



OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

NOVIEMBRE / DICIEMBRE 2011

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales

▶ 4

Sentencias y Consultas DGT

▶ 40



Resoluciones TEAC

▶ 68

Consultas OL

▶ 80

Cuestiones Prácticas

▶ 87

Fiscalidad Local

▶ 94

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 PozoDirector del Servicio
de Estudios Registrales**Belén Madrazo Meléndez**Directora del Servicio de Consumidores
y Usuarios y de Medio Ambiente**María de los Reyes****Muñiz Grijalvo**Coordinadora Territorial de OO.LL.
de Andalucía Occidental**Cesar Alfonso Frías Román**Coordinador Territorial de OO.LL.
de Andalucía Oriental**M^a del Carmen****Lerma Rodrigo**Coordinadora Autonómica de
OO.LL. de Aragón**Ana María****Fernández Álvarez**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 Landa**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 Álvarez García**Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Navarra**Carlos J de Arozarena****de la Lama**Coordinador Autonómico
de OO.LL. del País Vasco**José Menéndez Hernández**

Registrador de la Propiedad (Jubilado)

Francisco Guío Montero

Abogado

Secretaría Técnica:

Elena Alberdi Alonso

Realización y diseño:

Artia Comunicación Gráfica

Impresión:

Eurocolor

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

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

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

revistatributaria@corpme.es

TEMAS FISCALES

- SITUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UNIÓN EUROPEA Y OTROS PAÍSES (SUIZA, NORUEGA, EE.UU. Y CANADÁ). AÑO 2011. CUADRO-RESUMEN. [4]
- Fernando Martín Barahona. Técnico de Hacienda**

SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Disolución del condominio sobre una vivienda perteneciente a la consultante y su ex marido. [40]
- Extinción del condominio sobre un inmueble adjudicándose a uno de los matrimonios a cambio de compensar en metálico al otro matrimonio. [40]
- Disolución de dos pro indivisos sobre unos inmuebles urbanos heredados por los mismos comuneros. [41]
- Adjudicación de bienes a uno de los comuneros en pago de su participación en la comunidad. [42]
- Calificación de una condición como resolutoria o suspensiva. [42]
- Asunción de deuda expresa o tácita. [43]
- Ampliación de capital mediante la aportación de un inmueble hipotecado. [43]
- Justificación del pago del Impuesto sobre Sucesiones en un expediente de dominio. [44]
- Posibilidad de exclusión de los honorarios profesionales, suplidos y gastos devengados en los procedimientos judiciales de la base imponible del ITPAJD. [44]
- Consolidación de dominio por extinción de usufructo vitalicio conjunto y sucesivo a favor de un matrimonio. [45]
- Determinación de si una entidad que se dedica exclusivamente a la construcción o promoción inmobiliaria tiene más del 50 por 100 de su activo compuesto por inmuebles. [45]
- Canje de valores. [45]
- Aplicabilidad de la exención subjetiva a la Archidiócesis de Madrid. [46]
- Inaplicación de la exención en la adquisición de vehículos usados por empresario sin poder revenderlos en el año siguiente. [46]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Constitución con otra abogada de una sociedad civil profesional para el ejercicio conjunto de dicha actividad. [47]
- Aplicación de la exención por aportación de rama de actividad en una ampliación de capital mixta. [47]
- Ampliación de capital mediante la aportación de un inmueble hipotecado. [48]

índice

- Obtención del control de dos sociedades, cuyos respectivos activos están constituidos en más de un 50% por inmuebles situados en territorio español [48]
- Fusión por absorción [49]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Sujeto pasivo en la distribución de la responsabilidad hipotecaria [50]
- Escritura de novación y ampliación de préstamo hipotecario [50]
- Extinción del condominio [51]
- Distribución del crédito hipotecario, liberando de responsabilidad hipotecaria a la finca segregada [51]
- Extinción del condominio mediante la adjudicación de los bienes a los dos comuneros [52]
- Acuerdo de rectificación de los coeficientes de participación en una comunidad de propietarios a consecuencia de la demolición de parte de un voladizo de una terraza [53]
- Escritura de modificación de un contrato de arrendamiento financiero estableciendo un periodo de carencia del pago de las cuotas [53]
- Modificación de estatutos de la comunidad en la que se recogerá la desvinculación de la plaza de garaje al piso, para poder transmitirla posteriormente por separado [53]
- Disolución de la sociedad conyugal [53]
- Exención en viviendas autonómicas de protección pública [54]

CUESTIONES COMUNES

- Documento acreditativo del acuerdo para litigar [55]
- Improcedencia de sanción por interpretación razonable de la norma [55]
- Improcedencia de sanción en una ampliación de capital mediante la aportación de un inmueble hipotecado [56]

DESLINDE IVA-TPO

- Consideración empresarial del transmitente [57]
- Venta por un comunero del 50% de su participación en una comunidad de bienes [57]
- Apartamento en alquiler vacacional [57]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Obligación real de contribuir: Transferencia de dinero en el momento de fallecimiento del causante [59]
- Reducción por minusvalía [59]
- Retribución por funciones de dirección [60]
- Cálculo del valor de la reducción por vivienda habitual [60]
- Interrupción de la prescripción por uno de los coherederos [61]
- Adjudicaciones efectuadas que no se corresponden con la ordenada por el testador [61]
- Reinversión de bonos de caja de bancos industriales y de negocios [62]

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- Donación de efectivo, en su caso mediante transferencia bancaria, por parte de no residente a residente en Cataluña [63]

- Donación de oficina de farmacia [63]
- Reducción por donación de acciones [64]
- Aportación de inmueble a patrimonio protegido de persona discapacitada con arreglo a lo previsto en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad [64]

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

- Adjudicaciones de terrenos a que da lugar la reparcelación [65]
- Determinación de la base imponible. No procede la aplicación de la Tasa de Equivalencia [65]
- Cómputo del periodo de generación del incremento de valor respecto de unos terrenos recalificados de rústicos a urbanos [66]
- Transmisión en documento privado y posterior elevación a público [66]

RESOLUCIONES TEAC

- Sucesiones. Procedimiento y Caducidad [68]
- Régimen especial canario. Exenciones, Comprobación y Prescripción [70]
- Exenciones previstas en la normativa del Régimen Económico y Fiscal Canario [72]
- Procedimientos tributarios. Delito contra la hacienda pública. Prejudicialidad penal. [76]
- Concesiones administrativas [77]

CONSULTAS OL

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

- El cierre registral respecto de los documentos liquidados en una Comunidad Autónoma incompetente [80]
- Reconocimiento de deuda y constitución de hipoteca [83]
- Oficina competente en la constitución de fianza en garantía de la ampliación de una hipoteca [85]
- Escritura de novación subjetiva de deudores [86]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- Cooperativas de viviendas [87]
- Carmen Alba Calmarza Lorenzo. Subinspector de hacienda. Comunidad de Madrid*

FISCALIDAD LOCAL

- La Reforma de la Fiscalidad Local (I) [94]
- Antonio Álvarez Dumont. Inspector de Hacienda del Estado*

NUEVA SECCIÓN

Temas fiscales

SITUACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA UNIÓN EUROPEA Y OTROS PAÍSES (SUIZA, NORUEGA, EE.UU. Y CANADÁ)

AÑO 2011. CUADRO-RESUMEN

Fernando Martín Barahona

Técnico de Hacienda

ÍNDICE

A. UNIÓN EUROPEA

1. ALEMANIA	6
2. AUSTRIA	8
3. BELGICA	8
4. BULGARIA	10
5. CHECA, REP.....	11
6. CHIPRE.....	13
7. DINAMARCA.....	13
8. ESLOVAQUIA	14
9. ESLOVENIA.....	14
10. ESTONIA	15
11. FINLANDIA.....	15
12. FRANCIA	17
13. GRECIA	19
14. HOLANDA	21
15. HUNGRÍA	23
16. IRLANDA	24

17. ITALIA	25
18. LETONIA	26
19. LITUANIA.....	26
20. LUXEMBURGO.....	27
21. MALTA.....	28
22. POLONIA	29
23. PORTUGAL	30
24. REINO UNIDO	30
25. RUMANIA.....	31
26. SUECIA.....	31

B. OTROS PAÍSES

1. SUIZA	31
2. NORUEGA	35
3. ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA	36
4. CANADÁ	38

FUENTES PRINCIPALES DE TRABAJO

1. Study on inheritance taxes in eu member states and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the eu.
2. Attachment: survey of the domestic rules on taxes levied upon death.

En relación a la normativa española en materia de imposición de las adquisiciones lucrativas inter vivos y mortis causa, la Comisión Europea dirigió a España el 5 de mayo de 2010 un dictamen motivado, solicitando formalmente la modificación del régimen fiscal aplicable a las sucesiones y donaciones en nuestro país, por la discriminación hacia los ciudadanos no residentes y respecto a los activos radicados en el extranjero. Según la Comisión la normativa española infringiría la libre circulación de trabajadores y la libre circulación de capitales.

A tal efecto, la menor carga tributaria derivada de la aplicación de la normativa autonómica o foral no debería implicar la existencia de supuestos de discriminación, como la restricción de la libre circulación de personas y de capitales, ya que la aplicación de la normativa estatal supone una mayor carga tributaria respecto a sujetos pasivos no residentes (obligación real) o cuando el causante tenga la misma condición (obligación personal).

Así, los no residentes quedan sujetos por obligación real, pudiendo aplicar las reducciones estatales «mortis causa» (reducciones personales, cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre vida, adquisición de la vivienda habitual del causante, de la empresa familiar y de bienes culturales). Sin embargo, no pueden beneficiarse de las reducciones (estatales) por adquisición «inter vivos» de la empresa familiar o de bienes culturales, ni de las reducciones autonómicas.

En primer lugar, debe recordarse que para que resulte aplicable la normativa autonómica en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es necesario que el sujeto pasivo sea residente en territorio español. Además, han de tenerse en cuenta las siguientes dos reglas:

1. En el supuesto de adquisiciones «mortis causa», se aplica la normativa donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
2. En las adquisiciones «inter vivos», se aplica la normativa autonómica donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, para lo cual, se atiende al criterio de permanencia suficiente durante los últimos cinco años en cualquier Comunidad Autónoma. Este criterio no resulta aplicable en el caso de las donaciones de bienes inmuebles, en las que se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma donde estén situados.

Por tanto, cuando el causante o los sujetos pasivos no sean residentes en España se aplicará la normativa estatal. En estos casos, los obligados tributarios soportarán una mayor carga tributaria, al no aplicarse los beneficios fiscales autonómicos, como señala la Comisión. Algo parecido ocurriría con la normativa foral.

Por tanto, las situaciones conflictivas de la normativa española en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pueden clasificarse de la siguiente manera:

1. Privación de las reducciones personales autonómicas a los herederos no residentes cuando el causante resida en una Comunidad Autónoma.
2. No aplicación de la normativa autonómica cuando el causante es un no residente en España.
3. Privación al donatario no residente de los beneficios fiscales autonómicos.
4. Privación al ciudadano no residente de las reducciones objetivas estatales y autonómicas previstas en adquisiciones inter vivos.

Por ello, la Comisión plantean las siguientes soluciones:

1. La modificación del artículo 20.4 de la Ley del Impuesto para permitir a los ciudadanos no re-

sidentes beneficiarse en las adquisiciones lucrativas inter vivos de las reducciones (estatales) de la empresa familiar o de bienes culturales en los casos en que se encuentren en la misma situación que los residentes en España.

2. La adaptación de los puntos de conexión para aplicar la normativa autonómica en los supuestos señalados con anterioridad.
3. Las reducciones autonómicas objetivas han de cumplir con los requisitos establecidos en la normativa comunitaria y no discriminar en función de la situación de los bienes y del domicilio fiscal y/o social de las sociedades.

Con motivo del proceso iniciado contra España sobre la aplicación de los diversos beneficios fiscales en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se realiza a continuación una breve exposición de la situación del impuesto en la Unión Europea y en otros países como Estados Unidos, con especial referencia a la determinación de los puntos de conexión utilizados por los distintos Estados, las soluciones adoptadas para evitar los efectos de la doble imposición, así como los conflictos que pueden plantear las diversas normativas nacionales de los Estados Miembros de la Unión con el Ordenamiento Comunitario.

ALEMANIA	
DENOMINACIÓN	Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer (<i>the inheritance and gift tax</i>)
HECHO IMPONIBLE	Tributo que grava las transferencias lucrativas mortis causa e ínter vivos
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Obligación personal: Principio de residencia y domicilio. Gravamen sobre la totalidad del patrimonio mundial del sujeto pasivo residente en Alemania. La residencia se adquiere por el hecho de residir al menos seis meses en Alemania. 2. Obligación real. Los no residentes deben tributar únicamente por los bienes situados en Alemania. Las cuentas bancarias en bancos alemanes no están sujetas.
EXENCIONES / BONIFICACIONES	1. Subjetivas Exenciones aplicables (tanto en sucesiones como en donaciones) en función de la relación de parentesco con el causante: I. Esposos o parejas de hecho 500.000 €; los hijos y demás descendientes 400.000 €; los padres y los abuelos 100.000 € II. Hermanos, sobrinos, padrastros, suegros y cónyuge divorciado 20.000 €. III. Todos los demás 20.000 € Si el beneficiario o la persona fallecida no son residentes, la exención personal es sólo de 2.000 €, salvo que un tratado de doble imposición disponga otra cosa. Al cónyuge superviviente y a los hijos hasta 27 años se les concede una exención adicional, que asciende a 256.000 € para el cónyuge superviviente. Para los niños varía en función de la edad de los niños, que oscila entre 52.000 € para cada niño de hasta cinco años de edad y 10.300 € para cada niño entre las edades de 20 y 27 años de edad. 2. Objetivas Adquisición de participaciones en empresas individuales, asociaciones y empresas agrícolas.

ALEMANIA

TARIFA

Los tipos aplicables son progresivos del 7% al 50% dependiendo del valor de lo adquirido, así como la relación entre transmitente y beneficiario

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

HERENCIA NETA (€)	GRUPO		
	I	II	III
75.000	7	30	30
300.000	11	30	30
600.000	15	30	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	50	50
26.000.000	27	50	50
Más de 26.000.000	30	50	50

DOBLE IMPOSICIÓN

1. Medida unilateral: Prevalencia del impuesto extranjero recaído sobre activos situados fuera de Alemania, mediante la aplicación de una deducción que en ningún caso puede superar la tributación en Alemania.

2. Tratados bilaterales: Grecia (1910), Suecia (1995) y Dinamarca (1997).

POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE

Las entregas a organizaciones benéficas extranjeras únicamente estarán exentas del impuesto de sucesiones si los dos los gobiernos implicados han intercambiado notas de reciprocidad.

Este requisito no permite al contribuyente disponer de la información necesaria sobre las actividades benéficas efectuadas por entidades extranjeras a las que resulta aplicable la exención.

NORMATIVA

Erbschaftsteuergesetz / Schenkungsteuergesetz

- **Enlace:** <http://www.hans.de/fachinformationen/erbschaftsteuer-schenkungsteuer-hpp-muenchen.htm>

AUSTRIA

DENOMINACIÓN	Erbschaft und Schenkungssteuergesetz (<i>Inheritance and Gift Tax Act</i>)
SITUACIÓN ACTUAL	En 2007 el Tribunal Constitucional austriaco declaró inconstitucional el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al establecer su Ley reguladora diferentes métodos de valoración de las distintas categorías de activos, debiendo dejar de ser aplicable con efectos del 1 de agosto de 2008. En reacción a esta decisión, el gobierno austriaco anunció que ningún nuevo impuesto volvería a recaer sobre las herencias. En el caso de las donaciones, se ha reestructurado por un simple deber de información de operaciones.

NORMATIVA

Schenkungssteuergesetz

- **Enlace:** http://www.pwc.com/at/pdf/newsletter/austrian_tax_news/pwc_atn_17_0608.pdf

BÉLGICA

DENOMINACIÓN	Droits d'enregistrement, droits de succession et droits de donation
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Obligación personal: Principio de residencia. La residencia fiscal es el lugar donde el difunto tenía su residencia real en los últimos 5 años antes de su muerte. Si residiera en más de una región en estos 5 años, la región donde residió la mayor parte del tiempo sería su domicilio fiscal. 2. Obligación real. Los no residentes están sometidos al impuesto por los bienes inmuebles o asimilados ubicados en Bélgica, y recae sobre el valor bruto sin ningún tipo de deducción.

