo 8/2007, de 28 de mayo (artículo 33 y siguientes) y en las distintas normas urbanísticas autonómicas.

<sup>41</sup> Regulados por la normativa urbanística autonómica. A título de ejemplo, artículo 243 y siguientes de la Ley 9/2001 del suelo de la Comunidad de Madrid.

financiera<sup>42</sup>. Sin perjuicio de que esta afirmación pueda tener en ocasiones parte de razón, los tramos impositivos dentro de los cuales se manejan los tributos de la mayor parte de los municipios ya se encuentran muy ajustados, generando de hecho una carga tributaria para los obligados sumamente onerosa<sup>43</sup>. A título de ejemplo, las subidas o actualizaciones de los valores catastrales han dado lugar a un notable incremento del IBI, que sería aún mayor de incrementar los tipos. Impuestos como el del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana todavía sorprenden por su cuantía a muchos de los que venden o heredan.

Por otra parte, tales críticas, procedentes ordinariamente de instancias estatales, no dejan de ser cuando menos paradójicas si se observa, por ejemplo, la reciente tendencia del legislador al establecimiento de todo tipo de bonificaciones medioambientales en tributos locales como el de vehículos de tracción

mecánica, el de actividades económicas o el de construcciones, instalaciones y obras, sin compensación alguna para los municipios a tenor del ya citado artículo nueve, y sin posibilidad alguna de sustituir la bonificación por un recargo, cuando probablemente éste sería más eficaz y disuasorio y no perjudicaría las arcas locales.<sup>44</sup>

Finalmente cabe afirmar que el agotamiento de la capacidad recaudatoria de los tributos locales implicaría un notable incremento de la presión fiscal a cargo de ciudadanos y empresas, con consecuencias políticas ineludibles para los gestores locales. En este sentido tampoco parece razonable que el Estado determine los tributos que pueden cobrar los municipios, y por tanto el nivel de recursos al que pueden acceder, y que sean estos los que hayan de soportar en solitario las consecuencias socio-políticas de llevar hasta el agotamiento el sistema que el Estado les ha impuesto. La correspon-

bilidad fiscal también ha de extenderse a este punto. Aunque parezca ingenuo recordarlo a estas alturas, las Administraciones públicas están obligadas a colaborar entre ellas, y también ha de repartirse, en lo bueno y en lo malo, el “pastel tributario”.

Por su parte, el Tribunal Constitucional si bien tiene declarado que “la autonomía de los entes locales va estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas (STC 104/2000, de 13 de abril, F. 4); es decir, «para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía local constitucionalmente reconocido» en los artículos 137, 140 y 141 CE (STC 331/1993, de 12 de noviembre, F. 2 b)”<sup>45</sup>, ha concretado la suficiencia en materia de ingresos (STC 48/2004, de 25 de marzo,

<sup>42</sup> F. Serrano Antón indica que “en consecuencia, el principio de suficiencia financiera exige que los municipios posean un buen conjunto de tributos propios de manera que su suficiencia financiera dependa, sobre todo, de su responsabilidad fiscal. La participación en los ingresos del Estado tiene un carácter complementario...” (“La autonomía del poder tributario municipal”, páginas 44 y 45, ponencia integrante de la obra “Hacienda y finanzas municipales”, coordinada por Javier Rodríguez Fernández y Juan Ignacio Gomar Sánchez, Marcial Pons 2001).

<sup>43</sup> Suárez Pandiello en “Papeles de Economía Española”, número 83, afirmó hace ya años que “el ejercicio de autonomía realizado por los municipios capitales de provincia les ha llevado a situar la fiscalidad local en 1998, en general, en unos niveles elevados, lo que supone que efectivamente están asumiendo de modo notable sus responsabilidades fiscales...lo que una vez más pone de manifiesto la injusticia de atribuir a las localidades presuntos comportamientos parasitarios en relación con sus estructuras financieras”. Esta circunstancia se ha acentuado en el tiempo, sobre todo de la mano de las actualizaciones de los valores catastrales.

<sup>44</sup> En este sentido, Juan Ignacio Gomar Sánchez, “El establecimiento por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de beneficios fiscales medioambientales como técnica contraria al principio de suficiencia financiera”, en la obra colectiva coordinada por Fernando Serrano Antón: “Tributación ambiental y haciendas locales”, Civitas, 2011.

<sup>45</sup> SSTC 96/1990 ( RTC 1990, 96 ), F. 7; 171/1996, de 30 de octubre ( RTC 1996, 171 ), F. 5; 233/1999, de 16 de diciembre ( RTC 1999, 233 ), FF. 4 b) y 22; y 104/2000 ( RTC 2000, 104 ) F. 4.

<sup>46</sup> SSTC 96/1990, de 24 de mayo, F. 7; en el mismo sentido, SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, F. 3, y 166/1998, de 15 de julio, F. 10.

entre otras) al afirmar que, si bien el citado artículo 142 de la Constitución señala que “las «Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas», no «garantiza a las Corporaciones locales autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios -patrimoniales y tributarios- suficientes para el cumplimiento de sus funciones, sino que lo que dispone es únicamente la suficiencia de aquellos medios»”.<sup>46</sup>

El sistema de ingresos de las entidades locales carece pues de flexibilidad, y queda limitado por los recursos que la Ley ha configurado. Y si a todo ello se une la dependencia de las transferencias provenientes de los Presupuestos Generales del Estado, se puede concluir que cualquiera que sea la política que el gobierno de la entidad local decida seguir, los recursos con los que deberá afrontarla no solo serán cuantitativamente limitados (todos los

recursos económicos son por definición escasos) sino cualitativamente limitados.<sup>47</sup>

Observada esta situación algunos autores consideran que si la capacidad de decidir el destino de los gastos conlleva soportar las consecuencias políticas y financieras derivadas del modo en que se utilizan los recursos, esta capacidad debería ir acompañada de la de poder decidir sobre el modo de obtenerlos<sup>48</sup>. Ello implicaría que la medida de la autonomía establecida en materia de ingresos debería ser pareja a la autonomía de decidir como gastarlos, pero este argumento también puede plantearse en el sentido de que si la autonomía de ingresos es limitada tal vez también deba serlo la de su gasto.

### 3.2 La inestabilidad de los ingresos locales

Ya se ha indicado que una de las características de la financiación local es que obedece a un sistema de ingresos carente de flexibilidad. A ello ha de añadirse que este sistema

es inestable, básicamente por dos razones, fue establecido sobre un escenario económico concreto que se ha demostrado coyuntural y depende excesivamente de las transferencias de otras administraciones.

En cuanto a la primera razón expuesta puede afirmarse que el sistema tributario local fue diseñado sobre la base de un escenario de crecimiento indefinido de la actividad inmobiliaria, de modo que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, el de construcciones, instalaciones y obras y las tasas urbanísticas dependen de esa condición, sin la cual quedan desvirtuados. Por este motivo puede afirmarse que es un sistema inestable, pues en torno al 25%<sup>49</sup> al menos de los ingresos tributarios locales que pudieran previsiblemente obtenerse están determinados por factores que se han demostrado muy volubles. Por eso la fuerte crisis inmobiliaria que estamos padeciendo esta afectando severamente estos ingresos.

<sup>47</sup> Esta limitación cuantitativa y cualitativa puede conceptualizarse teóricamente en la diferenciación que entre autonomía financiera y autonomía fiscal recoge Dolores M. Rufián Linaza, al afirmar que “un alto grado de autonomía financiera significa que los entes municipales tienen autonomía para decidir en el ámbito de su competencia. Un alto grado de autonomía fiscal implicaría que los entes descentralizados pueden decidir acerca de las exacciones tributarias que imponen en su territorio” (“El financiamiento de las administraciones locales en Chile”, página 203, dentro de la obra coordinada por Gabriel Casado Ollero “La financiación de los municipios. Experiencias comparadas”, Dykinson, 2005).

<sup>48</sup> Como afirma Fernando Serrano Antón, “el principio básico cuando estamos en presencia de diversos niveles de gasto establece que quien decide sobre el destino de los gastos debe de soportar financieramente sus consecuencias. Esto nos lleva a concluir que, salvo que exista una recepción de fondos externos correctores de desigualdades o que contribuyan al desarrollo, debe existir una correlación entre el nivel de decisión de gastos y responsabilidad financiera” (“La autonomía del poder tributario municipal”, página 47, ponencia integrante de la obra “Hacienda y finanzas municipales”, coordinada por Javier Rodríguez Fernández y Juan Ignacio Gomar Sánchez, Marcial Pons 2001).

<sup>49</sup> Según datos del Ministerio de Economía y Hacienda sobre la liquidación presupuestaria de 2007, de los que se hace eco en su análisis sobre los gastos impropios María Teresa Vilalta Ferrer, en ponencia presentada el 26 de octubre de 2010 en el Instituto de Formación y Estudios del Gobierno Local de Madrid, solo el IIVTNU y el ICIO representaron para ese año el 23,80 % de los ingresos tributarios locales. A ello habría que añadir los ingresos derivados de las tasas urbanísticas.

Puede argumentarse contra esta idea que esta crisis afecta a todas las AAPP y que la inestabilidad del ingreso tributario es consustancial a la debilidad de la economía pues es claro que todo tributo que grave en cualquiera de sus formas la capacidad económica se va a ver afectado si tal capacidad se reduce como consecuencia de la reducción de la propia economía de un país.

Sin embargo, en nuestro ámbito local, el hecho de que la configuración de la autonomía para obtener ingresos sea rígida deja a los ayuntamientos sin la capacidad de obtener recursos de otra forma, mientras que el Estado puede, por ejemplo, elevar los tipos del IVA<sup>50</sup> o establecer tributos nuevos, posibilidades que tienen a moderado alcance las CCAA (en algunos tributos cedidos, en tributos nuevos o mediante recargos).<sup>51</sup>

Paradójicamente, el principal tributo local, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es un paradigma de estabilidad recaudatoria, pues proporciona un elevado volumen de ingresos con una absoluta previsibilidad solo sujeta al inevitable volumen de impagados (morosos)

que puedan surgir. De hecho, este tributo no depende de la actividad inmobiliaria, aunque esta pueda favorecerlo, sino de la propiedad inmobiliaria, cosa muy diferente.

También es preciso reconocer que esta dependencia de lo inmobiliario no ha sido demasiado problemática, vistos los hechos, desde 1988 hasta este momento, pero ahora compromete las haciendas locales y demuestra la inestabilidad de sus ingresos, con la consiguiente y lógica consecuencia sobre el control del déficit local.

La financiación local, por otra parte, es también inestable en cuanto depende excesivamente de transferencias de otras administraciones públicas. Un 38% de los ingresos locales dependieron de esas transferencias en 2007. Que más de la tercera parte de los ingresos de un municipio no dependan de éste genera problemas que van desde la órbita política a la estricta de tesorería. Llama especialmente la atención esta dependencia a aquellos extranjeros que están acostumbrados en sus países a que la financiación de sus entes territoriales este supeditada en gran medida a la

relación política entre sus líderes y los del Estado<sup>52</sup>, voluble en función de los resultados electorales, pues pone de relieve un notable punto débil de nuestra autonomía local.

¿Hasta que punto entonces un sistema de ingresos inestable, de configuración rígida, puede satisfacer el principio de suficiencia financiera local?

Ya se ha hecho referencia a que ninguna Administración pública puede asegurar a ciencia cierta el volumen de ingresos que va a percibir pero también se ha indicado que las distintas a las locales tienen un margen de configuración de sus ingresos más amplio, especialmente en el caso del Estado.

También es cierto que el TRLR-HL establece márgenes para subir tipos e incrementar con ello la recaudación, cuestión a la que ya se ha hecho referencia, e incluso una regulación de las tasas locales por la prestación de servicios que no implica un "numerus clausus" de las mismas. Sin embargo, en la medida en que la potestad de establecer tributos y con ello nuevos recursos no depende de los propios entes locales, de forma que la dis-

<sup>50</sup> Como ha hecho recientemente al incrementar el tipo del IVA para ciertos servicios del 16 al 18 %, generando con ello un incremento de ingresos que determina, al margen de otros efectos, una lógica disminución de su déficit.

<sup>51</sup> Véase el denominado "céntimo sanitario" (impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos) establecido para la financiación de la sanidad, transferida a las CCAA.

<sup>52</sup> Este suele ser un comentario común en los Programas Iberoamericanos de Formación Municipal, organizados por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI), a los que asisten principalmente funcionarios locales de países de iberoamérica, programas a los que he acudido durante años para exponer las características de la financiación municipal en España.

<sup>53</sup> Mochon Lopez, "Revista de Estudios de la Hacienda local y autonómica", 1991, núm. 63, pág. 462; Ramallo Massanet y Zornoza Pérez, "Revista de Estudios de la Hacienda local y autonómica", 1993, núm. 259, pag. 499-516; Palacios Mostacero, "Revista de Estudios de la Hacienda local y autonómica", núm. 271-272, 1997, pág. 679.

ponibilidad de sus recursos depende de circunstancias en gran medida ajenas a dichos entes, debería exigirse la configuración de un sistema de ingresos más estable que permitiera a municipios y provincias prever de modo más cierto el volumen de los ingresos que van a percibir.

En este sentido la imprevisibilidad de un porcentaje significativo de recursos no parece en modo alguno razonable para asegurar la suficiencia de un ente local y dificulta exigirle mayor rigor en su política de gastos.

### 3.3 La amplia autonomía local en materia de gastos

Si bien se ha puesto de relieve el carácter poco flexible y rígido de la autonomía local en materia de ingresos, no cabe decir lo mismo de la autonomía local en materia de gastos.

La doctrina ha destacado esta circunstancia<sup>53</sup> y el Tribunal Constitucional también ha indicado en sentencias como la 48/2005 ó la 109/1998, en relación con la autonomía, en su faceta económica, de las provincias, que si bien el art.

142 de la Constitución sólo contempla de modo expreso la vertiente de los ingresos, no hay inconveniente alguno en admitir que tal precepto constitucional, implícitamente y en conexión con el art. 137 de la Carta Magna consagra, además del principio de suficiencia de las haciendas locales, la autonomía en la vertiente del gasto público, entendiendo por tal la capacidad genérica de determinar y ordenar, bajo la propia responsabilidad, los gastos necesarios para el ejercicio de las competencias referidas.<sup>54</sup>

De hecho, el Tribunal ha señalado con respecto a los entes locales que, si bien “el soporte material de la autonomía financiera son los ingresos y en tal sentido la Constitución configura como principio la suficiencia de recursos, la autonomía financiera está configurada más por relación a la vertiente del gasto (como capacidad para gastar) que con relación al ingreso, como capacidad para articular un sistema suficiente de ingresos” (STC 104/2000, de 13 de abril, F 4) afirmando que la autonomía local en materia de gastos viene condicionada por la plena disponibili-

dad de los ingresos, sin condicionamientos indebidos (STC 109/1998, F. 10; STC 237/1992, de 15 de diciembre, F. 6) y por “la capacidad de decisión sobre el destino de sus fondos”.<sup>55</sup>