BÉLGICA

EXENCIONES /
BONIFICACIONES

1. Subjetivas

Región de Bruselas:

- El cónyuge, los descendientes directos y los ascendientes directos tienen una exención de 15.000 € cada uno.
- Para niños menores de 21 años de edad, se incrementa en 2.500 € para cada año por debajo de la edad de 21 años.
- Los demás beneficiarios, en herencias no superiores a € 1.250 no están sujetos a impuestos.

Región de Flandes:

- No hay exenciones.

Región de Valonia:

- El cónyuge, los descendientes directos y los ascendientes directos tienen derecho a una exención de 12.500 € cada uno. Se incrementa hasta 25.000 €, si la herencia no supera los € 125.000.
- Para niños menores de 21 años de edad, la indemnización se incrementa en 2.500 € para cada año por debajo de la edad de 21 años.
- Los demás beneficiarios, en herencias no superiores a € 620 están exentos de impuestos.

2. Objetivas

Transmisión de empresas y/o participaciones con algunos requisitos.

TARIFA

Los tipos son progresivos (se aplican tanto a Sucesiones como a Donaciones) en función del parentesco transmitente-beneficiario y del valor de la participación:
Existen 4 categorías de beneficiarios: tipos máx. 30-80%, mín. 3-30%.

NORMAS ESPECIALES CUANDO CAUSANTE ES RESIDENTE EN REGIÓN FLAMENCA

PARENTESCO	TIPOS GENERALES	TIPOS REDUCIDOS
En línea directa, entre esposos y cohabitantes legales	3 % a 30 %	3%
Entre hermanos y hermanas, entre tíos o tías y sobrinos o sobrinas	20 % a 70 %	5%
Entre otras personas	30 % a 80 %	7%

DOBLE IMPOSICIÓN

1. Medida unilateral: Deducción del impuesto extranjero que haya recaído sobre inmuebles ubicados fuera de Bélgica.

2. Tratados bilaterales: Suecia (1958) y Francia (1960).

POSIBLES CONFLICTOS
CON EL
ORDENAMIENTO UE

Existencia de distintas reglas para determinar el valor bruto de los bienes inmuebles según se trate de residentes y no residentes.
No deducción de ciertas deudas para no residentes.

ENLACE

<http://www.belgium.be/fr/impots/succession/calcul/>

<http://brussels.angloinfo.com/countries/belgium/inheritance.asp>

BULGARIA	
HECHO IMPONIBLE	Gravamen sobre las sucesiones y donaciones.
PUNTOS DE CONEXIÓN	1.- Obligación personal: Principio de nacionalidad. Los nacionales búlgaros están sometidos a imposición por la totalidad de su patrimonio mundial. 2. Obligación real. Los no residentes están sometidos a este impuesto por los bienes ubicados en Bulgaria.
EXENCIONES / BONIFICACIONES	- Exención general: 128.995 € - Exención total para cónyuges y ciertos familiares.
TARIFA	Los tipos impositivos aplicables, establecidos por los municipios dentro de los límites de la ley, dependen de su relación con el fallecido y el valor de su herencia. Las tasas varían entre 0,4% y 0,8% a las herencias recibidas por sus familiares en el lateral la línea. Para todos los demás beneficiarios, las tasas varían entre 3,3% y 6,6% para los no residentes.
DOBLE IMPOSICIÓN	1. Medida unilateral: Deducción del impuesto extranjero que haya recaído sobre inmuebles ubicados fuera de Bulgaria. 2. Tratados bilaterales: No existen
POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE	- No está claro cómo han de valorarse los bienes inmuebles ubicados en el extranjero, lo que podría crear un potencial para un tratamiento discriminatorio. - Tampoco si los impuestos satisfechos en el extranjero pueden deducirse o no. - Sólo las entidades benéficas nacionales están exentas del impuesto de sucesiones. Sin embargo, las organizaciones benéficas establecidos en la UE / Estado miembro del EEE son tratadas como entidades locales a efectos del impuesto sobre sucesiones, por lo que no está claro si existe un trato diferenciado en virtud de esta disposición.

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Bulgaria/Inheritance>

CHEQUIA	
HECHO IMPONIBLE	Gravamen sobre las sucesiones y donaciones.
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Obligación personal: Principio de nacionalidad. Si en el momento de su muerte el difunto: 1. Era nacional de la República Checa y tenía su domicilio en ella, el impuesto se impondrá a todos los bienes, independientemente de si la propiedad se encuentra en República Checa o en el extranjero. 2. Era nacional de la República Checa, pero no tenía su domicilio en ella, el impuesto se cobrará sobre sus bienes muebles situados en la República Checa. 3. No era un ciudadano de la República Checa, el impuesto sólo se percibirá sobre la propiedad mobiliaria ubicada en la República Checa. En cuanto a los bienes raíces (inmuebles), la República Checa no recauda el impuesto sobre bienes inmuebles situados en el extranjero. 2. Obligación real. Los extranjeros o sin residencia habitual en la Rep. Checa están sometidos a este impuesto por los bienes ubicados en Bulgaria.
EXENCIONES / BONIFICACIONES	1. Exenciones personales: • Los padres, hijos, cónyuges, hermanos, sobrinos, sobrinas, tías, tíos y personas que viven con el descendiente de una familia común. 2. Exenciones Objetivas (parcial): • Depósitos en bancos o sucursales de bancos extranjeros que operan en República Checa (a excepción de los depósitos en cuentas de las empresas), los medios financieros en moneda checa o extranjera y valores en la República Checa, así como en proporción partes pagados a partir de esos bienes a los herederos y en partes proporcionales derivados de los activos de propiedad conjunta de los cónyuges que dejó de existir en la muerte de uno de ellos. • Adquisición de bienes de las iglesias registradas por el Estado, las sociedades religiosas, políticas partidos, fundaciones y fondos de dotación, las compañías de seguros para la los fondos del seguro público de salud. • Adquisición de bienes por la República Checa, autoridades locales, regionales, de forma voluntaria municipios asociados, instituciones públicas de investigación y universidades, públicas sin fines de lucro. • Adquisición de participaciones en empresas familiares con ciertos requisitos.

CHEQUIA

TARIFA	Tipos progresivos, que van desde: - Hasta 48.916 euros (tipo del 7%) - Más de 2.445.825 euros (tipo del 40%). La cantidad resultante se multiplica por un coeficiente de 0,5 para obtener la suma final de impuestos.
DOBLE IMPOSICIÓN	1. Medida unilateral: Posibilidad de deducir el impuesto sobre sucesiones documentado pagado a otro Estado, a condición de que dichos bienes también estén sujetos al impuesto en la República Checa. 2. Tratados bilaterales: Austria (1996).
POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE	- Las exenciones previstas para las contribuciones a sistemas de pensión privada no alcanza a los planes de pensiones extranjeros. - La exención para adquisiciones de acciones en cooperativas agrarias no alcanza a extranjeros situados en el tercer grupo.

ENLACE

<http://www.czech.cz/en/economy-business-science/investment-counsel/tax-system/inheritance-tax>

CHIPRE

HECHO IMPONIBLE	No existe Impuesto sobre Sucesiones. (Abolido en 2000). No obstante, existe la obligación de presentar dentro de los seis meses siguientes al fallecimiento del causante una relación de todos los bienes objeto de transmisión. Están gravadas las donaciones de bienes inmuebles.
SITUACIÓN ACTUAL	Donación de inmuebles - De padres a hijos: 4% - esposos: 8% - parientes hasta el 3º 8% Fuera del ámbito familiar, la imposición depende del valor del bien transmitido: 3% (valor de 0 a 85.430 €), 5% (85.831-170.860 €) o el 8% (más de 170.860 €)

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Cyprus/Inheritance>

DINAMARCA	
HECHO IMPONIBLE	Dinamarca tiene dos impuestos sobre la herencia: 1. Impuesto sobre el caudal relicto. 2. Impuesto sobre sucesiones. Adquisiciones lucrativas ínter vivos
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Obligación personal: Principio de residencia. Si el fallecido era residente en Dinamarca en el momento de su muerte, todo su patrimonio mundial está sujeto al impuesto sobre el caudal relicto. 2. Obligación real. Si el fallecido no era residente en Dinamarca en el momento de la muerte, se exigirá el impuesto sobre el caudal relicto sobre todos los bienes inmuebles ubicados en Dinamarca, incluidos los bienes accesorios a los negocios inmobiliarios y mobiliarios de establecimientos permanentes situados en Dinamarca.
EXENCIONES / BONIFICACIONES	- El esposo está exento de gravamen en ambas modalidades impositivas. - Ciertos parientes cercanos (hijos/hijastros, y sus descendientes, esposos de éstos y los padres) tampoco están sujetos al Impuesto sobre sucesiones/donaciones. - En el resto de los casos existen ciertas especialidades: 1. Mínimo exento en sucesiones antes de aplicar el tipo, que es regulado cada año. En 2008 era de 255.400 DKK (34,260 euros). 2. Si la fortuna neta no es superior a 1.882.400 DKK (252,509 euros), y si todo el activo en conjunto no excede 2.509.000 DKK (336,562 euros) no es necesario pagar el impuesto sobre sucesiones. - Las donaciones a terceros tributan en el Impuesto sobre la Renta.
TARIFA	Tipos fijos: 1. Impuesto sobre el caudal relicto: 15%. 2. Impuesto adicional sobre sucesiones: 25% (tras deducir el 15%, luego el coste será < 36,25%). 3. Impuesto sobre Donaciones: 15% o 36,25%, en función de la cercanía del parentesco.
DOBLE IMPOSICIÓN	1. Medida unilateral: Deducción del impuesto satisfecho en el extranjero sobre bienes inmuebles ubicados fuera de Dinamarca. No puede superar el que se hubiera satisfecho en Dinamarca. 2. Tratados bilaterales: Italia (1968), Finlandia (1989) y Alemania (1996).
POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE	No existen

ENLACE

<http://www.gti.org/Services/Tax-services/Expatriate-tax/Expatriate-tax-ebook/Denmark/what-taxes.asp#inherit> -
<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Denmark/Inheritance>

ESLOVAQUIA

HECHO IMPONIBLE

Los impuestos sobre sucesiones y donaciones fueron suprimidos el 1 de enero de 2004.

ESLOVENIA

HECHO IMPONIBLE

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

EXENCIONES

1. Exenciones subjetivas:

Exención total Clase 1 (Cónyuge y descendientes)

2. Otras exenciones:

1. Los contribuyentes que heredan una casa o apartamento y que poseen sólo una casa o apartamento de sí mismos y han vivido en la misma casa que el difunto;
2. Los agricultores que heredan las tierras agrícolas o de una explotación entera;
3. Bienes Muebles por un valor de 5.000 €.

TARIFA

Las tarifas aplicables progresivas varían según la relación entre el transmitente y receptor y el valor de lo adquirido:

TARIFA	
CLASIFICACIÓN	TIPO
Clase 1: cónyuge y descendientes	-
Clase 2: padres, hermanos y sus descendientes	5% - 14%
Clase 3: abuelos	8% - 17%
Clase 4: Otros	12% - 39%

DOBLE IMPOSICIÓN

1. Medida unilateral: Deducción del impuesto satisfecho en el extranjero sobre bienes inmuebles ubicados fuera de Dinamarca. No puede superar el que se hubiera satisfecho en Dinamarca.

POSIBLES CONFLICTOS
CON EL
ORDENAMIENTO UE

No existen

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Slovenia/Inheritance>

ESTONIA**HECHO IMPONIBLE**

No existe Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

FINLANDIA**HECHO IMPONIBLE**

Gravamen a las herencias y las donaciones.

Todas las donaciones recibidas por un beneficiario antes de los 3 años del fallecimiento del difunto son añadidos a la porción hereditaria. Sin embargo, el impuesto satisfecho por los mismos puede ser deducido en el pago del impuesto sobre sucesiones.

PUNTOS DE CONEXIÓN**1. Obligación personal: Principio de residencia.**

Sujeción al impuesto si el causante, heredero o beneficiario testamentario era residente en Finlandia en la fecha del fallecimiento. El impuesto recae sobre la totalidad del patrimonio mundial.

2. Obligación real.

Los no residentes están sujetos al impuesto por la propiedad ubicada en territorio finlandés.

**EXENCIONES /
BONIFICACIONES****Exenciones personales**

1. Seguros de vida (para parientes cercanos): 35.000 €. En caso de parientes más lejanos, la adquisición será gravado como ganancia de capital, al tipo del 28%.
2. Si el beneficiario es el cónyuge, puede optar por la exención de la mitad de lo adquirido, o bien, una deducción de 35.000 €.
3. Ajuar doméstico: Hasta 4.000 €.
4. Cónyuge sobreviviente: Exención de 60.000 € (se refiere a los cónyuges en el matrimonio y parejas de hecho).
5. Descendiente menor de 18 años: Exención de 40.000 €

Exenciones Objetivas:

1. Las rentas vitalicias, pensiones y prestaciones establecidas por voluntad mortis causa en testamento no están sujetas.
2. Estado, condado, municipio, parroquia, comunidades religiosas o escuelas, y las asociaciones sin fines de lucro o fundaciones.

FINLANDIA	
TARIFA	Las tarifas del impuesto de herencia, y también de donaciones, varían según la cuantía y la relación de parentesco. Los beneficiarios son divididos en tres categorías. I. Incluye a esposos, parejas de hecho (a condición de que tengan un niño común), niños, adoptados el niño, el padre paternal, adoptivo y cualquier descendiente lineal de un infantil o adoptados el niño. II. Incluye a hermanos, hermanas, hermanastros, hermanastras y sus descendientes lineales. Las tarifas básicas son dobladas para esta categoría. III. Beneficiarios es todos otros beneficiarios no incluidos en las dos primeras categorías. La tarifa básica es triplicada para esta categoría.
DOBLE IMPOSICIÓN	1. Medida unilateral: Deducción del impuesto satisfecho en el extranjero sobre bienes inmuebles ubicados fuera de Finlandia. No puede superar el que se hubiera satisfecho en este país. 2. Tratados bilaterales: Holanda (1955), Francia (1959), con método de exención, y Dinamarca (1992), con método de deducción.
POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE	Restricción de deducción de determinadas deudas por no residentes.

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Finland/Inheritance>

FRANCIA	
HECHO IMPONIBLE	Impuesto sobre la Herencia Gravamen sobre la transferencia mortis causa de la propiedad del causante. Impuesto sobre donaciones: Es muy similar al impuesto de herencia francés.
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Personal (Principio del domicilio): El impuesto debe pagarse en Francia en los siguientes casos: • Transmisiones efectuadas por causante y/o donante con domicilio en Francia. • Transmisiones si el beneficiario de las mismas está domiciliado en Francia y ha estado domiciliado en Francia, por lo menos 6 años, durante los últimos 10 años. 2. Real. Gravamen sobre las transmisiones de bienes franceses o de los bienes situados en Francia si el causante no era residente en Francia en el momento de la muerte. El término “propiedad francesa” cubre ampliamente los bienes inmuebles, las cantidades adeudadas por un deudor francés, las inversiones en valores emitidos por una empresa francesa, así como participaciones en sociedades de mera tenencia de bienes inmuebles.
EXENCIONES/ BONIFICACIONES	1. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: A) Exenciones objetivas: - Ciertas propiedades agrícolas (tierras y bosques, los intereses en las agrupaciones forestales, participaciones en grupos de propiedades de tierras, propiedades rurales arrendados a largo plazo) puede estar parcialmente exentos de impuestos sobre el patrimonio, con numerosos condicionantes. - Legados al Estado, a las autoridades locales, al progreso científico y educativo, agencias estatales y las instituciones de bienestar. - Algunas asociaciones y fundaciones de interés público y general. B) Exenciones subjetivas: - Exención del impuesto sobre la herencia entre esposos y parejas de hecho. - Hay una exención, que depende de la relación del implicado: 1. 156.974 euros para padres y niños, 2. Nietos y bisnietos: 1.570 euros. 3. 15.697 euros para hermanos. 4. 156.974 euros adicionales para herederos minusválidos, y 5. 1.570 euros para todos otros herederos. C) Reducciones: Los herederos o legatarios están exentos del impuesto hasta el 75% del valor de una empresa (sin límite), siempre que se comprometa a no vender las acciones.