Esto no significa que la autonomía local en materia de gastos sea “una esfera total y absolutamente resistente a cualquier incidencia de los demás niveles de gobierno”. Lo que la Constitución veda es el menoscabo del núcleo esencial o reducto indisponible de la institución, pero permite que pueda ser restringida por el Estado y las Comunidades Autónomas, dentro de los límites establecidos en el bloque de la constitucionalidad (STC 109/1998).<sup>56</sup>

Dentro de estos límites pueden destacarse los derivados de las exigencias que para el endeudamiento financiero establece el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo<sup>57</sup>, al disponer un trámite específico de autorización estatal de las operaciones de crédito locales que superan determinadas cuantías, en función del estado fi-

<sup>54</sup>De análogo modo la autonomía financiera de las Regiones y Entes locales italianos consiste en la plena libertad de decisión en el empleo y destino de los recursos públicos disponibles, estando garantizada la autonomía presupuestaria por la prohibición de afectación de los recursos financieros (Gianluigi Bizioli y Claudio Sacchetto, “Perfiles constitucionales de la autonomía financiera de las regiones...” dentro de la obra coordinada por Gabriel Casado Ollero “La financiación de los municipios. Experiencias comparadas”, Dykinson, 2005, página 542). Esta prohibición de afectación de ingresos a gastos también está presente en Portugal (José Casalta Nabais, en la obra colectiva citada, página 636).

<sup>55</sup> También sin condicionamientos indebidos. «Solamente así, en rigor, asegurando prima facie la posibilidad de decidir libremente sobre el destino de los recursos, adquiere pleno sentido la garantía de la suficiencia de ingresos “para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas”, según la dicción literal del mencionado art. 142 CE» (F. 10).

<sup>56</sup> A título de ejemplo, en materia de gastos de personal es criterio reiterado por los Tribunales que las distintas Administraciones Públicas no pueden incrementar los distintos conceptos retributivos en los que se desglosan los sueldos de sus funcionarios por encima del límite que al efecto prevea el Estado con carácter anual en sus Presupuestos Generales.

nanciero de la entidad que lo solicita, o las de estabilidad presupuestaria impuestas por la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, aplicable a las entidades locales según indicación de su artículo 2.

Estos límites son solo cuantitativos y respetan el principio de autonomía de decisión en el destino del gasto, al que se viene haciendo referencia. Por tanto, nada obsta a la consideración de que la autonomía local en esta materia es amplísima y posibilita la utilización de los recursos locales en un sentido u otro de un modo casi tan destacable como puedan serlo los estatales o autonómicos. Así, el equipo de gobierno de un ayuntamiento<sup>58</sup>, respetando la lógica obligación de reservar recursos para el pago de los compromisos que tenga asumidos, entre ellos los gastos de personal, podrá destinar el resto con carácter preferente a gasto social, a obras públicas, a gastos culturales o a los que considere oportunos. Por ello

ha sido posible que algunos Ayuntamientos hayan puesto en marcha televisiones locales<sup>59</sup> mientras que otros establecían servicios de ambulancias de urgencia<sup>60</sup>, sin tacha presupuestaria alguna en la medida en que el gasto se hubiese efectuado siguiendo las reglas correspondientes.

Este contraste entre la autonomía local en materia de gastos y la de ingresos puede no llamar demasiado la atención en un primer momento, si suponemos que ese gasto se va a destinar a un ámbito claramente determinado de competencias, pero no deja indiferente si lo enmarcamos en la competencia desordenada entre las administraciones públicas por parecer, que no ser en muchas ocasiones, mas eficaces ante el electorado.

En nuestro ordenamiento, en este momento histórico, cualquier gestor local consideraría políticamente incorrecto el establecimiento de criterios correctores de la libertad

de gasto de los entes municipales y provinciales, pero esta libertad no es absoluta en todos los países. Curiosamente, en algunas naciones con las que tenemos especiales vínculos pero que están menos desarrolladas que nosotros a nivel social, político, económico y administrativo existen restricciones a esta libertad de gasto. A título de ejemplo, la Ley 3455, de organización municipal de la República Dominicana, al referirse a los gastos distingue en sus artículos 172 y 173 entre gastos obligatorios y facultativos, y la 3456, de organización del Distrito de Santo Domingo, establece además en su artículo 152 que tanto en la asignación de fondos como en la ordenación de pagos se deberá observar el orden de preferencia de gastos establecido por la propia ley. El artículo 152 de la Ley 1294 orgánica municipal de Paraguay en su artículo 152 establece que las municipalidades no podrán destinar para el pago de sueldos y salarios del personal ad-

<sup>57</sup>. Esta ley, cuyo artículo 53 regula de modo preciso las operaciones de endeudamiento mediante créditos que pueden solicitar las entidades locales, establece específicamente en el apartado segundo del mencionado precepto que requerirán autorización de los órganos competentes del Ministerio de Hacienda las operaciones de crédito a largo plazo de cualquier naturaleza, incluido el riesgo deducido de los avales, cuando el volumen total del capital vivo de las operaciones de crédito vigentes a corto y largo plazo, incluyendo el importe de la operación proyectada, exceda del 110 por 100 de los ingresos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio inmediatamente anterior o, en su defecto, en el precedente a este último cuando el cómputo haya de realizarse en el primer semestre del año y no se haya liquidado el presupuesto correspondiente a aquél, según las cifras deducidas de los estados contables consolidados de las entidades citadas en el apartado 1 de este artículo. “Asimismo, se atenderá a la situación económica de la entidad, organismo autónomo o sociedad mercantil local peticionarios, deducida al menos de los análisis y de la información contable a la que se hace referencia en el apartado 1 de este artículo, incluido el cálculo del remanente de tesorería, del estado de previsión de movimientos y situación de la deuda y, además, el plazo de amortización de la operación, a la futura rentabilidad económica de la inversión a realizar y a las demás condiciones de todo tipo que conlleve el crédito a concertar o a modificar”.

<sup>58</sup>. A la hora de determinar los objetivos de gasto, y dentro de sus limitaciones, cabe destacar las experiencias en lo que se ha dado en denominar “presupuestos participativos”, puestas en marcha a nivel local en otras naciones, como en Brasil, y también en España, como en Petrer. “El proceso del Presupuesto Participativo otorga a la ciudadanía la capacidad de decisión sobre un porcentaje de las inversiones que tiene que llevar a cabo el municipio. Pero la celebración de asambleas constituye una ocasión idónea para que los vecinos planteen también demandas y propuestas que hacen referencia al gasto corriente del ayuntamiento”. A. Carrillo Cano, A. Isabel Soriano Sánchez y F. Francés Gracia, “los presupuestos participativos como instrumento de democracia participativa para el desarrollo local: la experiencia de Petrer (Alicante), Colección Amadis, Valencia 2006, Pág. 456.

<sup>59</sup>. Por ejemplo, Gandía.

ministrativo mas del veinticinco por ciento de sus ingresos corrientes, y el artículo 49 de la ley 9515 orgánica municipal del Uruguay ordena que todo superávit se destine a la amortización extraordinaria de la deuda o, si no la hubiera, a la ejecución de obras públicas.

Puede argumentarse que los ejemplos citados hacen referencia, como ya se ha indicado, a países menos desarrollados que el nuestro, social y económicamente, pero dan la pauta de que no es absurdo en el derecho comparado el controlar ciertas tendencias del gasto local mediante el establecimiento de prioridades legales al que destinar una parte de éste. ¿Es razonable o revela en realidad la prevención de algunos legisladores hacia sus políticos locales?