FRANCIA

EXENCIONES/
BONIFICACIONES**2. IMPUESTO SOBRE DONACIONES:**

- Las donaciones pueden estar exentas en los mismos límites que se establecen en el Impuesto sobre Sucesiones una vez cada 6 años.
- Además cualquier transferencia de dinero efectivo por padres o abuelos a niños o nietos, y aún bisnietos más de 18 años, está exenta de cualquier impuesto hasta 30,390 euros siempre que el donante tenga menos de 65 años.
- Reducciones por transmisión de la vivienda habitual reservándose el donante el derecho de usufructo.

TARIFA

Los tipos impositivos son los siguientes:

TASAS IMPOSITIVAS DE HERENCIA LÍNEA DIRECTA	
BASE LIQUIDABLE (€)	TIPO
Hasta €7,699	5%
€7,699 a €11,548	10%
€11,548 a €15,195	15%
€15,195 a €526,760	20%
€526,760 a €861,050	30%
€861,050 a €1,722,100	35%
Más de €1,722,100	40%

Otros beneficiarios:

1. Hermanos: 35% (hasta 24.069 euros). Por encima de esa cifra, al 45%.
2. Parientes hasta el cuarto grado: 55 %.
3. Resto: 60 %.

DOBLE IMPOSICIÓN

1. Medida unilateral: Deducción del impuesto satisfecho en el extranjero sobre bienes muebles e inmuebles gravados en Francia.

2. Tratados bilaterales: Finlandia (1959), Bélgica (1960), España (1963), Reino Unido (1964), Austria (1994), Italia (1995), Suecia (1996) y Alemania (2006).

POSIBLES CONFLICTOS
CON EL
ORDENAMIENTO UE

La regla de exención a favor de la reversión de rentas vitalicias entre los cónyuges o parientes en línea directa no se aplica sobre la propiedad ubicada en el extranjero.

ENLACE

<http://www.france-property-and-information.com/taxes-in-france.htm>

GRECIA	
HECHO IMPONIBLE	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Personal: Principio de nacionalidad y domicilio: Los nacionales griegos o personas domiciliadas en Grecia en el momento de su muerte están sujetas al impuesto sobre todos sus bienes, tanto los ubicados en Grecia como en el extranjero. Sin embargo, los bienes inmuebles situados en un Estado extranjero no están sujetos al impuesto griego. 2. Real. Exigencia del impuesto sobre todos aquellos bienes y derechos ubicados en Grecia en el momento del devengo del impuesto, con independencia de la nacionalidad o residencia del difunto o el heredero / legatario.
EXENCIONES/ BONIFICACIONES	A) Exenciones subjetivas: - Transferencia de tierras de cultivos y el ganado de la tierra yendo. - Adquisición de la primera casa. - Exención para cónyuges o hijos menores de edad exentos en 400.000 €. B) Exenciones Objetivas: - Estado y los municipios, iglesias, monasterios, entidades sin ánimo de lucro, las entidades jurídicas establecidas o por establecerse en Grecia, partidos políticos griegos, universidades y los hospitales públicos. - Cualquier persona expresamente exentos por disposición legal. C) Reducciones: - Clase A (cónyuges, hijos, nietos y padres): 95.000 €. - Clase B (ascendientes y descendientes, hermanos y hermanas, hermanastros, sobrinos, tíos, padres adoptivos, los niños de un matrimonio anterior de su cónyuge): 20.000 €. - Clase C (todos los demás beneficiarios): 6.000 € D) Beneficios para la empresa: - No existen como tales. Sólo se aplican algunos en función del grado de parentesco.

GRECIA

TARIFA

1. Tipos fijos: Los beneficiarios de las clases A y B son gravados a tipos fijos, que varían según el tipo de bienes del patrimonio que la clase C es aún gravar en función de un sistema de tramos.

	PROPIEDAD INMOBILIARIA	ACCIONES Y OBLIGACIONES COTIZADOS	ACCIONES Y OBLIGACIONES NO COTIZADAS	RESTO
Clase A	1%	0,6%	1,2%	10%
Clase B	1%	1,2%	2,4%	10%

2. Tipos progresivos (Clase C):

BASE LIQUIDABLE	TIPO
Hasta €6.000	----
€6.000 – €72.000	20%
€72.000 – €267.000	30%
Más €267.000	40%

DOBLE IMPOSICIÓN

- 1. Medida unilateral:** Deducción del impuesto satisfecho en el extranjero sobre bienes muebles e inmuebles gravados en Grecia.
- 2. Tratados bilaterales:** Alemania (1910), España (1919) e Italia (1964).

POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE

- Los hijos de los descendientes o el cónyuge supérstite tienen que haber vivido en Grecia un año completo para obtener las exenciones fiscales sobre la vivienda o terrenos adquiridos en virtud de sucesión, en caso de que no tengan otra propiedad real.
- El régimen fiscal favorable se le niega a las transmisiones mortis causa de acciones extranjeras empresas, que luego son sometidos a una fiscalidad normal.

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Greece/Inheritance>

HOLANDA															
DENOMINACIÓN	Successierecht – Schenkingsrecht (<i>Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones</i>).														
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Personal: Principio de nacionalidad y domicilio: Si el fallecido es un residente de los Países Bajos en el momento de su muerte, el impuesto sobre la herencia será exigido sobre el valor del patrimonio mundial del causante. Una persona que muere dentro de los diez años siguientes a salir de los Países Bajos, se considera residente si fuera un nacional de Holanda en el momento de su emigración y de su muerte. 2. Real. Esta regla no se aplica si el difunto no es un residente de los Países Bajos ni residente no hay impuesto sobre las propiedades ubicadas en aquél país. (Este sistema se puso en marcha el 1 de enero de 2010).														
EXENCIONES/ BONIFICACIONES	1.- Exenciones subjetivas: A) Exenciones mortis causa: (datos a 2010) • Esposos: 600.000 €. De esta cantidad ha de descontarse la mitad en efectivo de los derechos de pensión del viudo. • Parejas de hecho siempre que hayan convivido al menos cinco años: 600.000 €. Cantidad de exención reducida proporcionalmente si la pareja ha convivido menos de cinco años. • Descendientes: 19.000 €. • Descendientes discapacitados: 57.000 €. • Padres: 45.000 €. • Otros parientes (línea directa) y otras herencias que no superen los 10.000 euros: 2.000 €. B) Exentas donaciones (datos a 2009) • Durante 2 años al mismo donatario, hasta 2.734,00. • Donaciones de padres a hijos: exentas hasta 4.556,00 anuales (esta exención puede alcanzar, previa solicitud y 1 sola vez en la vida 22.760,00 euros si el hijo > 18 y <35 años) 2. Exenciones objetivas: Adquisiciones efectuadas por el Estado, instituciones públicas, organizaciones benéficas, y los derechos de pensión. 3. Beneficios empresas familiares. Requisitos análogos a los existentes en España.														
TARIFA	1. Tipos progresivos, que varían según grupo: <table border="1"> <thead> <tr> <th>BASE LIQUIDABLE €</th><th>GRUPO I</th><th>GRUPO I.A</th><th>GRUPO II</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0 - 118.000</td><td>10%</td><td>18%</td><td>30%</td></tr> <tr> <td>188.000 en adelante</td><td>20%</td><td>36%</td><td>40%</td></tr> </tbody> </table> Las tarifas se adquieren mediante la aplicación de un coeficiente multiplicador de 1,8 a las tasas en el grupo I.			BASE LIQUIDABLE €	GRUPO I	GRUPO I.A	GRUPO II	0 - 118.000	10%	18%	30%	188.000 en adelante	20%	36%	40%
BASE LIQUIDABLE €	GRUPO I	GRUPO I.A	GRUPO II												
0 - 118.000	10%	18%	30%												
188.000 en adelante	20%	36%	40%												

HOLANDA

DOBLE IMPOSICIÓN

- 1. Medida unilateral:** Deducción del impuesto satisfecho en el extranjero sobre bienes muebles e inmuebles gravados en Holanda, con el límite del que haya sido satisfecho en Holanda.
- 2. Tratados bilaterales:** Suecia (1952), Finlandia (1954), el Reino Unido (1979) y Austria (2001).

POSIBLES CONFLICTOS
CON EL
ORDENAMIENTO UE

No hay conflictos planteados.

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Netherlands/Inheritance>

http://www.notariskantoormandos.nl/arachna-Tarieven_successierechtschenkingsrecht_2009-70-1.htm

HUNGRÍA				
HECHO IMPONIBLE	Gravamen sobre las herencias y las donaciones			
EXENCIONES/ BONIFICACIONES	1. Exenciones subjetivas. 2. Exenciones objetivas. 3. Beneficios empresas familiares. Requisitos análogos a los existentes en España.			
TARIFA	GRUPOS:			
	I. Esposos, descendientes y ascendientes. II. Otros parientes cercanos. III. Otros.			
	SUCESIONES			
	TARIFA			
	BASE LIQUIDABLE (€)	I	II	III
	Hasta (€72,399)	11 - 2.5%	15 - 6%	21 - 8%
	Hasta (€140,777)	15 - 6%	21 - 8%	30 - 12%
	Más de (€140,777)	21 - 11%	30 - 15%	40 - 21%
	Los tipos más pequeños se aplican cuando lo percibido en una vivienda.			
	DONACIONES			
TARIFA				
BASE LIQUIDABLE (€)	I	II	III	
Hasta (€72,399)	11 - 5%	15 - 8%	21 - 10%	
Hasta (€140,777)	18 - 8%	21 - 10%	30 - 21%	
Más de (€140,777)	21 - 12%	30 - 16%	40 - 30%	
Los tipos más pequeños se aplican cuando lo percibido en una vivienda.				
DOBLE IMPOSICIÓN	1. Medida unilateral: No hay deducción del impuesto satisfecho en el extranjero. No obstante, sólo es gravada la herencia en el caso de adquisiciones de bienes y derechos ubicados fuera de Hungría si en el país de ubicación no existe un impuesto que grave las adquisiciones mortis causa. 2. Tratados bilaterales: Suecia (1938), Rumania (1949) y Austria (1976).			
POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE	Suecia (1938), Rumania (1949) y Austria (1976).			

ENLACE

http://www.kpmg.com/SiteCollectionDocuments/TIES/HUNGARY_2008_TIES.pdf
<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Hungary/Inheritance>

IRLANDA									
DENOMINACIÓN	Impuesto de Adquisiciones de Capital (Capital Acquisition Tax)								
HECHO IMPONIBLE	Gravamen sobre las herencias y las donaciones								
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Personal: Principio de residencia: Tanto si el donante o el beneficiario es un residente en Irlanda en el momento de la herencia el impuesto se aplica sobre la totalidad de la propiedad adquirida por el sucesor. Una persona domiciliada en el extranjero sólo se considera residente en Irlanda si lo ha sido en durante los cinco años consecutivos antes del devengo del impuesto. 2. Real. El impuesto se exige para no residentes por todos los bienes situados en Irlanda.								
EXENCIONES/ BONIFICACIONES	1.- Exenciones subjetivas: - Exención total para donaciones y herencias entre cónyuges y a instituciones de caridad. 2.- Exenciones objetivas (Deducciones). - Reducción del 90% en el valor de la propiedad agrícola y actividades empresariales, si se mantienen los activos en el patrimonio durante 10 años. - Patrimonio familiar, es decir, vivienda, propiedad científica, histórica o artística que cumpla ciertas condiciones. - Vivienda que haya sido ocupada por el destinatario con ciertas condiciones. - Exención de pólizas cualificadas de seguro de vida suscritas específicamente para pagar este impuesto. - Umbral Exento de impuestos en Sucesiones: (a partir del 01/01/2011): <table border="1"> <thead> <tr> <th>RELACIÓN DE PARENTESCO</th><th>UMBRAL EXENTO</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Hijos</td><td>€332,084</td></tr> <tr> <td>Padres, hermanos, sobrinos y nietos</td><td>€33,208</td></tr> <tr> <td>Otros</td><td>€16,604</td></tr> </tbody> </table>	RELACIÓN DE PARENTESCO	UMBRAL EXENTO	Hijos	€332,084	Padres, hermanos, sobrinos y nietos	€33,208	Otros	€16,604
RELACIÓN DE PARENTESCO	UMBRAL EXENTO								
Hijos	€332,084								
Padres, hermanos, sobrinos y nietos	€33,208								
Otros	€16,604								
TARIFA	Tipo fijo: 25% por encima del umbral exento.								
DOBLE IMPOSICIÓN	1. Medida unilateral: Deducción del impuesto satisfecho en el extranjero sobre bienes muebles e inmuebles gravados en Irlanda, con el límite del que haya sido satisfecho en este país. 2. Tratados bilaterales: Reino Unido.								
POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE	La normativa nacional irlandesa establece una reducción del valor de las empresas (o acciones/participaciones) cuando las mismas radiquen en Irlanda. Esta medida no se recoge para otras entidades extranjeras.								

ENLACE

<http://www.revenue.ie/en/tax/cat/leaflets/capital-acquisitions-tax-rates-thresholds.html>

ITALIA	
DENOMINACIÓN	Imposta di Successione e donazioni
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Personal: Principio de residencia: El impuesto se aplica según este principio a todas las propiedades y derechos transmitidos si el fallecido es un residente de Italia en el momento de su fallecimiento, tanto sobre bienes situados en Italia como en el extranjero. 2. Real. Aplicación de este principio a no residentes sobre determinados bienes que se entienden situados en Italia.
EXENCIONES/ BONIFICACIONES	1. Exenciones subjetivas: - Grupos I y II: (esposos, ascendientes y ascendientes directos y hermanos): 1.000.000 euros. - Persona con algún tipo de discapacidad: 1.500.000 euros, incompatible con la anterior. 2. Exenciones objetivas. Acciones y participaciones en sociedades (análoga a la española)
TARIFA	Las tarifas varían dependiendo (según) la relación entre el difunto/donante y el beneficiario, así como la cantidad de umbral no imponible. • 4%: Herencias de esposos y descendientes o ascendientes directos. • 6%: Hermanos. • 6%: Parientes hasta el cuarto grado o parientes afines hasta el tercer grado. • 8%: Resto. Tipo fijo del 3%: primera vivienda.
DOBLE IMPOSICIÓN	1. Medida unilateral: Deducción del impuesto satisfecho en el extranjero sobre bienes muebles e inmuebles gravados en Italia, con el límite del que haya sido satisfecho en este país. 2. Tratados bilaterales: Suecia (1956), Grecia (1964), Dinamarca (1966), el Reino Unido (1966) y Francia (1990).
POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE	• Valoración de los activos de empresas situados en el extranjero de manera distinta a los ubicados en Italia. • No aplicación de exención alguna a las transmisiones efectuadas a entidades públicas de la UE, las asociaciones y fundaciones de no residentes. • No exención para los títulos de deuda pública de otros Estados miembros. • El patrimonio cultural situado fuera de Italia no puede acogerse total o parcialmente a exención alguna. • Prevalencia del valor catastral sobre el valor real en el caso de bienes inmuebles situados en Italia. No resulta aplicable a bienes situados en el extranjero. • Las deudas contraídas por un no residente no son totalmente deducibles.

ENLACE

<http://www.odc.mi.it/allegati/aggiornamento/130407busani.pdf>

<http://www.studiosaiani.it/Le%20nuove%20imposte%20di%20successione%20e%20donazione.pdf>

LETONIA

HECHO IMPONIBLE

No existe impuesto

LITUANIA

DENOMINACIÓN

Paveldimo turto mokestis (Impuesto sobre Sucesiones)

PUNTOS DE CONEXIÓN

1. Personal: Principio de residencia:

El impuesto se aplica según este principio a todas las propiedades y derechos transmitidos si el fallecido es un residente de Lituania en el momento de su fallecimiento, tanto sobre bienes situados dentro como fuera del país.

2. Real.

Aplicación de este principio a no residentes sobre determinados bienes ubicados en el país.

HECHO IMPONIBLE

Vigente desde el 1 de enero de 2003.