### 3.4. Autonomía de gasto y endeudamiento local

Bajo la rubrica “endeudamiento local” se hace ahora referencia, en un

sentido global, al volumen de deudas que asumen los ayuntamientos.

Su control es algo mas que el control del crédito como fuente de ingresos. El TRLRHL cita en su artículo 2 dicho crédito como uno mas de los recursos que constituyen la Hacienda local, recurso que es regulado con mas detalle en los artículos 48 y siguientes de la misma norma. En tales preceptos se establecen diversos limites y trámites autorizatorios <sup>61</sup>que sirven para moderar la capacidad de los entes locales de utilizarlo. Sin perjuicio de que el régimen establecido fije unos limites que podrían ser mas estrictos, el crédito como recurso financiero es relativamente fácil de vigilar. Lo difícil es controlar cuantas deudas se asumen (y no solo las crediticias) cuando existe un gran diferencial entre la autonomía de obtener ingresos y la de efectuar gastos. Así, las deudas derivadas de los créditos bancarios pueden efectivamente descontrolarse en fun-

ción de la variación de los tipos de interés o, mas aún, cuando se utilizan instrumentos financieros poco claros o que se desconocen<sup>62</sup>, pero es normalmente el desequilibrio entre ingresos y gastos, la inexactitud presupuestaria, intencionada o no, sobrevenida, circunstancial o arrastrada en el tiempo, la que resulta determinante.

Los instrumentos legalmente establecidos para evitar este desequilibrio no están siendo efectivos. La previsión legal de nulidad de todo gasto efectuado sin consignación presupuestaria<sup>63</sup>, a verificar por la Intervención<sup>64</sup>, o el control de las Cámaras de Cuentas autonómicas o del Tribunal de Cuentas, no son eficaces. El primero por su carácter formal: la fiscalización puede ajustarse correctamente al Presupuesto pero no puede subsanar el desequilibrio que pueda estar ya presente en el mismo; el segundo por su naturaleza de control “a posteriori” y por su inevitable falta de inmedia-

<sup>60</sup> Por ejemplo, Madrid.

<sup>61</sup> El artículo 53, sobre operaciones de crédito a largo plazo, ya citado, dispone que no se podrán concertar nuevas operaciones de crédito a largo plazo, incluyendo las operaciones que modifiquen las condiciones contractuales o añadan garantías adicionales con o sin intermediación de terceros, ni conceder avales, ni sustituir operaciones de crédito concertadas con anterioridad por parte de las entidades locales, sus organismos autónomos y los entes y sociedades mercantiles dependientes, que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos de mercado sin previa autorización de los órganos competentes del Ministerio de Hacienda o, en el caso de operaciones denominadas en euros que se realicen dentro del espacio territorial de los países pertenecientes a la Unión Europea y con entidades financieras residentes en alguno de dichos países, de la Comunidad Autónoma a que la entidad local pertenezca que tenga atribuida en su Estatuto competencia en la materia, cuando de los estados financieros que reflejen la liquidación de los presupuestos, los resultados corrientes y los resultados de la actividad ordinaria del último ejercicio, se deduzca un ahorro neto negativo.

<sup>62</sup> Manuel Requejo Gómez deja claro este peligro cuando recuerda que a mediados de los años 90 el Condado de Orange, en EEUU, llegó a tener unas pérdidas de mas de 1.500 millones de euros por utilizar inadecuadamente préstamos estructurados (prestamos que contienen derivados), “La financiación local mediante crédito”, página 222, ponencia integrante de la obra “Hacienda y finanzas municipales”, Marcial Pons 2001.

<sup>63</sup> Artículo 173.5 del TRLRHL establece que “no podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar”.

<sup>64</sup> Artículo 4.1 del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, sobre régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

tez (el volumen de documentación a fiscalizar es muy elevado).

Es cierto que en la aprobación del Presupuesto de la entidad local la Intervención ha de emitir informe preceptivo, pero incluso si ésta duda sobre el equilibrio entre los ingresos y los gastos previstos, no tanto porque así se deduzca de la observación de las partidas y de su suma y resta (lo que no sería posible pues la ley exige dicho equilibrio), sino porque unos conceptos y/u otros le parezcan irrazonables, (lo que equivale a señalar que el equilibrio es solo aparente) su informe no es vinculante.

En cuanto a la Ley de Estabilidad Presupuestaria 18/2001, de 12 de diciembre<sup>65</sup>, sus objetivos se cumplen para las Corporaciones locales a través de la nivelación de sus presupuestos generales anuales, lo que no es novedoso, siéndolo en cambio que se limite el “que las inversiones puedan financiarse (y aún con muchas matizaciones) con operaciones de crédito (endeudamiento) externas al sistema fiscal ordinario”.<sup>66</sup>

Sin perjuicio de las consecuencias que para una entidad local pueda acarrear el incumplimiento de los objetivos de estabilidad, la Ley tampoco puede evitar los desequilibrios sobrevenidos, tan solo

intentar corregirlos, y los mecanismos que establece inciden sobre el gasto futuro desde un punto de vista cuantitativo pero no cualitativo y difícilmente podrán evitar una concatenación de presupuestos sucesivamente desequilibrados como consecuencia de un sistema de recursos inestable, falto de certeza razonable en los ingresos, en el que sin embargo el gasto puede ejecutarse con alegría desde el primer día de cada ejercicio presupuestario.

Por otra parte es posible que se produzcan desequilibrios relevantes por la disminución de ingresos derivada de circunstancias imprevisibles para los gestores locales<sup>67</sup>. La situación será mas grave si los responsables económicos del ente local no han sido diligentes y han llevado en situación de bonanza el endeudamiento de su municipio mas allá de una cifra razonable.

Otro aspecto de esta cuestión lo representa, en aras de la eficacia de la gestión, el desmontaje que se ha producido en los últimos años en el ámbito local de un instrumento que tenía notable relevancia para el control y la transparencia del endeudamiento municipal. Este instrumento era la asignación al Pleno tan-

to de la competencia de contratar en aquellos supuestos de elevada cuantía o plazo plurianual (competencia que se traducía en la posibilidad de discutir en dicho órgano, de manera pública y con todo tipo de detalle, los grandes contratos municipales) como la de aprobar las operaciones financieras de relevancia.

Concretamente, en cualquier municipio la redacción original de la Ley 7/1985, de 2 de abril, atribuía al Alcalde la competencia para contratar obras y servicios siempre que su cuantía no excediera del 5 por 100 de los recursos ordinarios de su Presupuesto ni del 50 por 100 del límite general aplicable a la contratación directa. Dicho límite era en aquel momento de 25 millones de pesetas para los contratos de obras<sup>68</sup> y de 10 millones para los de suministro<sup>69</sup> por remisión del artículo 88 de la misma Ley a la entonces vigente Ley de Contratos del Estado<sup>70</sup>. Era por tanto del Pleno la competencia por encima de esa cifra, es decir, siempre que la contratación fuera relevante.

De la misma forma, el Alcalde no podía concertar operaciones de crédito (eran en todo caso competencia del Pleno), y tan solo podía aprobar operaciones de tesorería

<sup>65</sup>. “Estabilidad presupuestaria y haciendas locales. Un problema sobrevenido”, Francesc Bosch Ferré, Revista de Estudios Locales, número 64, abril 2003.

<sup>66</sup>. “Ley General de Estabilidad Presupuestaria y Corporaciones Locales”, Francesc Bosch Ferré, Revista de Estudios Locales, número 105, noviembre-diciembre 2007, página 40.

<sup>67</sup>. ¿Una burbuja inmobiliaria sin precedentes, por ejemplo?

cuando no superasen el cinco por ciento de los ingresos liquidados por operaciones corrientes del último ejercicio liquidado.<sup>71</sup>

Aquel régimen, tal y como estaba, parecía poco razonable para los municipios de gran presupuesto, dado que convertía al Pleno, un órgano colegiado de naturaleza básicamente deliberante, en espacio por el que pasaba toda la gestión municipal, haciendo fácil bloquear el funcionamiento del Ayuntamiento si no había algún grupo político o coalición que tuviese la mayoría.

Mas como suele ocurrir, la superación de aquella situación ha conducido a su total negación. Así, la idea que se encontraba presente en la base de aquella regulación era, dentro de su ascendencia tradicional, de una modernidad radical, pues aproximaba de modo razonablemente real a los vecinos la gestión de su Administración mas próxima, su Ayuntamiento, al atribuir a todos los concejales, reunidos en Pleno, numerosas competencias de gestión. Esta situación no se daba ni se da a nivel autonómico o estatal. A dichos niveles los representantes ciudadanos, reunidos en cámaras, no ejercen este tipo de competencias, ni pro-

bablemente estén en condiciones de ejercerlas. Sin embargo, a nivel local, los Plenos tenían esa doble naturaleza, política y administrativa (de gestión), lo que no era en absoluto negativo, aunque precisase de ciertos ajustes, pues dotaba de excepcional transparencia el proceso de endeudamiento local al atribuir al Pleno el conocimiento previo y la aprobación de los grandes procedimientos contractuales y financieros de la entidad, lo que se completaba con las competencias plenarias normativas (en materia fiscal las ordenanzas tributarias) y presupuestarias (aprobación del presupuesto y de sus principales modificaciones), competencias que también eran, y siguen siendo, del Pleno.

Pues bien, desde las redacciones originales de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local de 1985 y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988 hasta este momento, sucesivas modificaciones legislativas han ido desplazando las competencias para la gran contratación y el endeudamiento crediticio desde el Pleno al Alcalde y a la Junta de Gobierno constituida alrededor de éste.

El proceso se inicia con la Ley 11/1999, de 21 de abril, que modifica la 7/1985 e introduce, en

palabras de su exposición de motivos “una nueva distribución de competencias entre el Pleno y el Presidente de la corporación a fin de solventar los problemas planteados al atribuirse en la actual regulación al Pleno funciones que tienen un carácter eminentemente ejecutivo y que es más lógico que sean competencias del Alcalde, en aras a una mayor eficacia en el funcionamiento del respectivo Ayuntamiento o Diputación”, atribuyéndose así al Alcalde, con una nueva redacción del artículo 21 f) “el desarrollo de la gestión económica de acuerdo con el Presupuesto aprobado, disponer gastos dentro de los límites de su competencia, concertar operaciones de crédito, con exclusión de las contempladas en el artículo 158.5 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, siempre que aquéllas estén previstas en el Presupuesto y su importe acumulado dentro de cada ejercicio económico no supere el 10 por 100 de sus recursos ordinarios, salvo las de tesorería, que le corresponderán cuando el importe acumulado de las operaciones vivas en cada momento no supere el 15 por 100 de los ingresos liquidados en el ejercicio anterior” y con

<sup>68</sup> Artículo 37.3 de la Ley de Contratos del Estado, en redacción dada por el Real Decreto Legislativo 931/1986, de 2 de mayo.

<sup>69</sup> Artículo 87.3 de la Ley de Contratos del Estado, en redacción dada por el Real Decreto Legislativo 931/1986, de 2 de mayo.

<sup>70</sup> El entonces aplicable artículo 41 del Reglamento de Contratación de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 9 de enero de 1953, establecía con carácter general cantidades inferiores.

<sup>71</sup> Artículo 53 de la redacción original de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales 39/1988.

el epígrafe ñ) “las contrataciones y concesiones de toda clase cuando su importe no supere el 10 por 100 de los recursos ordinarios del Presupuesto ni, en cualquier caso, los 1.000.000.000 de pesetas; incluidas las de carácter plurianual cuando su duración no sea superior a cuatro años, siempre que el importe acumulado de todas sus anualidades no supere ni el porcentaje indicado, referido a los recursos ordinarios del Presupuesto del primer ejercicio, ni la cuantía señalada”.

Esta tendencia culmina con las modificaciones operadas por dos leyes, la 57/2003, de 16 de diciembre, de Modernización del Gobierno Local, y la 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público. La 57/2003 modifica la 7/1985 e introduce un diferente régimen jurídico entre los municipios de régimen común y los de gran población, reforzando en unos y otros el papel del Alcalde y suprimiendo en los últimos toda competencia del Pleno en materia de endeudamiento crediticio. La 30/2007, a través de su disposición adicional segunda, atribuye todas las competencias de contra-

tación de los municipios de gran población a la Junta de Gobierno<sup>72</sup> y asigna al alcalde, en los demás municipios, las competencias principales sobre esta materia.<sup>73</sup>

Se ha operado pues una impropriadamente denominada “parlamentarización” del gobierno local, habiéndose producido en realidad una “ejecutivización” de dichos gobiernos, de modo que los Plenos locales no desarrollan ahora un control del ejecutivo local sustancialmente diferente del que podían hacer antes, de hecho en ciertos ámbitos de gestión hay ahora menos transparencia, mientras que los ejecutivos locales han asumido competencias de relieve que antes correspondían a aquellos.

No deja de ser singular que en tiempos de ideas como la de los presupuestos participativos o las que propugnan el avance en la democracia directa gracias a las nuevas tecnologías se haya considerado un atraso la dualidad de naturaleza política y de gestión del Pleno, dualidad que favorecía de modo intenso la transparencia de gran parte de la gestión local.

De este modo, y con arreglo a lo que podríamos denominar la teoría

del agujero del ratón<sup>74</sup>, lo que comenzó con un objetivo razonable, modificar la distribución de competencias entre el Alcalde y el Pleno para dotar de mayor agilidad de gestión a los municipios, ha terminado por desvirtuar completamente la doble naturaleza del órgano plenario con efectos trascendentes, en lo que ahora nos interesa, sobre el control del endeudamiento y el desequilibrio financiero local.

### 3.5. Poder de autodisposición local y suficiencia

El poder de autodisposición de la comunidad sobre sí misma, a través de la actuación de sus representantes, es el que legitima el establecimiento y exigencia de toda prestación patrimonial coactiva, sea o no tributaria. Este poder de autodisposición, reconocido en sentencias del Tribunal Constitucional como la de 14 de diciembre de 1985<sup>75</sup>, existe desde luego en las corporaciones locales, y específicamente en los Ayuntamientos, cuando actúa su órgano representativo, el Pleno.

Así lo ha confirmado también el Tribunal Constitucional en su sentencia 19/1987 al advertir que “los ayuntamientos, como corporacio-

<sup>72</sup>. Cuyo apartado 3 dispone que en los municipios de gran población a que se refiere el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, las competencias que se describen en los apartados anteriores (competencias de contratación) se ejercerán por la Junta de Gobierno Local, cualquiera que sea el importe del contrato o la duración del mismo.