No existe un Impuesto separado sobre las donaciones; no obstante, los donativos se incluyen en el Impuesto sobre la Renta (exentas para los esposos, hijos y padres, y con determinados límites, de cualquier otra persona)

EXENCIONES/
BONIFICACIONES**Exenciones:**

I. Adquisiciones mortis causa por esposos.

II. Adquisiciones mortis causa por descendientes y/o adoptados, padres y/o adoptantes, personas bajo tutela, guardas, abuelos, nietos, hermanos y hermanas.

III. Adquisiciones mortis causa con un valor sujeto a impuesto inferior a LTL10,000 (2,896 euros).

TARIFA

- La tasa impositiva es el 5 % hasta LTL 500,000 (144,810 euros).

- Si el valor excede LTL500, 000 (144,810 euros), la cantidad percibida está sujeta a una tipo del 10 %.

DOBLE IMPOSICIÓN

1. Medida unilateral: Deducción del impuesto satisfecho en cualquier país de la Unión Europea sobre bienes muebles e inmuebles gravados en Lituania, con el límite del que haya sido satisfecho en este país.

2. Tratados bilaterales: No existen.

POSIBLES CONFLICTOS
CON EL
ORDENAMIENTO UE

No existen

ENLACE

<http://www.finmin.lt/web/finmin/ptm#>

LUXEMBURGO	
HECHO IMPONIBLE	Adquisiciones mortis causa e ínter vivos.
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Personal: Principio de residencia. Se aplica, con la excepción de bienes inmuebles situados en el extranjero, sobre el patrimonio mundial de los residentes en Luxemburgo. 2. Real. Se aplica únicamente sobre los bienes inmuebles situados en Luxemburgo.
EXENCIONES/ BONIFICACIONES	1.- Exenciones subjetivas: - Adquisiciones por herencia en línea recta, hasta la cantidad que se hubiera recibido por sucesión ab intestato. - Adquisición por cónyuge supérstite, si existe más de un descendiente común, hijos adoptivos o descendientes de éstos (de lo contrario, mínimo exento = 38.000 €). - Renta vitalicia a favor del cónyuge viudo. 2.- Exenciones objetivas: - Cualquier herencia cuyo valor neto sea menor de 1.250 euros no está sujeta a impuesto. - Participaciones en entidades. Sin embargo, no se aplica una exención análoga a la española prevista para empresas y participaciones familiares.
TARIFA	1. Residentes: - Entre los cónyuges sin descendencia común: 5% - Entre parejas con más de 3 años de convivencia declarada sin descendencia en común: 5% - Entre hermanos: • en su porción intestada: 6% • en la parte que exceda: 15% - Entre tíos y sobrinos, así como entre adoptante y adoptado: 9% • en su porción intestada: 9% • en la parte que exceda: 15% - Entre tíos abuelos y biznietos: • en su porción intestada: 10% • en la parte que exceda: 15% - Entre otros familiares o terceros 15% Además, un recargo progresivo se aplica en función del valor de los bienes heredados o los bienes inmuebles transferidos. Por ejemplo, en el caso de la adquisición por una persona no relacionada, el tipo básico será de 15%. Si el valor de los activos es de 140.000 euros, el recargo será de 7/10, de modo que la tasa efectiva sería del 25.5%. 2. No residentes: - En la línea directa ascendente: 2% - Entre cónyuges con descendientes comunes: 5% - Entre parejas cuya unión esté registrada más de tres años antes de la apertura de la sucesión, con descendientes en común: 5%

LUXEMBURGO

DOBLE IMPOSICIÓN

- 1. Medida unilateral:** Medida de deducción aplicable solo para evitar la doble imposición sobre bienes muebles de nacionales luxemburgueses. Actualmente no hay normas para evitar la doble imposición, cuando el fallecido era un no residente.
- 2. Tratados bilaterales:** No existen.

POSIBLES CONFLICTOS
CON EL
ORDENAMIENTO UE

No existen

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Luxembourg/Inheritance>

MALTA

HECHO IMPONIBLE

No existe

POLONIA																										
HECHO IMPONIBLE	Adquisiciones mortis causa e ínter vivos.																									
PUNTOS DE CONEXIÓN	1. Personal: Principio de nacionalidad y residencia: Se aplica a las adquisiciones de bienes y la propiedad derechos, si en el momento de fallecimiento del causante el beneficiario tiene la nacionalidad polaca o tiene su residencia permanente en Polonia. 2. Real: Aplicación del impuesto sobre los bienes y derechos situados o ejercitables en Polonia. No aplicable a los bienes muebles o los derechos ejercitables en Polonia cuando ni beneficiario ni causante tenían la residencia en Polonia o su ciudadanía.																									
EXENCIONES / BONIFICACIONES	1. Exenciones subjetivas: - Categoría 1 (esposos, descendientes, adoptados e hijastros, yernos, nueras y hermanos: PLN9,637 (2,571 euros) - Categoría 2 (sobrinos y cuñados): PLN7,276 (1,942 euros) - Categoría 3 (otros): PLN4,902 (1,308 euros) 2. Exenciones objetivas: Las adquisiciones (sucesiones y donaciones) por la Categoría 1 (en algunos casos, también 2) de ciertas propiedades con algunos requisitos.																									
TARIFA	Las tasas impositivas dependen del valor de los bienes heredados y la relación entre el difunto y los herederos. <table><tr><th colspan="4">TARIFA IMPUESTO</th></tr><tr><th rowspan="2">BASE LIQUIDABLE, PLN (€)</th><th colspan="3">CATEGORÍAS</th></tr><tr><th>I</th><th>II</th><th>III</th></tr><tr><td>Hasta 10,278 (€2,743)</td><td>3%</td><td>7%</td><td>12%</td></tr><tr><td>10,278 – 20,556 (€5,485)</td><td>5%</td><td>9%</td><td>16%</td></tr><tr><td>Más de 20,556 (€5,485)</td><td>7%</td><td>12%</td><td>20%</td></tr></table>			TARIFA IMPUESTO				BASE LIQUIDABLE, PLN (€)	CATEGORÍAS			I	II	III	Hasta 10,278 (€2,743)	3%	7%	12%	10,278 – 20,556 (€5,485)	5%	9%	16%	Más de 20,556 (€5,485)	7%	12%	20%
TARIFA IMPUESTO																										
BASE LIQUIDABLE, PLN (€)	CATEGORÍAS																									
	I	II	III																							
Hasta 10,278 (€2,743)	3%	7%	12%																							
10,278 – 20,556 (€5,485)	5%	9%	16%																							
Más de 20,556 (€5,485)	7%	12%	20%																							
DOBLE IMPOSICIÓN	1. Medida unilateral: No existen. La única manera de evitar los efectos de la doble imposición es mediante decreto aprobado por el Ministro de Hacienda. 2. Tratados bilaterales: República Checa (1925), Eslovaquia (1925), Austria (1928) y Hungría (1931).																									
POSIBLES CONFLICTOS CON EL ORDENAMIENTO UE	No existen																									

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Poland/Inheritance>

PORTUGAL

HECHO IMPONIBLE

Abolido

ENLACE

http://www.portugal.gov.pt/Portal/PT/Governos/Governos_Constitucionais/GC15/Ministerios/MF/Comunicacao/Outros_Documentos/20030406_MEF_Doc_Tributacao_Patrimonio.htm
http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/26C01BEF-0657-4C7C-AD49-CE1058AF3669/0/Portuguese_Tax_System.pdf

REINO UNIDO

DENOMINACIÓN

Inheritance tax

HECHO IMPONIBLE

Impuesto sobre la propiedad en el momento del fallecimiento del causante.

PUNTOS DE CONEXIÓN

1. Personal: Domicilio.

Exigencia del impuesto en el caso de domiciliados en el Reino Unido, con independencia de la residencia o de la nacionalidad.

2. Real.

Exigencia del impuesto por aquellos bienes ubicados en el Reino Unido.

EXENCIONES/
BONIFICACIONES

- Exención entre cónyuges y parejas civiles, sin límite.
- General: 325.000 £.
- Algunas donaciones están exentas.

TARIFA

A- Por encima del umbral exento:

- 40% para transmisiones mortis causa
- 20% para transmisiones ínter vivos.

B- Los trusts tributan sobre su patrimonio neto cada 10 años al tipo efectivo del 6%.

DOBLE IMPOSICIÓN

1. Medida unilateral: Deducción del impuesto satisfecho en cualquier país de la sobre bienes muebles e inmuebles gravados en el Reino Unido.**2. Tratados bilaterales:** Francia (1963), Italia (1968), Irlanda (1978), Países Bajos, (1980) y Suecia (1981).POSIBLES CONFLICTOS
CON EL
ORDENAMIENTO UE

No existen

ENLACE

<http://www.direct.gov.uk/en/MoneyTaxAndBenefits/Taxes/InheritanceTaxEstatesAndTrusts/index.htm>

RUMANÍA

HECHO IMPONIBLE

Abolido

SUECIA

HECHO IMPONIBLE

Desde 2005, no se gravan ni las herencias ni las donaciones.

ENLACE

http://www.us.kpmg.com/microsite/tax/ies/2004_Flash_Alerts/fa04-197.pdf

SUIZA

HECHO IMPONIBLE

Suiza tiene dos impuestos sobre la herencia (Al igual que Dinamarca, combina dos figuras impositivas):

1. Impuesto sobre el caudal relicto.
2. Impuesto sobre sucesiones.

Además, las adquisiciones lucrativas ínter vivos están sometidas a imposición.

PUNTOS DE CONEXIÓN

Los impuestos se aplican a nivel cantonal (25 cantones).

1. Personal: Residencia.

En el caso de las herencias, el impuesto pertenece al cantón en el que el fallecido tuviera su domicilio. Las herencias recibidas por un residente en el extranjero no son gravadas.

2. Real:

Exigencia del impuesto por aquellos bienes ubicados o derechos ejercitables en Suiza.

SUIZA

EXENCIONES /
BONIFICACIONES**1. Cantón de Berna:**

- Exención para cónyuges y descendientes, sin límite.

2. Cantón de Ginebra:

- 5.000 CHF (€ 3.265) para los descendientes, ascendientes y cónyuges, y
- 500 CHF (€ 327) para los demás.

3. Cantón de Zúrich:

- Exención para cónyuges y descendientes, sin límite.
- Otras exenciones:
 - 200.000 CHF (€ 130.581) para los padres;
 - 15.000 CHF (€ 9.794) para los novios, hermanos, abuelos, hijastros, ahijados, acogidos y empleados de hogar que lo hayan sido al menos 10 años;
 - 50.000 CHF (€ 32.645) para la pareja de hecho del difunto o del donante si la pareja había convivido durante al menos 5 años en la misma casa.
 - 30.000 CHF (€ 19.587) para las personas dependientes que tengan una incapacidad laboral permanente o parcial.

TARIFA

Las tarifas dependen de la relación existente entre el fallecido y los herederos, o entre el donante y el beneficiario de la donación, así como del tamaño de la herencia o donación.

1. Cantón de Berna:

BASE IMPONIBLE, CHF (€)	TIPO
Hasta 100,000 (€65,290)	1%
100,000 – 200,000 (€130,581)	1.25%
200,000 – 300,000 (€195,871)	1.50%
300,000 – 400,000 (€261,161)	1.75%
400,000 – 500,000 (€326,452)	2%
500,000 – 600,000 (€391,742)	2.25%
Por encima 600,000 (€391,742)	2.50%

El impuesto calculado según la tarifa es objeto de un coeficiente multiplicador en función del grado de relación con el transmitente:

MULTIPLICADOR	
TIPO	RELACIÓN DEL BENEFICIARIO
6	padres, abuelos, hermanos y otras personas que viven junto con el transmitente al menos diez años
11	sobrinos, suegros y tíos
16	Otros

SUIZA

TARIFA

2. Cantón de Ginebra:

GRADO DE PARENTESCO	TIPO IMPOSITIVO
Descendientes y ascendientes:	
1º grado	0 – 6 %
2º grado	0 – 7.2%
3º grado	0 – 7.8%
Esposos	0 – 6%
Otros	0 – 26%

El impuesto calculado será objeto de un multiplicador, fijado cada año. Los descendientes y ascendientes en línea recta así como los cónyuges no están sujetos al coeficiente multiplicador.

3. Cantón de Zúrich:

BASE IMPONIBLE, CHF (€)	TIPO
Hasta 30,000 (€19,587)	2%
30,000 – 90,000 (€58,761)	3%
90,000 – 180,000 (€117,523)	4%
180,000 – 360,000 (€235,045)	5%
360,000 – 840,000 (€548,439)	6%
840,000 – 1,500,000 (€979,355)	7%

Si la herencia excede de 1.500.000 CHF (€ 979.355), se aplica un tipo fijo del 6% sobre el exceso.

Además, se aplica un tipo multiplicador, que varía de acuerdo a la relación del fallecido y el beneficiario.

RELACIÓN	MULTIPLICADOR
Padres	1
Abuelos e hijastros	2
Hermanos	3
Padrastros	4
Tíos y sobrinos	5
Otros	6

DOBLE IMPOSICIÓN**SUIZA****1. Doble imposición cantonal**

Prohibición por imposición del artículo 127.3 de la Constitución: Por ello, se encuentra definida con claridad la competencia de cada Cantón a la hora de liquidar el impuesto: Se atiende a la residencia del testador o del donante.

2. Doble imposición internacional:**- Medida unilateral:**

En este caso no existe una prohibición legal que impida la doble imposición internacional. Sin embargo, se reconoce la posibilidad de deducir el impuesto satisfecho en el extranjero en determinadas situaciones.

- Tratados de doble imposición:

Existen convenios con Austria, Francia, el Reino Unido y los Estados Unidos en materia de herencias, que no de donaciones.

Con Alemania existe un acuerdo sobre doble imposición en materia de herencia, de 30 de Noviembre de 1978. En este caso, los bienes quedan gravados en función del lugar de residencia. Se establecen determinados plazos temporales para entender abandonado el territorio de Alemania con destino a Suiza.

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Switzerland/Inheritance>

NORUEGA

HECHO IMPONIBLE

Impuesto sobre la propiedad en el momento del fallecimiento del causante. Las donaciones realizadas dentro de los seis meses anteriores al fallecimiento se acumulan a la herencia a efectos de la liquidación del impuesto.

Gravamen de las donaciones en los mismos términos que la sucesión mortis causa.

PUNTOS DE CONEXIÓN

1. Personal: Domicilio y Nacionalidad.

Las herencias y las donaciones se exigen en el caso de que los transmitentes tengan su domicilio en Noruega.

El impuesto también se aplica cuando los transmitentes son de nacionalidad noruega a menos que pueda demostrarse que el impuesto se ha pagado en el país donde los transmitentes son residentes.

2. Real.

Exigencia del impuesto por aquellos bienes ubicados en Noruega.

El impuesto sobre la herencia no se exige si la propiedad se encuentra en el extranjero y se demuestra que el impuesto de sucesiones se ha pagado en el país donde el inmueble se encuentra.

EXENCIONES/
BONIFICACIONES**1. Sucesiones:**

- Mínimos exentos de diversa cuantía en las transmisiones de bienes a los parientes cercanos, es decir, a favor de los padres, hijos y nietos. La cuantía exenta se aprueba anualmente por el Parlamento: 470 000 coronas (55.000 euros), incrementada en 50.000 coronas por cada año de edad hasta los 21 años.

- La exención es total en el caso del cónyuge supérstite.

2. Donaciones:

- Particular: Están exentas las donaciones entre cónyuges y para financiar gastos educativos.

- General: No hay impuesto hasta 36.440 coronas noruegas por año.

TARIFA

	BASE IMPONIBLE: 0-470.000	BASE IMPONIBLE: 470.000-800.000	BASE IMPONIBLE: MÁS DE 800.000
Herencia de padres	0	6%	10%
Herencia de esposo	0	0	0
Herencia de otros	0	8%	15%

Importes en Corona danesa.

DOBLE IMPOSICIÓN

1. Medida unilateral:

Están exentos los bienes situados en el extranjero si están sometidos a imposición fuera de Noruega.

2. Convenios de doble imposición:

Con todos los países escandinavos (Suecia, Dinamarca, Finlandia e Islandia) y con Suiza, además del un acuerdo con EE.UU. para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre sucesiones.

ENLACE

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Norway/Inheritance>

<http://www.norjus.no/visartikkel.asp?art=254>

ESTADOS UNIDOS	
DENOMINACIÓN	Estate and Gift Taxes
HECHO IMPONIBLE	En Estados Unidos existe un impuesto federal sobre las sucesiones (su rendimiento corresponde al Gobierno federal). Sin embargo, los gobiernos estatales también pueden establecer sus propios impuestos sobre las herencia, por lo que una misma transmisión puede quedar sujeta a doble tributación. El impuesto se aplica sobre el valor de la herencia del difunto en el momento de la muerte. También están gravadas las donaciones
SITUACIÓN TRANSITORIA	El EGTRRA (<i>Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001</i>) introdujo cambios radicales en el Impuesto sobre la Masa Hereditaria y el Impuesto sobre Donaciones. Entre los años 2002 y 2009, el impuesto vio reducida su imposición siendo totalmente suprimida la imposición en el año 2010 hasta 2011, en que ha vuelto a reintroducirse. La eliminación gradual se vino aplicando a través de una disminución de los tipos marginales máximos y un aumento en el importe de la exención aplicable. La Ley de 2001 suponía la derogación del impuesto por un año (2010) y, a continuación se reajustaría en 2011 al nivel del año exención 2002 con una tasa superior a la de 2.001. Sin embargo, el 17 de diciembre de 2010, fue firmada la Tax Relief, Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act of 2010, en cuyo artículo 301 vuelve a establecer el impuesto federal. La nueva ley establece la exención en 5 millones de dólares y el tipo impositivo máximo en el 35% para los años 2011 y 2012.

ESTADOS UNIDOS

EXENCIONES /
BONIFICACIONES

A.- Sucesiones

AÑO	EXENCIÓN	TIPO MAX.
2001	\$675,000	55%
2002	\$1 millón	50%
2003	\$1 millón	49%
2004	\$1.5 millón	48%
2005	\$1.5 millón	47%
2006	\$2 millón	46%
2007	\$2 millón	45%
2008	\$2 millón	45%
2009	\$3.5 millón	45%
2010	Derogada	0%
2011	\$5 millón	35%

B.- Donaciones

1.º- Exención anual

La exención en las donaciones anuales fue de 11.000\$ (2004 - 2005), 12.000\$ (2006 - 2008) y de 13.000\$ (en vigor desde el 1 de enero de 2009).

AÑO (S)	EXENCIÓN ANUAL
1998 - 2001	\$10,000
2002 - 2005	\$11,000
2006 - 2008	\$12,000
2009 en adelante	\$13,000

2.º- Exención general (para todas las donaciones recibidas en vida)

Deducción de 345.800\$ que, en esencia, exime del impuesto sobre las donaciones hasta un total de 1.000.000\$.

EXENCIÓN GENERAL		
AÑO	DEDUCCIÓN	EXENCIÓN /IMPORTE
2002 y 2003	345.800	1,000,000
2004 y 2005	345.800	1,000,000
2006, 2007, y 2008	345.800	1,000,000
2009	345.800	1,000,000

3.º - Otras exenciones:

- Donaciones al cónyuge,
- Donativos a organizaciones políticas
- Donaciones a obras de caridad.

ESTADOS UNIDOS

TARIFA

El impuesto se aplica sobre una base imponible provisional, que es la suma de la masa imponible y las “donaciones tributables ajustadas”, es decir, las donaciones imponibles obtenidas y gravadas después de 1976.

En el caso de sucesiones acaecidas después del 31 de diciembre de 2009, el impuesto, con excepciones, se calculará aplicando los tipos impositivos siguientes:

ENTRE	HASTA	CUOTA FIJA	TIPO SOBRE EL EXCESO
0	\$10,000	\$0	18%
\$10,000	\$20,000	\$1,800	20% sobre \$10,000
\$20,000	\$40,000	\$3,800	22% sobre \$20,000
\$40,000	\$60,000	\$8,200	24% sobre \$40,000
\$60,000	\$80,000	\$13,000	26% sobre \$60,000
\$80,000	\$100,000	\$18,200	28% sobre \$80,000
\$100,000	\$150,000	\$23,800	30% sobre \$100,000
\$150,000	\$250,000	\$38,800	32% sobre \$150,000
\$250,000	\$500,000	\$70,800	34% sobre \$250,000
\$500,000	-----	\$155,800	35% sobre el exceso de 500,000

ENLACES

<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=164871,00.html>

<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p950.pdf>

CANADÁ

HECHO IMPONIBLE

No existe como tal desde su derogación en 1972.

Las adquisiciones son tratadas como ventas después de la muerte, a menos que la propiedad sea heredada por un cónyuge o pareja de hecho.

	IMPUESTO SUCESIONES	IMPUESTO DONACIONES	EXENCIONES	TARIFA PROGRESIVA	TIPOS FIJOS
ALEMANIA	✓	✓	✓	✓	
AUSTRIA					
BÉLGICA	✓	✓	✓	✓	
BULGARIA	✓	✓	✓		✓
CHECA, REP.	✓	✓	✓	✓	
CHIPRE					
DINAMARCA	✓	✓	✓		✓
ESLOVAQUIA					
ESLOVENIA	✓	✓	✓	✓	
ESTONIA					
FINLANDIA	✓	✓	✓	✓	
FRANCIA	✓	✓	✓	✓	
GRECIA	✓	✓	✓	✓	
HOLANDA	✓	✓	✓	✓	
HUNGRIA	✓	✓		✓	
IRLANDA	✓	✓	✓		✓
ITALIA	✓	✓	✓		✓
LETONIA					
LITUANIA	✓		✓	✓	
LUXEMBURGO	✓	✓	✓	✓	
MALTA					
POLONIA	✓	✓	✓	✓	
PORTUGAL					
REINO UNIDO	✓	✓	✓		✓
RUMANIA					
SUECIA					

Sentencias y consultas

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN

Disolución del condominio sobre una vivienda perteneciente a la consultante y su ex marido.
(Consulta nº V1107-11 de 3 de mayo de 2011 de la DGT)

En la disolución de la comunidad de bienes existente sobre la vivienda entre la consultante y su cónyuge, adjudicando la vivienda a la consultante, debe entenderse que, en principio, la vivienda constituye un bien indivisible y que, por lo tanto, su única forma de división posible entre los comuneros es su adjudicación a uno de ellos.

En caso de producirse la compensación en dinero al otro condueño, dicho exceso estaría no sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas al ser un exceso de adjudicación inevitable por tratarse de un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división.

Por otro lado, al no producirse el presupuesto de hecho del artículo 1.062 del Código Civil, la compensación en dinero, no

resulta de aplicación la excepción del artículo 7.2.B) por lo que el exceso de adjudicación quedará sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas.

Finalmente, la oficina gestora, en virtud del principio de calificación y atendidas las circunstancias del caso, deberá determinar si la operación planteada constituye una donación remuneratoria, por concurrir junto a una causa onerosa la liberalidad del donante, constituyendo uno de los supuestos de donaciones impropias del artículo 59 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Extinción del condominio sobre un inmueble adjudicándose a uno de los matrimonios a cambio de compensar en metálico al otro matrimonio. (Consulta nº V1141-11 de 6 de mayo de 2011 de la DGT)

De acuerdo con el artículo 2.1 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para determinar la tributación correspondiente al

supuesto planteado, debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, que consiste en que el consultante y su mujer adquieren las partes indivisas de la propiedad que tienen los otros dos copropietarios de la vivienda en cuestión, y pasarían a tener el 50 por 100 de ésta cada uno (antes poseían un 25 por 100 cada uno). Al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no se puede entender que existe una disolución de condominio y el inmueble queda en poder de la comunidad de gananciales, sino de queda en poder de las dos personas que componen el matrimonio. Precisamente el hecho de que los dos consultantes sigan participando en la propiedad de la vivienda es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre la vivienda. La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de cuatro a dos. En consecuencia, la operación que se va a realizar es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la propiedad de una vivienda que efectúan dos de los copropietarios a

DGT

favor del consultante y su mujer, que también son copropietarios, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre la vivienda por el concepto de transmisión onerosa de bienes.

Disolución de dos pro indivisos sobre unos inmuebles urbanos heredados por los mismos comuneros. (Consulta nº V1326-11 de 24 de mayo de 2011 de la DGT)

La transmisión por parte de dos copropietarios de sus respectivas cuotas de participación en la comunidad de bienes sobre una vivienda a otro de los copropietarios, sin que se extinga la comunidad de bienes por permanecer dos personas como comuneros, está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble.

La sujeción de la transmisión de las participaciones sobre la vivienda a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide que la escritura pública

en la que se formalice dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.”

Asimismo, cabe señalar que si alguna de las nuevas comunidades de bienes resultantes de la disolución de la comunidad hereditaria va a realizar actividades económicas, su constitución estará sujeta al concepto de operaciones societarias.

Por otro lado, las dos comunidades de bienes que se pretende disolver son dos comunidades hereditarias que deben disolverse de forma independiente, sin que se produzcan compensaciones de bienes entre las mismas, que, de tener lugar, tendrán la consideración de permutas sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

La disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles que no ha realizado actividades empresariales y cuya adjudicación de bienes se realiza de forma proporcional a las titularidades de los comuneros estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, por cumplir los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto.

El mismo tratamiento tendrá la disolución de una comunidad hereditaria sobre un bien inmueble con exceso de adjudicación si este no tiene la consi-

deración de transmisión patrimonial onerosa conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del referido texto refundido.

Si en la disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles que no ha realizado actividades empresariales se produce algún exceso de adjudicación de los que tienen la consideración de transmisión patrimonial onerosa conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, adicionalmente a la tributación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, por la disolución de la comunidad de bienes, el referido exceso de adjudicación estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

En caso de que se produzca lo que se denomina “disolución parcial”, sin que se extinga la comunidad de bienes por permanecer dos personas como comuneros, está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble, lo que impide la sujeción que la escritura pública en la que se formalice dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Por último, si de la adjudicación de bienes de la comunidad hereditaria resulta alguna nueva comunidad de bienes que realice actividades empresariales, su constitución quedará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22.4º del citado texto refundido.

Adjudicación de bienes a uno de los comuneros en pago de su participación en la comunidad.
(Consulta nº V1108-11 de 3 de mayo de 2011 de la DGT)

Dos hermanas fallecidas tenían en copropiedad trece bienes inmuebles. Sus descendientes desean extinguir el condominio repartiéndose los bienes en la siguiente forma:

- Al heredero de una de las hermanas se le adjudicarán bienes en pleno dominio como heredero único de su madre.
- A las dos hijas de la otra causante se les adjudicarán bienes en pro indiviso, en pago de la mitad que correspondía a su fallecida madre

La escritura que se pretende otorgar no puede calificarse de extinción de condominio pues este no se extingue, continuando el régimen de comunidad respecto de aquellos bienes que se adjudican a las dos hermanas herederas de una de las causantes.

Por el contrario, la operación planteada supone la concurrencia de dos actos diferentes susceptibles de tributar de forma separada e independiente:

Adjudicación de bienes a uno de los comuneros en pago de su participación en la comunidad

La escritura de adjudicación de bienes a uno de los comuneros, en la cuantía correspondiente a su participación en la comunidad según su título hereditario, tributa por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por reunir todos los requisitos exigidos en el art. 31.2.

A este respecto conviene aclarar que según doctrina del Tribunal Supremo la adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad no es una transmisión patrimonial propiamente dicha sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Posibles excesos de adjudicación que se originan en dicha adjudicación

Asimismo, si se producen compensaciones en metálico, necesariamente debe entenderse que se han producido excesos de adjudicación.

Los excesos de adjudicación deben tributar por aplicación del artículo 7.2.B), conforme a la regla general de sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sin que resulte de aplicación ninguna de las excepciones contempladas en dicho precepto al no producirse la adjudicación de los bienes “a uno”, sino que se mantiene la indivisión en cuando a dos de los comuneros.

CALIFICACIÓN Y EFICACIA DE LAS CONDICIONES

Calificación de una condición como resolutoria o suspensiva.
(S.T.S.J. de Murcia, 16 de noviembre de 2010)

Mediante escritura pública se pactó la cesión a una mercantil del crédito que un banco ostentaba contra dicha sociedad, a cambio de una cuota indivisa de una finca. En la escritura se establecía que, todo lo pactado en dicha escritura quedaba sujeto a la condición suspensiva expresa, para cuyo cumplimiento se señala el plazo máximo del año natural desde que se formaliza la operación, de que la misma quede debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad y canceladas todas las cargas que pudieran existir sobre las fincas descritas en el Registro de la Propiedad anteriores a la inscripción de la transmisión del dominio que se formaliza. El motivo principal de impugnación se centra en la naturaleza de la condición establecida de la escritura de permuta, y si se trata de una condición suspensiva, como afirma el alegante, o de una resolutoria como establece la Administración.

Para la Sala, la calificación que realiza la Administración de la condición es correcta. No se trata de una condición suspensiva sino resolutoria, de manera que la transmisión del dominio se produjo por el otorgamiento de la escritura, como expresamente se dice en la propia escritura, contradiciendo ella misma el

tipo de condición que plasma. Por otra parte la condición establecida dependía de la exclusiva voluntad del deudor en cuanto, sobre todo, a la cancelación de las cargas anteriores, por lo que la condición no puede tenerse en cuenta (artículo 1.115 CC, cuando el cumplimiento de la condición dependa de la exclusiva voluntad del deudor, la obligación condicional será nula).

ADJUDICACIONES EN PAGO Y PARA PAGO DE DEUDAS

Asunción de deuda expresa o tácita. (S.T.S.J. de Valencia, 4 de octubre de 2010)

La cuestión a examinar se centra en si la adjudicación de bienes en pago de asunción de deuda está o no sujeta al impuesto; en el supuesto en que el adjudicatario es una sociedad que a su constitución recibe como aportación no dineraria un inmueble gravado con carga hipotecaria del aportante, el que a su vez recibe un bien o valor análogo, asumiendo la sociedad la deuda de este.

La demandante esgrime como argumento en contra, que niega se haya producido una asunción de deuda, ya que éste es un negocio jurídico por el que el nuevo deudor asume la deuda del primitivo, requiriéndose el consentimiento del acreedor, para que el deudor primitivo quede liberado, de conformidad con el art. 1205 del Código Civil.

Para la Sala, el consentimiento del acreedor, necesario según el

art. 1205 citado, puede ser anterior, coetáneo o posterior al negocio de asunción, y por su forma expreso o tácito. El cambio de la persona del deudor no supone una novación extintiva, es decir, nacimiento de una nueva deuda con otro deudor, sino simplemente novación modificativa. La jurisprudencia, en relación con la exigencia de tal requisito, requiere que sea expreso, no tácito o presunto, aunque este requisito, no basado precepto legal alguno, debe ser interpretado, en el sentido de tener presente el que una cosa es su no presunción, supuesto en que el negocio jurídico carecería de efectos, y otra bien distinta, el que determinados actos y conductas concluyentes no puedan ser representativos de la aceptación del acreedor.

En el presente caso, en escritura pública se acuerda solicitar de la entidad financiera, tras comunicación de la misma, y de lo estipulado en el clausulado, que se proceda a liberar al primitivo deudor de cuantas responsabilidades traigan causa del préstamo, lo que debe entenderse como pretensión de conformidad y obtenido el asentimiento del acreedor.

Ampliación de capital mediante la aportación de un inmueble hipotecado. (S.T.S.J. de Baleares, 22 de diciembre de 2010)

La entidad recurrente impugna la liquidación complementaria del ITP y AJD y sanción, emitidas por la Administración a resultados del otorgamiento de

una escritura de ampliación de capital de una sociedad de responsabilidad limitada, mediante la suscripción de un capital cuyo desembolso se realizó mediante aportaciones no dinerarias de un inmueble, que estaba gravado con hipoteca en garantía de préstamos con saldo pendiente. Se fijaba el valor de la aportación en la diferencia entre el valor del inmueble y el saldo pendiente del préstamo garantizado con la hipoteca, así como de dos deudas no hipotecarias con terceras entidades.