<sup>73</sup>. “Corresponden a los Alcaldes y a los Presidentes de las Entidades locales las competencias como órgano de contratación respecto de los contratos de obras, de suministro, de servicios, de gestión de servicios públicos, los contratos administrativos especiales, y los contratos privados cuando su importe no supere el 10 por 100 de los recursos ordinarios del presupuesto ni, en cualquier caso, la cuantía de seis millones de euros, incluidos los de carácter plurianual cuando su duración no sea superior a cuatro años, siempre que el importe acumulado de todas sus anualidades no supere ni el porcentaje indicado, referido a los recursos ordinarios del presupuesto del primer ejercicio, ni la cuantía señalada. Asimismo corresponde a los Alcaldes y a los Presidentes de las Entidades locales la adjudicación de concesiones sobre los bienes de las mismas y la adquisición de bienes inmuebles y derechos sujetos a la legislación patrimonial cuando su valor no supere el 10 por 100 de los recursos ordinarios del presupuesto ni el importe de tres millones de euros, así como la enajenación del patrimonio, cuando su valor no supere el porcentaje ni la cuantía indicados.”

nes representativas que son, pueden ciertamente hacer realidad mediante sus acuerdos la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica y en el reconocimiento actual en nuestro ordenamiento de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria”.

El reconocimiento de este poder de autodisposición, aparejado con el de suficiencia financiera, hubiera podido llevar al Tribunal Constitucional a considerar que las haciendas locales estaban autorizadas a establecer tributos, precisamente para permitir de forma efectiva la consecución de esa suficiencia.

Sin embargo, el Tribunal optó en su sentencia de 13 de diciembre de 1999<sup>76</sup> por considerar que la reserva legal en materia tributaria local existe también al servicio de principios como el de preservación de la unidad del ordenamiento y el de una básica igualdad de posición de los contribuyentes. En su virtud, el poder local de autodisposición queda limitado, en atención a tales principios, por el de reserva de ley.

De este modo, la suficiencia financiera cede ante los principios de unidad y de igualdad, en lo que a

los ingresos hace referencia, dejando traducir en el argumentario del Tribunal Constitucional su desconfianza, no exenta de fundamento a la luz de los hechos, sobre la capacidad y aptitud general de los representantes locales para operar con precisión y moderación un instrumento como hubiera sido el de poder establecer tributos ex-novo sin con ello generar graves desigualdades territoriales que quebrasen la unidad del sistema.

En cambio, y de nuevo en relación al gasto, este poder de autodisposición es reconocido ampliamente cuando a través de la aprobación de los Presupuestos de cada entidad local se permite de los ayuntamientos la mas amplia autonomía a la que ya se ha hecho referencia. No parece pues que el Tribunal Constitucional se plantease en su momento que la cuasi absoluta autonomía de gasto de las corporaciones locales pudiera ser negativa.

Así pues, ese poder de autodisposición, aplicado al gasto público, ha conducido a la comunidad vecinal y a sus representantes a creer que sus recursos eran igual de amplios que su autonomía para gastarlos. Esta convicción, aceptada de modo un tanto ingenuo e irresponsable por la comunidad, a inducción de sus representantes, ha seducido a numerosos entes locales guiándolos a la práctica bancarota. Son así

múltiples los ejemplos, publicados en los medios de comunicación, de gastos desproporcionados y sueltos asumidos por entes locales que no responden ni directa ni indirectamente a las necesidades colectivas. Y si bien es fácil hacer demagogia con este tema, no deja de resultar paradójico que los ciudadanos se escandalicen de determinados gastos pero luego hagan dejación de su obligación de deducir, cuando llega el momento de las elecciones, la correspondiente responsabilidad política de los gestores públicos que los han efectuado.

#### 4) GOBIERNO, POLÍTICA Y SERVICIOS PÚBLICOS EN LAS CORPORACIONES LOCALES

En toda administración y gestión pública debe haber existido con carácter previo a cualquier gasto una cierta actividad política, de mayor o menor intensidad, la que ha servido para determinar que orientaciones o directrices van a regir la actuación del poder público y de que modo se van a emplear los medios de los que éste dispone para conseguir los fines que se ha propuesto. En el gobierno local también hay administración y política.

Los problemas cotidianos de la vida local son variados y complejos. Estos problemas son a menu-

<sup>74</sup> Con arreglo a la cual, haya donde el legislador hace un pequeño agujero en la pared de la ley para que pueda pasar un ratoncito termina pasando un elefante que, por supuesto, arrastra la pared entera.

<sup>75</sup> Sentencia recaída en relación a determinados preceptos de la Ley 8/1989, de tasas y precios públicos.

<sup>76</sup> Sentencia recaída en relación a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales.

do delicados de resolver, en parte por la proximidad que existe en los ayuntamientos entre los ciudadanos y sus gobernantes. En el marco de nuestro Estado democrático son esos ciudadanos los que eligen a sus concejales con el deseo de que gestionen correctamente los intereses públicos y resuelvan de la mejor manera posible los problemas que la convivencia genera. Para ello prestan su confianza a las personas que consideran más oportunas e idóneas, quienes disponen en el ámbito local de instrumentos como la potestad reglamentaria (ordenanzas) y la capacidad de orientar el gasto público, factor éste que, aun no siendo el único, es relevante en la obtención de esa confianza.

Si el gasto público se hubiera de circunscribir a un ámbito de competencias determinado, dentro del cual se pudiera exigir un nivel de calidad en la prestación de servicios públicos, el nivel de ingresos necesario para su prestación podría determinarse con más o menos acierto. Dicho de otro modo, homologado un nivel mínimo y suficiente de prestación de un servicio, nivel que pudiera considerarse exigible en todos los municipios, sería posible calcular, aunque fuera de modo aproximado, el importe de recursos necesario para su pres-

tación. Este cálculo sería complejo, pues no sería similar en todos los entes locales dado que las circunstancias de cada uno son diferentes, pero su medida podría considerarse la de la suficiencia financiera de la entidad local.<sup>77</sup>

En este caso, la posible discusión se encontraría en el nivel de calidad de prestación del servicio, pero cualquiera que fuera la ganancia que obtuviera un equipo de gobierno local respecto de lo ganado por otro anterior, esta sería lineal, es decir, representaría un avance sobre lo que se viniera prestando que, a su vez, podría ser mejorado en el futuro. Es decir, el gasto público avanzaría en la mejor prestación de los mismos servicios.

Sin embargo, a través de cláusulas como las contenidas en el reiterado artículo 28 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, o la de competencia local universal, y teniendo en cuenta la autonomía de gasto a la que se ha hecho referencia, no es el nivel de prestación de un servicio sino el servicio mismo el que es objeto de discusión.

Por una parte, esto significa que un municipio puede establecer servicios que no sean obligatorios mientras que otro puede no establecer esos servicios o establecer

otros. En tal caso es imposible procurar la homologación de un determinado nivel de calidad de servicios, al ser heterogéneos. Además, en la medida en que parte de los recursos se puedan destinar a servicios que no sean obligatorios se detraerán estos de los que lo sean ¿cómo valorar esta circunstancia a la hora de considerar si el municipio dispone de suficiencia financiera para hacer frente a tales servicios? La posibilidad de establecer servicios no obligatorios permite, con los vaivenes propios de la política, que allí donde se consideró oportuno invertir por un equipo de gobierno no se considere oportuno por otro, de modo que el gasto que se pueda efectuar en estos servicios, al ser de elección en gran medida discrecional, no implica su continuidad en el futuro. De este modo numerosos recursos, detraídos de los que pudieran destinarse a los de prestación obligatoria, pueden gastarse sin tacha de legalidad en otros objetivos, cuya continuidad es incierta.

Desde la perspectiva de la suficiencia financiera, el artículo 28 y cualquier otra cláusula de orden similar conduce a concluir que el nivel de prestación de los servicios públicos no sirve para representar la medida de la suficiencia.