La duda para el caso que nos ocupa, se plantea con respecto a si existe un mismo acto (suscripción de capital social) como sostiene la parte recurrente, o si en realidad podemos disecionar dos actos distintos (la suscripción de capital y la asunción de la deuda) como sostiene la Administración. La primera operación está sujeta a IS y la segunda a ITP y AJD en aplicación de lo dispuesto en la letra A del apartado 2º del art. 7 del TR del ITP y AJD, conforme al cual se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto “las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas”.

La recurrente fundamenta su demanda en que las deudas aportadas no han sido asumidas por la empresa que amplía capital, sino que es la deudora aportante la que sigue respondiendo de las deudas vinculadas. Se argumenta que las deudas no

han sido asumidas ni expresa ni tácitamente por la beneficiaria y que no es intención alguna de las partes transmitir las deudas o cederlas.

Para el Tribunal, dicha argumentación no puede ser atendida ya que: 1º) la afirmación de las deudas no han sido asumidas ni expresa ni tácitamente por la beneficiaria se contradice con la escritura de ampliación de capital, en la que se expresa que la mercantil que amplía capital, se hace cargo de las deudas, y que son las que ahora la recurrente reniega que las hubiera asumido; 2º) el hecho de que las deudas de la sociedad que amplía las haya abonado otra entidad, no altera lo anterior, al tratarse de un simple supuesto de pago por tercero (art. 1158 CC) que no modifica la condición de deudora de la primera, sin perjuicio de las posibles acciones de repetición entre las citadas entidades.

EXPEDIENTE DE DOMINIO

Justificación del pago del Impuesto sobre Sucesiones en un expediente de dominio. (S.T.S.J. de Galicia, 11 de noviembre de 2010)

Por parte de la Administración se gira liquidación por el ITP y AJD, procedente de un expediente de dominio, seguido por los demandantes y finalizado por Auto de la Audiencia Provincial. En dicha resolución se reconoce que todo el conjunto de propiedades a que dicho expediente se refiere proceden

de la titularidad del padre de la demandante, fallecido en 1930 y con testamento liquidado ante la Abogacía del Estado en 1931, correspondiendo parte de ellas a dicha demandante por herencia y, el resto, a ella y su esposo, también hoy demandante, por adquisición de derechos hereditarios a otros herederos. Ambas circunstancias se toman como premisas para acordar la inscripción en el Registro de la Propiedad de las fincas a que el expediente se refiere. La Administración entiende que los recurrentes no han justificado el pago del impuesto, su exención o no sujeción, tal como exige el artículo 7.2.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Actos Jurídicos documentados.

La única cuestión en el presente caso es decidir si, efectivamente sobre los derechos hereditarios del padre de la demandante, bien por su herencia, bien por la adquisición del resto de sus derechos hereditarios ésta y su esposo, abonaron los tributos correspondientes, que es lo negado de acuerdo con el artículo 105.1 LGT. Para la resolución de dicha cuestión hay que tener en cuenta que el Auto de la Audiencia Provincial expresamente reconoció que todas las fincas se correspondían con las que fueron titularidad del padre de la demandante, lo que debe conectarse con la liquidación de su testamento, por más que éste no contuviera relación de bienes y, en segundo término, que constan las escrituras que legitiman

los términos del referido Auto de la Audiencia Provincial, con expresión de las liquidaciones tributarias. Por tanto se estima el recurso añadiendo que, al objeto de denegar la pretensión de los recurrentes no es suficiente un mero rechazo de sus argumentos sino que, ante el detalle de éstos, sería en todo caso preciso expresar con el mismo detalle las razones por las que no se accede a lo solicitado.

BASE IMPONIBLE

Posibilidad de exclusión de los honorarios profesionales, suplidos y gastos devengados en los procedimientos judiciales de la base imponible del ITPAJD. (Consulta nº V1215-11 de 16 de mayo de 2011 de la DGT)

La transmisión de un inmueble sito en España estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD, circunstancia que no parece concurrir, conforme a lo expuesto por el consultante.

La sujeción se producirá con independencia cuál sea la residencia del dueño del inmueble, ya que el punto de conexión será la situación del inmueble, es decir, por el hecho de radicar en territorio español.

El sujeto pasivo de la transmisión será el adquirente del inmueble.

La base imponible de la transmisión del inmueble estará

constituida por el valor real de dicho inmueble.

Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan su valor real –circunstancia que no parece concurrir en este caso–, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

En este sentido, los honorarios profesionales, suplidos y gastos devengados en los procedimientos judiciales, a los que se refiere el escrito de consulta al efecto de su consideración como parte del valor de transmisión del inmueble, no tienen relevancia a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, que depende no de los gastos o costes incurridos por las partes intervinientes en la transmisión, sino por el valor real del inmueble a transmitir.

CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO

Consolidación de dominio por extinción de usufructo vitalicio conjunto y sucesivo a favor de un matrimonio. (Consulta nº V1310-11 de 24 de mayo de 2011 de la DGT)

En los usufructos sucesivos el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento de valor que la nuda propiedad experimente y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos.

La misma norma se aplicará al usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

El valor de la nuda propiedad a consignar en la posterior consolidación del dominio por extinción del usufructo vitalicio a favor de un matrimonio es el correspondiente a la totalidad del bien inmueble objeto del usufructo vitalicio y no el de su 50 por 100.

La edad del usufructuario vitalicio a tener en cuenta en la fórmula de cálculo del valor del usufructo a efectos de la liquidación por la consolidación del dominio por la extinción del usufructo vitalicio a favor de un matrimonio debe ser la misma que se utilizó en su día en la constitución del referido usufructo vitalicio (la del cónyuge más joven), que daría como resultado el porcentaje mayor de usufructo.

El valor del bien inmueble a tener en cuenta como referencia será el que tenga en el momento del devengo del impuesto, es decir, el día del fallecimiento del último cónyuge, y en la liquidación deberá aplicarse el tipo de gravamen vigente en ese mismo momento.

TRANSMISIÓN DE VALORES INMOBILIARIOS

Determinación de si una entidad que se dedica exclusivamente a la construcción o pro-

moción inmobiliaria tiene más del 50 por 100 de su activo compuesto por inmuebles. (Consulta nº V1168-11 de 12 de mayo de 2011 de la DGT)

A los efectos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores para determinar si una entidad que se dedica exclusivamente a la construcción o promoción inmobiliaria tiene más del 50 por 100 de su activo compuesto por inmuebles no se tendrán en cuenta los inmuebles del activo circulante, salvo los terrenos y solares; por lo que el suelo construido no puede computarse como terreno o solar aparte, sino que forma parte del propio inmueble y debe excluirse del cómputo del activo.

Canje de valores. (Consulta nº V1314-11 de 24 de mayo de 2011 de la DGT)

Las permutas de valores planteadas no cumplen los requisitos exigidos en el artículo 83.5 del TRLIS para que tengan el carácter de operaciones de reestructuración empresarial.

En consecuencia, las adquisiciones de las acciones de la sociedad A, que obtendrá a cambio de la entrega de los valores que posee de las sociedades B, C y D deben calificarse como permutas, que estarían sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD si no fuera aplicable el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD, que establece la no sujeción de estas operaciones cuando sean realizadas por empresarios o profesionales

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

A este respecto, debe tenerse en cuenta que, conforme a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, las transmisiones de valores que pretende realizar la consultante estarán, en principio, sujetas al IVA, pero exentas.

No obstante, podría resultar aplicable el hecho imponible regulado en el apartado 2, letra a) –modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD–, dado que la consultante va a obtener el control de la sociedad A.

Sin embargo, este Centro Directivo no puede pronunciarse al respecto, ya que la consultante no especifica en su escrito la composición del activo de la sociedad A, lo que impide comprobar si está constituido al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio español o si se incluyen valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50% por inmuebles radicados en España.

EXENCIONES SUBJETIVAS

Aplicabilidad de la exención subjetiva a la Archidiócesis de

Madrid. (Consulta nº V1117-11 de 4 de mayo de 2011 de la DGT)

La Archidiócesis de Madrid va a adquirir un inmueble:

El artículo 45.I.A.d) del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que:

“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.A) Estarán exentos del impuesto:

d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.”

La Archidiócesis de Madrid forma parte de la Iglesia Católica y, por lo tanto, tendrá derecho a acogerse a la exención subjetiva del impuesto, sin necesidad de justificar el destino de los bienes adquiridos.

EXENCIONES OBJETIVAS

Inaplicación de la exención en la adquisición de vehículos usados por empresario sin poder revenderlos en el año siguiente. (S.T.S.J. de Valencia, 2 de noviembre de 2010)

Para la Administración actuante, no concurre la exención del art. 45.I.B)17 del TR del ITP y AJD y giran siete liquidaciones, razonando que la exención a la que se refiere el precepto

es provisional, y para que sea definitiva habrá que acreditar-se la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición, lo que no se ha producido, lo que conlleva a la inaplicación de la exención, y que no se puede equiparar la baja del vehículo en Tráfico con la transmisión, tal como afirma el recurrente.

Para la Sala, el art. 45.I.B)17 del TR del ITP y AJD, declara exentos del impuesto las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición. En las siete transacciones de vehículos de motor a que se refiere el expediente, no se cumplen los requisitos necesarios para que las mismas estén exentas del impuesto, pues la actora no acreditó la transmisión de los vehículos adquiridos dentro del año siguiente a tal fecha, no pudiendo equipararse su baja en la Jefatura de Tráfico a una transmisión. Tal equiparación es insostenible, siendo acciones diferentes la de transmitir y la de dar de baja, suponiendo aquella el traspaso de la titularidad del vehículo y esta su destrucción.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD

Constitución con otra abogada de una sociedad civil profesional para el ejercicio conjunto de dicha actividad. (Consulta nº V1228-11 de 16 de mayo de 2011 de la DGT)

El artículo 19 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece que

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1º. La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades”;

Por tanto, el texto refundido no distingue, en cuanto a su tributación, entre sociedades mercantiles o civiles.

Por otro lado, el artículo 45 I. B) 11 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre (BOE de 3 de diciembre), establece que:

“B) Estarán exentas:

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan au-

mento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

En consecuencia, en el momento que se constituya la sociedad civil se producirá el hecho imponible de constitución de sociedades contemplado en el artículo 19 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero resultará exento del mismo en función del artículo 45.I.B) 11 del texto refundido.

AUMENTO DE CAPITAL

Aplicación de la exención por aportación de rama de actividad en una ampliación de capital mixta. (S.T.S. 3 de marzo de 2011)

Se formaliza en escritura pública dos operaciones, por un lado, una ampliación de capital cuya contraprestación consistía en la aportación no dineraria de una rama de actividad, y, por otro, una ampliación de capital suscrita con la entrega de efectivo. No se ha cuestionado por las partes el carácter de rama de actividad del conjunto de bienes y derechos aportados como consecuencia de la ampliación de capital. Para

la Administración autonómica, aunque se aporta una rama de actividad para verificar la ampliación de capital, dicha aportación de bienes y derechos no cubre la totalidad de la ampliación, razón por la cual se deniega el beneficio fiscal aplicado, ya que la ley no prevé la exención para una aportación mixta, dineraria y no dineraria, como tampoco se prevé la aplicación parcial de la exención.

Para el Tribunal, de la documentación que obra en el expediente no cabe duda que la ampliación de capital suscrita mediante la aportación no dineraria de rama de actividad merecía la consideración de fusión o escisión, por la remisión efectuada a la LIS, pues se verificó mediante la entrega de una serie de bienes y derechos, que constituían una rama de actividad, al encajar en la definición contenida en la normativa aplicable, lo que lleva a concluir que a esta operación le alcanzaba la exención prevista en el art. 45.I.B).10 del TRITP y AJD.

La controversia surge en relación con la segunda de las operaciones mencionadas, es decir, con la ampliación de capital suscrita mediante la entrega dinero. La ley no prevé la exención para lo que ella misma denomina una «aportación mixta», dineraria y no dineraria, como tampoco la aplicación parcial de la exención prevista en el art. 45.I.B).10 del TRITP y AJD. Olvida la Administración autonómica que el art. 4 del TRITP y AJD dispone que a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un

mismo documento comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa, que es lo que sucedió en el presente caso. Una misma escritura pública documentó dos operaciones distintas, generando, por tanto, dos hechos imponibles diferenciados. Uno, sujeto, pero exento de la modalidad operaciones societarias del ITP y AJD, y, otro, sujeto a dicha modalidad y no exento. Para la Sala, no reconocer en un caso como el presente la aplicación de la exención supondría, no sólo ignorar el contenido y significado del art. 4 del TRITP y AJD sino también negar un beneficio fiscal a quien tiene derecho a acogerse al mismo, lo que sólo sería posible a través de una prohibición expresa, inexistente en la normativa vigente en el caso de autos.

Pero, además, la interpretación defendida por la Administración recurrente conduciría a que el sujeto pasivo del tributo encontrará el mismo resultado fiscal a través de actuaciones tales como el otorgamiento de dos documentos públicos distintos o, incluso, la formalización de las operaciones descritas en momentos temporales diferentes, generando, en lo que al tributo discutido se refiere, una operación sujeta, pero exenta (ampliación de capital mediante la aportación de rama de actividad, de cumplirse los requisitos exigidos legal y reglamentaria-

mente) y otra operación sujeta y no exenta (ampliación de capital mediante aportación dineraria).

***Ampliación de capital mediante la aportación de un inmueble hipotecado.* (S.T.S.J de Baleares, 22 de diciembre de 2010)**

La entidad recurrente impugna la liquidación complementaria del ITP y AJD y sanción, emitidas por la Administración a resultas del otorgamiento de una escritura de ampliación de capital de una sociedad de responsabilidad limitada, mediante la suscripción de un capital cuyo desembolso se realizó mediante aportaciones no dinerarias de un inmueble, que estaba gravado con hipoteca en garantía de préstamos con saldo pendiente. Se fijaba el valor de la aportación en la diferencia entre el valor del inmueble y el saldo pendiente del préstamo garantizado con la hipoteca, así como de dos deudas no hipotecarias con terceras entidades.

La duda para el caso que nos ocupa, se plantea con respecto a si existe un mismo acto (suscripción de capital social) como sostiene la parte recurrente, o si en realidad podemos disecionar dos actos distintos (la suscripción de capital y la asunción de la deuda) como sostiene la Administración. La primera operación está sujeta a OS y la segunda a ITP y AJD en aplicación de lo dispuesto en la letra A del apartado 2º del art. 7 del TR del ITP y AJD, conforme al cual se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de li-

quidación 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 recurrente fundamenta su demanda en que las deudas aportadas no han sido asumidas por la empresa que amplía capital, sino que es la deudora aportante la que sigue respondiendo de las deudas vinculadas. Se argumenta que las deudas no han sido asumidas ni expresa ni tácitamente por la beneficiaria y que no es intención alguna de las partes transmitir las deudas o cederlas.

Para el Tribunal, dicha argumentación no puede ser atendida ya que: 1º) la afirmación de las deudas no han sido asumidas ni expresa ni tácitamente por la beneficiaria se contradice con la escritura de ampliación de capital, en la que se expresa que la mercantil que amplía capital, se hace cargo de las deudas, y que son las que ahora la recurrente reniega que las hubiera asumido; 2º) el hecho de que las deudas de la sociedad que amplía las haya abonado otra entidad, no altera lo anterior, al tratarse de un simple supuesto de pago por tercero (art. 1158 CC) que no modifica la condición de deudora de la primera, sin perjuicio de las posibles acciones de repetición entre las citadas entidades.

DISMINUCIÓN DE CAPITAL

Obtención del control de dos sociedades, cuyos respectivos activos están constituidos en más de un 50 por 100 por inmuebles

situados en territorio español.
(Consulta nº V1130-11 de 5 de mayo de 2011 de la DGT)

Una persona física residente fiscal en España, es propietaria o socio único de una entidad residente en el estado de Nueva York (Estados Unidos). Dicha sociedad es propietaria, respectivamente, del 70 por 100 y del 80 por 100 de las participaciones sociales de dos entidades establecidas en España, cuyos respectivos activos están constituidos en más de un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español. Se pretende disminuir el capital social de la entidad establecida en Nueva York mediante la entrega a su socio único, como contraprestación, de las participaciones que la entidad posee en las dos sociedades establecidas en España.

Esta operación no está sujeta al gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD al que se refiere el artículo 108.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, ya que no concurren todos los requisitos exigidos por el referido precepto.