<sup>77</sup> “La suficiencia de medios y la libertad de gasto son, de hecho, presupuestos instrumentales necesarios tanto para la realización del propio proyecto político del ente subestatal como para la instauración de un ligamen entre Administración y electores en la gestión de los recursos públicos” (Gianluigi Bizioli y Claudio Sacchetto, “Perfiles constitucionales de la autonomía financiera de las regiones...” dentro de la obra coordinada por Gabriel Casado Ollero “La financiación de los municipios. Experiencias comparadas”, Dykinson, 2005, página 543). Y en la misma línea y obra, página 545, “la autonomía financiera...requiere la autonomía de gasto, toda vez que la dirección político administrativa del ente no puede realizarse en otro caso”.

Si se permite que los gobernantes locales puedan decidir destinar parte de su presupuesto (la parte que tengan por oportuna, una vez deducidos los recursos necesarios para un mínimo nivel de prestación de servicios obligatorios) a servicios y funciones complementarias de las de otras Administraciones, con arreglo a un sistema que establece pocos límites, no es posible por tanto hablar de suficiencia financiera, y si se limita dicha capacidad ¿se infringe una lesión a la esencia del principio de autonomía local?

En sistemas jurídicos europeos como el alemán, en donde la situación financiera de los municipios también ha llegado a ser insostenible, el análisis del problema llevado a cabo entre 2001 y 2003 no solo contempló la necesidad de efectuar reformas estructurales en el sistema impositivo local sino la de reducir el gasto público local mediante medidas de choque consistentes en descargar a municipios y ciudades de gastos relacionados con el desempleo, las ayudas sociales y las infraestructuras.<sup>78</sup>

#### 4.1. Gastos impropios y de suplencia

Se denominan “gastos impropios” aquellos que se efectúan en el ejer-

cicio de las denominadas “competencias impropias”, y se consideran éstas las que no están atribuidas a los entes locales por la legislación positiva (puede que ni siquiera estén expresamente atribuidas a ninguna Administración pública) pero tampoco les están expresamente vetadas, de modo que los municipios consideran conveniente o necesario desarrollar una o varias actuaciones en relación a las mismas, bien por considerar que la ciudadanía las demanda o bien por tratarse de supuestos en los que se considera inaplazable una actuación pública, de tal modo que, en uno u otro caso, de no ejercerse la competencia se generarán unos costes sociales, humanitarios, económicos o incluso políticos mas gravosos que los que se derivarían de la falta de actuación.

El gasto impropio puede considerarse voluntario, subjetivo, limitado y susceptible de finalidad ilegítima.

Voluntario en cuanto no deriva de una competencia obligatoria, de modo que puede afirmarse que no existe obligación legal de efectuarlo.

Subjetivo en cuanto se efectúa por los gestores del ente local al considerar que los ciudadanos lo demandan o consideran inapla-

zable, de modo que con el gasto pretende satisfacerse tanto la necesidad concreta como la psique ciudadana, e incluso en ocasiones mas la última que la primera.

Limitado en cuanto a través del gasto no se desarrolla plenamente la competencia ni tiene porque existir voluntad de asumirla en su integridad sino tan solo la de resolver problemas concretos y determinados que pueden incluso agotar en si mismos el ejercicio de la competencia impropia.

Susceptible de finalidad ilegítima en cuanto a través de él puede buscarse la satisfacción de una necesidad razonable, que suscribiría la gran mayoría de la ciudadanía y cualquier observador objetivo, pero también un fin extraño al propio de la Administración pública, como el de contentar específicamente a los votantes del gestor municipal que efectúa el gasto, supuesto éste que no precisa de ser delictivo para poder considerarse, según los casos, propio del limbo del gasto público<sup>79</sup>, cuando no rayano con la desviación de poder.

Dentro de los gastos impropios se suele diferenciar como subconcepto los denominados “gastos de suplencia”, que podemos definir como aquellos originados por prestaciones que corresponden a

<sup>78</sup> Ángeles García Frías, “Análisis de la financiación de los municipios en Alemania”, en la obra colectiva “La financiación de los municipios: experiencias comparadas”, coordinador Gabriel Casado Ollero, Dykinson 2005, página 43.

<sup>79</sup> Si no es ilegal (no esta en el infierno) ni es un gasto obligatorio (no esta en el cielo) solo nos queda ubicarlo en el limbo.

<sup>80</sup> “Las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos. La competencia sobre las materias que no se hayan asumido por los Estatutos de Autonomía corresponderá al Estado, cuyas normas prevalecerán, en caso de conflicto, sobre las de las Comunidades Autónomas en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas. El Derecho estatal será, en todo caso, supletorio del Derecho de las Comunidades Autónomas”.

competencias expresamente atribuidas a otras Administraciones Públicas. Se diferencia así entre el gasto impropio que tiene lugar en relación a competencias no atribuidas a ninguna Administración pública y el que tiene lugar en relación a competencias atribuidas específicamente a una Administración distinta de la local, siendo este último el que se denomina gasto de suplencia.

Esta diferenciación es válida a efectos didácticos, pero es jurídicamente endeble, pues en nuestro ordenamiento cualquier competencia no atribuida formalmente a una Administración pública concreta es del Estado, por aplicación del artículo 149.3 de la Constitución.<sup>80</sup>

La Universidad de Barcelona y el Instituto de Economía de Barcelona (IEB) han analizado la cuestión de la estimación del gasto local por la prestación de los llamados “servicios impropios”<sup>81</sup> en Cataluña y la ha cifrado, aproximadamente, en un 30% del total del gasto público local, del que la tercera parte se destina a gastos de suplencia (por lo que estos representan en torno a un 10% del gasto total de cada mu-

nicipio). En el Ayuntamiento de Madrid se considera que este gasto no obligatorio o impropio se sitúa entre el 25 y el 30% del gasto total, concretamente en un 23,56% para el Presupuesto 2011.<sup>82</sup>

En los municipios de mas de 50.000 habitantes el estudio indicado apunta que la seguridad y protección civil, la cultura, la promoción social y la educación son los ámbitos principales de destino de ese gasto<sup>83</sup>. En el caso del Ayuntamiento de Madrid estos son, para 2011, la seguridad ciudadana, la protección social y la cultura.

#### 4.2. ¿Puede decirse que son gastos pericompetenciales?

Resulta evidente con arreglo a los datos simplemente apuntados la trascendencia económica de los gastos impropios y los de suplencia. Ambos parecen caracterizarse por su carácter pericompetencial, pues se desarrollan fuera del ámbito de las competencias locales. Ahora bien ¿es esto realmente cierto? Ya se ha expuesto al principio de este trabajo<sup>84</sup> que el sistema de determinación de dichas competencias deja abierto un amplísimo margen de intervención, admitiénd-

dose de hecho y en la práctica una competencia casi anárquica y universal de los entes locales.

Si se admite esta amplitud competencial la conclusión es la de que podrá seguir hablándose de gastos de suplencia pero no tanto de gastos impropios.

En este sentido, y aunque pueda considerarse contradictorio con la lógica que propugna una sistematización del gasto público municipal, la cláusula universal de competencia local es común a varias naciones europeas y, en España, el Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local<sup>85</sup>, elaborado en 2005 en el seno de la Secretaría de Estado de Cooperación Territorial del Ministerio para las Administraciones Públicas<sup>86</sup> propuso “una cláusula universal de atribución de competencias, en el sentido de afirmar que los municipios ostentarán competencias normativas y ejecutivas respecto de aquellos ámbitos materiales no reservados a otras instancias territoriales y que no estén expresamente prohibidos por la Ley”.<sup>87</sup>

En todo caso, si finalmente se admite en nuestro ordenamiento de modo expreso la citada cláusula,

<sup>81</sup>. Análisis que fue presentado por María Teresa Vilalta Ferrer el 26 de octubre de 2010 en el Instituto de Formación y Estudios del Gobierno Local de Madrid.

<sup>82</sup>. Según los datos que se pusieron de relieve en la presentación del proyecto de Presupuesto General del Ayuntamiento de Madrid para 2011.

<sup>83</sup>. 57 € por habitante para seguridad y protección civil; 52 € para cultura; 31 € para promoción social y 31 € para educación (en Cataluña, para municipios de mas de 50.000 habitantes. Datos de 2008).

<sup>84</sup>. Como ya se ha indicado el artículo 25.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local, afirma que “para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias” el municipio puede promover toda clase de actividades y servicios públicos, indicando el artículo 28 que “los municipios pueden realizar actividades complementarias de las propias de otras Administraciones públicas y, en particular, las relativas a la educación, la cultura, la promoción de la mujer, la vivienda, la sanidad y la protección del medio ambiente”.

la situación no será muy diferente a la que tenemos en la actualidad, pues las competencias municipales seguirán teniendo como único límite real el de la *prohibición legal*, y el peligro/oportunidad de que el gasto local se deslice entre los ámbitos no expresamente prohibidos seguirá subsistiendo.

## 5) CONCLUSIONES

Gozar de una amplia autonomía para efectuar gastos pero de una limitada autonomía para obtenerlos en un sistema en que la Administración que no realiza una intensa política de gasto público es tachada por la ciudadanía de ineficaz, lo sea o no, conduce ineludiblemente, con las exigencias, servidumbres y grandezas de la actividad política, a una situación de desequilibrio en la que se exige de los entes locales lo que estos no pueden pagar ni realizar y los políticos locales se niegan con frecuencia a reconocer. Este fenómeno, el desequilibrio entre la autonomía para obtener ingresos y la de poder realizar gastos es negativo, pues ha calado en la ciudadanía la idea no exenta en parte de certeza de que la obliga-

ción de facilitar recursos a los entes locales es de otras Administraciones públicas, haciendo así que la responsabilidad de sufragar los gastos que demandan los vecinos no recaiga solo sobre ellos, difuminándose esta responsabilidad a otros niveles colectivos, y con ello también la responsabilidad de quienes efectúan tales gastos.

El equilibrio del binomio ingreso-gasto exige que en función de un sistema razonablemente determinado de competencias los entes locales tengan una capacidad para decidir sobre sus ingresos pareja a su capacidad de decidir en que lo gastan. Y ese equilibrio, enmarcado en un estado complejo como el nuestro, exige una delimitación competencial que aclare a que nivel territorial le corresponde cada gasto y, en función de ese reparto, la autonomía de ingreso-gasto que debe tener cada nivel.

Si este equilibrio exige ámbitos prohibidos de gasto para los entes locales, así deberá establecerse. Y del mismo modo, en los ámbitos de gasto autorizados deberá garantizarse a los entes locales una autonomía de ingresos adecuada, de modo que los ciudadanos sean

plenamente conscientes de la responsabilidad fiscal que conllevan sus demandas, posibilitándose así también la exigencia de responsabilidad política de los gestores públicos.

En otro caso la suficiencia financiera local será una entelequia que nunca se alcanzará pues el gasto siempre irá por delante, de la mano de una desordenada maraña de deslindes competenciales. Como ya se ha indicado, mientras no seamos capaces de decidir para qué necesitamos medios no podremos determinar que medios necesitamos. Y, una vez decidido, será preciso disponer de la autonomía real y efectiva necesaria para poder obtenerlos.

Por otra parte, en tiempos de necesaria contención del gasto público y exigencias de austeridad, siendo preciso incrementar el control de dicho gasto, nada mejor que deslindar de modo preciso las competencias de cada uno. Solo así las Administraciones Públicas podrán colaborar entre sí como un equipo, contando por supuesto con la cordura de los que las dirijan, lo que, por cierto, es imprescindible, o puede que más.

<sup>85</sup> Editado por el Ministerio de Administraciones Públicas, Secretaría General Técnica. Primera edición: julio de 2005

<sup>86</sup> Hay pues, un derecho a la espontaneidad del gobierno local para dar respuesta a las demandas ciudadanas innovando el ordenamiento jurídico, una presunción de competencia universal derivada de la garantía constitucional de la autonomía local. Así lo ha reconocido la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que en la Sentencia de 30 de abril de 1999 calificó de competencias propias las enumeradas en los artículos 25 y 26<sup>o</sup>, Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local, 2005, página 18.

<sup>87</sup> Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local, 2005, página 67.

## 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*

**Alberto Génova Galván**

*Director General de Tributos de Canarias*

**Natividad Fernández Gómez**

*Directora de la Agencia Cántabra  
de la Administración Tributaria*

**Manuel Aguilar Castillejo**

*Director General de Tributos y Política  
Financiera 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 Mañez**

*Director General de Tributos de Madrid*

**María José Portillo Navarro**

*Directora General de Tributos de la Consejería de  
Economía y Hacienda de Murcia*

**Idoia Nieves Nuin**

*Directora Gerente del Organismo Autónomo  
Hacienda Tributaria de 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*



# CURSO PRESENCIAL SOBRE **FISCALIDAD DE LOS CONTRATOS**

OPERACIONES INMOBILIARIAS | CREACIÓN DE EMPRESAS |  
FINANCIACIÓN Y REFINANCIACIÓN HIPOTECARIA

- ❖ **Organizado por el Colegio de Registradores de España**
- ❖ Eminentemente práctico, utilizando la **técnica del método del caso**, apoyado principalmente en supuestos reales y con total inmersión de los alumnos en los casos analizados.
- ❖ Clases participativas con un máximo de **22 alumnos**.

## DURACIÓN DEL CURSO

- ❖ Curso de 60 horas en 20 sesiones de 3 horas (viernes 18:00-21:00 y sábado 10:00-13:00)
- ❖ **Del 14 de octubre de 2011 al 17 de diciembre de 2011**

## DÓNDE

En la sede del Colegio de Registradores,  
Calle Diego de León nº 21 Madrid

## DESTINATARIOS

Despachos de abogados, Departamentos fiscales de entidades financieras y grandes empresas, Asesorías fiscales, Administradores de Fincas, Agentes de la Propiedad Inmobiliaria, Personal de Registros y Notarías, Gestores administrativos, etc

## MATERIAL DIDÁCTICO

- ❖ Libro sobre **Los contratos y su Fiscalidad**
- ❖ **Suscripción al BIT** (Boletín Informativo Tributario) durante 1 año
- ❖ Libreta de **supuestos prácticos**
- ❖ **Visita** a Oficina Liquidadora

## INFORMACIÓN E INSCRIPCIÓN

[cursofiscalidad@corpme.es](mailto:cursofiscalidad@corpme.es)

## CLAUSTRO

- ❖ **Director del Curso:** Vicente Carbonell Serrano, Registrador de la Propiedad, Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras
- ❖ **Profesorado:** Inspectores de Hacienda vinculados con los Registros y Técnicos Fiscales del Colegio de Registradores

## HONORARIOS

- ❖ **1.500 euros** para las 20 plazas de pago (300 euros inscripción + 1.200 euros al inicio del curso)
- ❖ **2 plazas gratuitas becadas** por el Colegio de Registradores

## OTROS ASPECTOS

- ❖ Formación de una **bolsa de trabajo** con los alumnos
- ❖ Expedición de un **diploma de asistencia** (mínimo 85% de las clases)
- ❖ Para la solicitud de **beca** se deberá presentar un folio explicativo de la misma adjuntando la documentación que estime oportuna. Se adjudicarán por la Junta de Gobierno del Colegio de Registradores