Y ello, porque la operación de disminución de capital está sujeta a la modalidad de operaciones societarias –y no a la de transmisiones patrimoniales onerosas– y el control se obtendrá mediante la adquisición de valores en el mercado secundario.

En efecto, 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.

FUSIÓN

Fusión por absorción. (Consulta nº V1170-11 de 12 de mayo de 2011 de la DGT)

Definición

El artículo 83.1.c) considera como fusión la operación por la cual:

“c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.”

Régimen aplicable

A partir de 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 fusión por absorción, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.
- ❖ En caso contrario, la ampliación de capital que, en su caso, realice la consultante estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de su capital social, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto Ley 13/2010 de 3 de Diciembre, que entró en vigor el mismo día

de su publicación en el BOE y que establece que estarán exentas:

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

Aplicación del artículo 108 de la Ley 24/1988 de 28 de Julio del Mercado de Valores, a la operación de fusión por absorción descrita

No resultará de aplicación ninguno de los hechos imponible regulados en el apartado 2 del artículo 108, pues no se producirá transmisión de valores alguna.

Operación de disolución de sociedad

En el caso de que la consultante opte por la disolución de su filial, tal operación estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD por el concepto de disolución de sociedad.

En cuanto a la base imponible de tal operación, el artículo 25 del TRLITPAJD dispone en su apartado 4 que “en la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.”

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

SUJETO PASIVO

Sujeto pasivo en la distribución de la responsabilidad hipotecaria. (S.T.S.J. de Andalucía, 9 de septiembre de 2010)

La parte actora argumenta que, siendo la convención jurídica objeto de liquidación exclusivamente la distribución de la responsabilidad hipotecaria, y sin que en nada afecte o modifique a la obligación garantizada (el préstamo personal), debemos atender única y exclusivamente a este concepto y por tanto deducir que la mercantil demandante no ostenta la cualidad de sujeto pasivo del tributo.

Para la Sala, la liquidación por Actos Jurídicos Documentados se refiere a la concreción de la hipoteca sobre una finca restante, después de producirse la segregación de la parte que fue objeto de transmisión. El art. 29 del RDLeg. 1/1993 y 68 del reglamento del impuesto, hacen recaer la condición de sujeto pasivo en el adquirente del bien o derecho, pero del precepto no puede extraerse la consecuencia alegada, de que el sujeto pasivo sea el acreedor hipotecario, sino que hay que atender al negocio ju-

rídico subyacente del préstamo hipotecario y como indica la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2001, el hecho imponible del préstamo hipotecario es único y produce la consecuencia lógica de que el único sujeto pasivo posible es el prestatario, sin que exista base legal para estimar que el acto de concreción de hipoteca tenga un régimen jurídico distinto al de la constitución inicial del préstamo, de ahí, que proceda la tributación por el concepto liquidado respecto del acto de concreción de la hipoteca y la cualidad de sujeto pasivo recaiga en la mercantil actora.

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Escritura de novación y ampliación de préstamo hipotecario. (S.T.S.J. de Galicia, 4 de noviembre de 2010)

Sostiene la recurrente que la base imponible del impuesto ha de conformarla la cantidad en que se amplía la garantía hipotecaria y no, como entiende la Administración, el importe total del préstamo. Invoca en fundamento de su pretensión anulatoria que la novación

pactada afecta a las condiciones de tipo de interés y plazo por lo que estaría exenta según lo previsto en el artículo 9 de la Ley 2/1994.

Para el Tribunal, en la propia escritura de novación y ampliación se alude a otra anterior de formalización de préstamo hipotecario por importe de 1.373.000 euros con garantía de la una determinada finca, que ocupa una superficie de 124 m², reseñando en una de las cláusulas que la anterior edificación fue objeto de agrupación con un solar y sobre ambos se procedió a describir la nueva edificación en construcción, que ocupa una superficie de 245 m². Los prestatarios afectan la finca resultante de la agrupación en su totalidad a la garantía que se amplía en 1.117.000 euros. En definitiva, es cierto que se modifica el tipo de interés y el plazo pero no lo es menos que a tenor de la cláusula citada, no nos encontramos en presencia de una novación meramente modificativa, pues afecta también a uno de los elementos esenciales ya que se constituye una nueva edificación en garantía del préstamo que, por ende, pasa a tener un montante de 2.490.000 euros. Por tanto, el acto jurídico documentado está sujeto al impuesto siendo la base imponible la constituye el importe total del préstamo de conformidad con lo establecido en el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

***Extinción del condominio.* (S.T.S.J. de Valencia, 14 de octubre de 2010)**

En escritura pública se formalizó la disolución parcial de una comunidad de bienes, constituida por dos hijas y su padre, sobre tres bienes inmuebles (un piso, una plaza de garaje y una casa de una sola planta), y la constitución de dos comunidades de bienes: una, sobre el piso y la plaza de garaje, que se adjudicaba al padre y a una hija; y otra, sobre la casa de una sola planta que se adjudicaba al padre y a la otra hija, pero manteniendo en todo caso el valor de las cuotas (el anterior a la disolución parcial y el posterior). Presentada la correspondiente liquidación por ITP y AJD, en la modalidad actos jurídicos documentados, se ingresó el 1% de la base liquidable, calificando las operaciones realizadas como extinción del condominio y entendiendo que no se había producido exceso de adjudicación. La Administración sostiene que la operación realizada supone un acto traslativo del dominio sujeto a ITP.

Para la Sala, ante situaciones de comunidad (propiedad de una cosa proindiviso por varias personas, arts. 392 a 406 del CC), se prevé la posibilidad de extinción por la división de la cosa común, pues es regla general la que establece el art. 400 del CC, de que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la Comunidad y cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común. Y

al plantearse dicha división, es necesario distinguir cuando la cosa es divisible o indivisible, teniendo en cuenta que el art. 401 del CC, dispone que la división de la cosa común no podrá pedirse cuando de hacerla resulte inservible para el uso a que se la destina, en cuyo caso y según resulta del art. 404, procederá la división si los codueños convinieren en que se adjudique a uno de ellos indemnizando a los demás.

En el ámbito de la partición hereditaria, rigen similares normas (art. 406 y, 1062 CC de donde resulta 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). Siendo éste el supuesto, expresado por el artículo 7.2, B) del Texto Refundido (que la cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división). Ha de considerarse que en estos supuestos, en que se produce la materialización de derecho abstracto, la transmisión es inexistente y, por tanto, no hay sujeción.

***Distribución del crédito hipotecario, liberando de responsabilidad hipotecaria a la finca segregada.* (S.T.S.J. de Andalucía, 28 de octubre de 2010)**

En escritura pública el propietario de una parcela hipotecada por un capital de 900.000 euros, segrega la finca valorándola en 345.000 euros. Se acordó con la entidad bancaria la liberación de toda res-

ponsabilidad hipotecaria de la finca segregada, concretando única y exclusivamente en la finca el resto. Junto con la escritura pública se presentaron dos autoliquidaciones por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, una por el concepto de segregación con una base imponible de 345.001 euros y otra, por el concepto de concreción de hipoteca, con una base imponible de 900.000 euros, pero sin efectuar ingreso de cantidad por entender la operación no sujeta a gravamen. Por la Administración tributaria se procedió a liquidar el acto de concreción hipotecaria y a sancionarla infracción.

La parte actora alega que gravar la concreción de hipoteca en una de las fincas por Actos Jurídicos Documentados, suponía una doble imposición (ya que la sujeción adicional supone el gravamen repetido de una misma capacidad contributiva, una doble imposición sobre un mismo contenido económicamente evaluable). Además procedería la exención del art. 45.1.B)18, al hallarnos, más que en un caso de distribución, ante un caso de cancelación del gravamen sobre todas las fincas menos una, respecto de la que sigue subsistiendo la hipoteca en su totalidad, por ello, no procede la liquidación.

Para la Sala, de conformidad con la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2002, el Impuesto sobre Actos Jurídicos Docu-

mentados tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos que tengan por objeto cantidad o cosa valuable, sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Mercantil y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones o a las modalidades tributarias de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, según establece el art. 31.2 del Texto Refundido. Lo anterior concurre en el supuesto que se enjuicia pues la escritura pública contenía una nueva distribución del crédito hipotecario y no una cancelación de la hipoteca, liberando de responsabilidad hipotecaria a la finca segregada por lo que el acto de segregación debe ser objeto de gravamen del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y el pacto de concreción de la hipoteca en el resto de la finca y liberación de la finca segregada, igualmente debe ser objeto de tributación por el indicado impuesto, y ello aun cuando no hubiere variado la cifra total del capital del préstamo ni las cantidades estipuladas para intereses, costas y gastos.

Extinción del condominio mediante la adjudicación de los bienes a los dos comuneros.
(Consulta nº V1109-11 de 3 de mayo de 2011 de la DGT)

En la operación descrita en la consulta se dan dos convenciones diferentes: La disolución del condominio y un exceso de adjudicación.

Disolución de condominio

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

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

La base imponible será el valor declarado de los bienes, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del texto refundido del impuesto.

Exceso de adjudicación

Debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del texto refundido del ITPAJD.

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

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

La indivisibilidad debe predicarse del conjunto de los bienes que forman la comunidad de bienes y no de cada uno de ellos separadamente, de forma que dicho conjunto no pueda dividirse en lotes proporcionales a las respectivas cuotas de participación de los comuneros sin menoscabo de los bienes integridados en la comunidad.

En la consulta planteada existe un claro exceso de adjudicación de bienes a favor del consultante ya que va a recibir inmuebles cuyo valor es bastante superior al inmueble que recibe su ex pareja, pudiendo hacer otro reparto de forma que la ex pareja reciba las dos fincas rústicas que se van a adjudicar al consultante; por lo tanto, existe un exceso de adjudicación por parte del consultante por el valor de las dos fincas que al ser oneroso tributará como transmisión patrimonial onerosa al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

Acuerdo de rectificación de los coeficientes de participación en una comunidad de propie-

tarios a consecuencia de la demolición de parte de un voladizo de una terraza. (Consulta nº V1116-11 de 4 de mayo de 2011 de la DGT)

La escritura planteada no tiene contenido económico por tratarse de una escritura de modificación de coeficientes de participación en la comunidad de propietarios, en base a lo dispuesto en el artículo 70.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme al cual:

“en la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno”,

y en la escritura de referencia no hay obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta.

Escritura de modificación de un contrato de arrendamiento financiero estableciendo un periodo de carencia del pago de las cuotas. (Consulta nº V1167-11 de 11 de mayo de 2011 de la DGT)

No constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITP y AJD, ni del Impuesto de Sucesiones o Donaciones.

Por tanto, solo queda por determinar si dicha escritura tiene por objeto cantidad o cosa

valuable, debiendo concluirse en sentido negativo: lo valuable, el contrato de arrendamiento financiero, ya tributó en la escritura de constitución del mismo, en marzo de 2004, no produciéndose ahora más que una modificación relativa a la forma de pago de dicho contrato, que no supone una ampliación de su contenido por la que se deba tributar.

Modificación de estatutos de la comunidad en la que se recogerá la desvinculación de la plaza de garaje al piso, para poder transmitirla posteriormente por separado. (Consulta nº V1360-11 de 30 de mayo de 2011 de la DGT)

La escritura del acuerdo de la comunidad de propietarios de desvincular la transmisión de la plaza de garaje al piso, al no tener su origen en un acto o contrato de los que establece el artículo 26 de la Ley Hipotecaria, no será inscribible en el Registro y no tributará por actos jurídicos documentados.

EXENCIONES OBJETIVAS

Disolución de la sociedad conyugal. (Consulta nº V1231-11 de 16 de mayo de 2011 de la DGT)

Se pueden dar dos convenciones:

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).

Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos transcritos y la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe haber un equilibrio entre los dos lotes que se formen; si se produce un desequilibrio entre los dos lotes por imposibilidad de formar

lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible, y además dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Ahora bien, la excepción por indivisibilidad deberá entenderse referida al conjunto de los inmuebles, de forma que, para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer otros lotes equivalentes.

Por la escueta descripción de los hechos en escrito de la consulta parece que en dicha disolución se van a dar excesos de adjudicación a favor de la consultante, pudiéndose hacer otro reparto de los bienes, que, en caso de ser onerosos tributarían en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa y si fueran lucrativos tributarían por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como donación.

Cabe destacar que la exención expuesta sólo resulta aplicable a las adjudicaciones de bienes y derechos referentes a la disolución de la sociedad de gananciales, pero no se extiende a los excesos de adjudicación sujetos al impuesto, que deberán tributar sin exención ni beneficio fiscal alguno.

Exención en viviendas autonómicas de protección pública. (S.T.S.J. de Extremadura, 16 de diciembre de 2010)

La recurrente liquidó como exenta en el AJD las operaciones de declaración de obra nueva y división horizontal de las escrituras públicas referentes a la constitución de préstamos hipotecarios de un complejo residencial, en tanto que era una promoción inmobiliaria acogida a la Ley 3/1995 de fomento de la vivienda en Extremadura. Las viviendas tienen una superficie útil inferior a 90 m cuadrados, y se vendieron por un precio no superior al permitido por la Ley 3/1995 ni tampoco superior al precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial. La Administración dictó liquidación provisional al considerar que la operación no estaba exenta, no resultando aplicable el artículo 45.I.B).12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Para el Tribunal, resulta que, junto a las viviendas de protección oficial, la Ley reconoce otras figuras que se asimilan a este tipo de viviendas, y lo que es más importante, en el artículo 30 del Decreto 109/1996, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 3/1995, de fomento de la Vivienda de Extremadura, se declara que todas las viviendas construidas al ampa-

ro de la Ley 3/1995, tendrán la consideración de viviendas de protección pública, y aunque el precepto señala con los efectos previstos en el presente Reglamento, no puede negarse que esta calificación de viviendas de protección pública tendrá los demás efectos previstos en la normativa, y entre ellos, la exención contemplada en la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 13/1996, prevista precisamente para las viviendas de protección pública que dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas.

La Ley 3/1995 establece tres modalidades de viviendas, y estos tres tipos de viviendas tienen la condición de viviendas de protección pública, estando sujetas a importantes limitaciones en sus condiciones de venta, y aunque algunas de estas modalidades no son viviendas de protección oficial sí que forman parte de un grupo más amplio de viviendas de protección pública, y dentro de ellas, tendrán derecho a la exención las que en los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios no excedan de los establecidos para las viviendas de protección oficial, como acredita la parte actora y que no han sido discutidos ni desvirtuados por la Administración demandada.

CUESTIONES COMUNES

PROCEDIMIENTO

Documento acreditativo del acuerdo para litigar. (S.T.S.J. de Andalucía, 9 de septiembre de 2010)

La sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2008, al referirse a las personas jurídicas matiza que cualquiera que sea la entidad demandante, ésta debe aportar, bien el documento independiente acreditativo de haberse aportado el acuerdo de interponer el recurso por el órgano a quién en cada caso compete, o bien el documento que, además de ser acreditativo de la representación con que actúa el representante, incorpore o inserte en lo pertinente la justificación de aquel acuerdo, pues una cosa es el poder de representación, que sólo acredita y pone de relieve que el representante está facultado para actuar válida y eficazmente en nombre y por cuenta del representado; y otra distinta la decisión de litigar, de ejercitar la acción, que habrá de ser tomada por el órgano de la persona jurídica a quién las normas reguladoras de ésta atribuyan tal facultad.

En el presente caso, con arreglo a la anterior doctrina

la Sala estima que se ha procedido al cumplimiento de la exigencia legal recogida en el art. 45.2.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, debido a que se ha aportado copia de un escrito en el que se certifica que la Junta General Extraordinaria de Socios acordó interponer el recurso contencioso administrativo.

SANCIONES

Imprudencia de sanción por interpretación razonable de la norma. (S.T.S.J. de Andalucía, 28 de octubre de 2010).

En escritura pública el propietario de una parcela hipotecada por un capital de 900.000 euros, segrega la finca valorándola en 345.000 euros. Se acordó con la entidad bancaria la liberación de toda responsabilidad hipotecaria de la finca segregada, concretando única y exclusivamente en la finca el resto. Junto con la escritura pública se presentaron dos autoliquidaciones por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, una por el concepto de segregación con una base imponible de 345.001 euros y otra, por el concepto de concreción de hipoteca, con una base

imponible de 900.000 euros, pero sin efectuar ingreso de cantidad por entender la operación no sujeta a gravamen. Por la Administración tributaria se procedió a liquidar el acto de concreción hipotecaria y a sancionar la infracción. La parte actora alega que no procede la liquidación y por haberse realizado una interpretación razonable de la norma, tampoco procede la imposición de sanción.

Para el Tribunal, la Ley General Tributaria establece en el art. 179.2.d) que no existirá responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria, la cual se produce cuando el obligado ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. Asiste razón a la parte actora cuando afirma la buena fe en su actuación, pues se procedió a la presentación de dos autoliquidaciones por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. La parte actora en su interpretación de las normas tributarias e hipotecarias consideró la improcedencia de gravamen respecto a la concreción de la carga hipotecaria, por entender que se producía una doble imposición y en su caso concurría la exención por cancelación de hipoteca.

Lo anterior supone considerar que no existió ánimo fraudulento pues se mostraron a la Administración todos los datos para que pudiese compro-

bar las autoliquidaciones que si bien una de ellas fue errónea y dio lugar a la rectificación, ese mero resultado al estar amparado en una razonable interpretación no desprende culpabilidad ni por ende reproche susceptible de sanción.

Improcedencia de sanción en una ampliación de capital mediante la aportación de un inmueble hipotecado. (S.T.S.J. de Baleares, 22 de diciembre de 2010)

La entidad recurrente impugna la liquidación complementaria del ITP y AJD y sanción, emitidas por la Administración a resultas del otorgamiento de una escritura de ampliación de capital de una sociedad de responsabilidad limitada, mediante la suscripción de un capital cuyo desembolso se realizó mediante aportaciones no dinerarias de un inmueble, que estaba gravado con hipoteca en garantía de préstamos con saldo pendiente.

La Sala apoya las tesis de la Administración, siendo el objeto de discusión si procede o no sanción. La recurrente invoca que la sujeción al ITP y AJD en el supuesto de ampliación de capital es cuestión controvertida y que cabe interpretación razonable de la norma a favor de la no tributación, lo que debía eximir de imposición de sanción. La mejor demostración del carácter controvertido de la exigencia, es que la propia Dirección General de Tribu-

tos de la Consejería de Economía y Hacienda, hubiese formulado consulta en fecha 27.07.2006 a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda con respecto a si la transmisión de inmueble hipotecado a cambio de participación de sociedad por importe de la diferencia entre el valor del bien y la carga hipotecaria, constituye o no hecho imponible del ITP y AJD con respecto a la asunción de deuda.

El tribunal entiende procedente anular la sanción, por concurrir el supuesto de que el obligado ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

DESLINDE IVA TPO

CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

Consideración empresarial del transmitente. (S.T.S.J. de Asturias, 30 de noviembre de 2010)

La cuestión consiste en determinar si los transmitentes de un local tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA, pues estaría sujeta y exenta de dicho impuesto, y al no haberse renunciado a la exención, la operación podría acogerse al beneficio fiscal del tipo reducido del 2% en la modalidad de transmisiones onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con arreglo al artículo 14. Cuatro de la Ley 15/2002, del Principado de Asturias, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, en relación con las exenciones previstas en el apartado Uno del artículo 20, números 20º, 21º y 22º de la Ley del LIVA.

Para la Sala, ninguna de las personas físicas vendedoras de la finca, destinada a plazas de aparcamiento de vehículos, ostentaban el carácter de empresarios o profesionales al tiempo de la compraventa. Aunque la recurrente considera que se cumple la referida condición al afirmar el carácter empresarial de la compraventa, indicando que el local transmiti-

do está incorporado a una actividad empresarial de arrendamiento de locales industriales a través de una comunidad de bienes, lo cierto que será la citada comunidad de bienes, y no cada uno de sus miembros, el sujeto pasivo de la actividad de arrendamiento del local o de la explotación de aparcamiento de plazas de garaje al que pertenece la sexta parte indivisa transmitida del inmueble, por lo que no concurriendo en las personas físicas transmitentes la condición de sujetos pasivos del IVA, no existe posibilidad alguna de aplicar la excepción del artículo 20. Uno 22º de la LIVA, ya que debe entenderse que la entrega o transmisión del local nunca estuvo sujeta al IVA, pues se ha realizado dentro del ámbito privado, con la consiguiente sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, y resultando de aplicación el tipo impositivo del 7% y no el tipo reducido del 2% indebidamente aplicado en la autoliquidación.

Venta por un comunero del 50% de su participación en una comunidad de bienes. (Consulta nº V1209-11 de 12 de mayo de 2011 de la DGT)

La comunidad de bienes constituida por el consultante y otros, destinada a la actividad agraria,

tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto, viniendo obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto y, esencialmente, las contenidas en el artículo 164. uno de la Ley 37/1992.

A partir de tales consideraciones, **la transmisión por parte de uno de los comuneros de su participación en la comunidad de bienes** –participación que comprende las mitades de los bienes propiedad de la comunidad- **constituye una operación no sujeta al Impuesto, en la medida en que dicho comunero no tenga la condición de empresario o profesional**, no procediendo la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en la citada operación.

No obstante, desde el momento en que tenga lugar la consolidación de la propiedad total de los bienes en el comunero adquirente y quede él sólo para ejercer la actividad ganadera, se convertirá en empresario o profesional, estando obligado en consecuencia al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del Impuesto que incumbían hasta ese momento a la comunidad de bienes en los términos indicados en el apartado 1 anterior.

ARRENDAMIENTOS

Apartamento en alquiler vacacional. (Consulta nº V1114-11 de 3 de mayo de 2011 de la DGT)

De acuerdo con el artículo 20, apartado uno, número 23º de la Ley del Impuesto sobre el Valor

Añadido, están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

“23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: (...)”

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

La exención no comprenderá:

(...)

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

(...)”

Según se desprende del artículo anteriormente transcrito, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es

una regulación de carácter objetivo que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que **se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato de arrendamiento es el de vivienda, pero no en otro caso.**

(...)

En cuanto al concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los servicios de limpieza del interior del apartamento y servicios de cambio de ropa prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan:

- Servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para

eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992 establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 18%, salvo lo previsto en el artículo 91 de la referida Ley.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 91, apartado uno.2, número 2º, se aplicará el tipo reducido del 8% a las prestaciones de servicios siguientes: “2º. Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.”

- ❖ Por consiguiente, **cuando el arrendador de una vivienda vacacional se obligue a prestar al usuario los servicios complementarios propios de la industria hotelera**, tales servicios tendrán la consideración de servicios de hostelería y, por tanto, **tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 8% los servicios de alojamiento vacacional** objeto de consulta, incluyendo los servicios accesorios a que se ha hecho referencia con anterioridad.
- ❖ En el caso de que **el arrendamiento vacacional no comprenda la prestación de servicios propios de la industria hotelera**, dicho arrendamiento estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

OBLIGACIÓN REAL

Transferencia de dinero en el momento de fallecimiento del causante. (S.T.S. 24 de febrero de 2011)

El causante fallece el 5 de julio de 1997 en Barcelona, nombrando heredera universal a su esposa y legando el 45% de los saldos existentes al tiempo de su muerte en unos bancos suizos a diversas órdenes religiosas y personas físicas. La heredera estaba sujeta a obligación real de contribuir, por ser residente en Suiza. Tres días antes de su muerte, esto es el 2 de julio de 1997, el causante ordenó a los bancos suizos que procediesen a transferir a su cuenta de un banco en Barcelona. Las órdenes de transferencia se contenían en cartas dirigida a los bancos suizos y las cartas fueron entregadas al banco en Barcelona el mismo día 2 de julio, para su envío a las respectivas entidades bancarias suizas, habiéndose efectuado el envío por fax a los respectivos destinatarios, el día siguiente, 3 de julio. Por último, las cantidades transferidas se recibieron en la cuenta de pesetas de no residentes, abierta en el banco de Barcelona a nombre del

causante, con fechas 8, 9 y 10 de julio, esto es, 3, 4 y 5 días después de su fallecimiento.

La cuestión planteada es relativa la tributación por ISD del dinero contenido en las cuentas bancarias. Para la Sala, en el caso de obligación real, el sujeto pasivo no residente tributa en el Impuesto de Sucesiones por la adquisición de bienes o derechos, si concurre respecto de ellos alguna de estas tres circunstancias: 1ª) que estén situados en España; 2ª) que pudieran ejercitarse en territorio español; y 3ª) que deban cumplirse en el mismo.

La sentencia impugnada reconoce que lo que tuvo lugar con posterioridad a la fecha del fallecimiento fue, no la ejecución de las órdenes de transferencia dadas por él, sino la efectividad o materialización de las mismas, llegando a la conclusión de que en 5 de julio de 1997, fecha de fallecimiento del causante, las cantidades transferidas no se encontraban en las cuentas corrientes designadas por el causante en España, lo cual de entrada excluye la obligación de la recurrente de tributar por las mismas (en España) de acuerdo con la obligación real

de contribuir. Ello supone que respecto del dinero trasferido no se cumplía la primera de las circunstancias antes indicadas, que da lugar a la obligación real de contribuir, pero el hecho de que ello fuera así no supone que quedara excluida dicha obligación, pues también es aplicable aquella respecto de los derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. En este punto, la propia sentencia reconoce que las entidades bancarias suizas habían remitido la documentación correspondiente con anterioridad al fallecimiento del causante, por lo que, en efecto, solo quedaba la materialización de la referida transferencia en territorio español, de tal forma el causante y, tras su óbito, su heredera, tenían derecho a que se produjera dicha materialización y es precisamente ello lo que también determina la obligación de contribuir.

REDUCCIONES POR PARENTESCO Y MINUSVALÍA

Reducción por minusvalía. (S.T.S.J. de Asturias, 17 de septiembre de 2010)

La Sala ya se ha pronunciado en supuestos análogos en el sentido de estimar la correspondiente reducción del impuesto si se acredita que a la fecha del fallecimiento del causante, el sujeto pasivo padecía una enfermedad física o

psíquica que le producía una minusvalía superior al 33% como previene el artículo 20.2 a) de la Ley 29/87 del Impuesto sobre Sucesiones, aunque dicha minusvalía fuese declarada y reconocida con posterioridad a la fecha del hecho imponible, siempre que se justificara que las circunstancias que dieron lugar a la declaración de minusvalía se habían producido con anterioridad a la indicada fecha.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Retribución por funciones de dirección. (S.T.S.J. de Galicia, 11 de noviembre de 2010)

La cuestión litigiosa versa sobre del derecho a la reducción por transmisión de participaciones sociales, contenida en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducción que discute la Administración autonómica, bajo el argumento de que las funciones desempeñadas por el sujeto pasivo en una mercantil, en su condición de administrador único, no eran retribuidas, por más que percibiera retribución de dicha mercantil, y así figure en las correspondientes nóminas e impresos de retenciones. La tesis principal que la demanda propugna es que no existen funciones retribuidas por la circunstancia de que el

cargo de administrador no se configura como retribuido en los estatutos sociales, a lo que se añade que la condición de Director Gerente no sería tal desde el momento en que no se acreditó nombramiento alguno al respecto ni concurre la nota de ajenidad propia de toda relación laboral.

Para el Tribunal, el recurso debe ser desestimado ya que, por lo que se refiere a la inexistencia de previsión en los estatutos sociales sobre la retribución del administrador, es de señalar que no es ésta una exigencia legal propia de la reducción que se pretende sino, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. En cuanto a la nota de ajenidad e inexistencia de contrato de trabajo, difícilmente se puede soslayar la retribución de funciones de dirección si está justificado el abono de retribuciones a quien lo era de la sociedad, con la condición de socio fundador, titular del cincuenta por cien de las participaciones sociales y administrador único con unas amplísimas funciones de dirección consignadas en los estatutos. Es cuestionable entonces que la retribución percibida puede

corresponderse con otra función que no sea de carácter directivo, más bien sería preciso que la Administración demandante acreditara lo contrario.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA VIVIENDA HABITUAL

Cálculo del valor de la reducción por vivienda habitual. (S.T.S.J. de Galicia, 30 de septiembre de 2010)

La demandante cuestiona el criterio mantenido por la administración autonómica en torno a la interpretación que hace ésta en relación a la reducción por vivienda habitual prevista en el art. 20.2 apartado c) de la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretendiendo, por una parte, que para la determinación de la base imponible se detraiga del valor total de los bienes que componen el caudal relicto el saldo pendiente del préstamo hipotecario y, por otra parte, se pretende que para la aplicación de la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante se tome en consideración el valor real del inmueble y no el valor neto que aprecia la administración, esto es, deduciendo el importe de la deuda hipotecaria.

Para la Sala, la tesis sostenida por la demandante deviene inadmisibles por cuanto implicaría un doble trata-

miento fiscal sobre un mismo bien toda vez que, de aplicar la reducción sobre el valor real del inmueble y detraer la deuda hipotecaria en la valoración del mismo bien, a efectos de determinar la base imponible del impuesto, se afectaría el importe total de la deuda tributaria produciéndose un efecto no previsto ni perseguido por la normativa que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Interrupción de la prescripción por uno de los coherederos. (S.T.S.J. de Murcia, 30 diciembre de 2010)

La cuestión a decidir consiste en determinar si tanto los actos realizados en relación con uno de los coherederos, como los realizados por éste, tienen eficacia interruptiva de la prescripción.

El Tribunal considera que si hubiese existido comunidad hereditaria en el momento en que el coheredero fue requerido y practicó actuaciones frente a la Administración, la prescripción se habría interrumpido, pues así se deriva del tenor literal del artículo 65 LGT, apartado 1, a y c (los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con

conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. b) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda).

Sin embargo, en este caso se da una circunstancia decisiva, se presentó la partición hereditaria y autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones. De conformidad con el artículo 1.068 del Código civil la partición legalmente hecha confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados. Por tanto, a partir de ese momento la comunidad hereditaria cesó y cada heredero era titular exclusivo de la parte adjudicada en la partición por lo que los actos de gestión realizados por cada heredero sólo afectaban a su derecho personal y no al de los otros.

La conclusión es la de que los actos posteriores de, o con, uno de los herederos no afectan a los derechos de los otros herederos puesto que desde la partición habían sido individualizados y tenían un régimen autónomo de los de los demás herederos pues es doctrina pacífica que la partición es un título traslativo del dominio que individualiza y

concreta el derecho abstracto. (STS de 15 de febrero de 1968).

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Adjudicaciones efectuadas que no se corresponden con la ordenada por el testador. (S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 18 de octubre de 2010)

La cuestión sobre la que gira el presente conflicto estriba en determinar si, como sostiene la parte actora, el testamento otorgado por el causante, concedía a sus herederas dos posibilidades de aceptar la herencia; usufructo vitalicio para la viuda y nuda propiedad para la hija, o bien efectuar la distribución de la herencia por tercios, siendo este último el sistema por ellas acogido.

La Sala estima que la pretensión de la parte actora no puede prosperar y ello partiendo de la premisa básica consistente en que no ha existido un rechazo al usufructo universal en la escritura de partición de herencia, circunstancia la expuesta que en modo alguno aparece desvirtuada por el contenido del acta de manifestaciones aclaratoria de la escritura, otorgada con posterioridad a la liquidación del tributo, sin que, en contra de lo sostenido por las demandantes, la elección de distribución por

tercios implique necesaria e ineludiblemente el rechazo de la opción del usufructo, que en modo alguno llega a materializar el mismo, como condición impuesta por el testador, ni en consecuencia pueda llegar a afectar al principio de intangibilidad de la legítima consagrado en los artículos 813.2 y 820. 3 del Código Civil.

No existe base objetiva alguna que ampare la tesis de la parte actora de acoger la distribución de la herencia de forma distinta a la ordenada por el testador en la disposición testamentaria, imponiéndose, por tanto, la existencia de un exceso de adjudicación a la viuda, y ello en virtud de la prescripción contenida en el artículo 27.3 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al haber quedado acreditado en el curso de las actuaciones que las adjudicaciones efectuadas no se corresponden con la ordenada por el testador en el título hereditario.

BONOS DE CAJA

Reinversión de bonos de caja de bancos industriales y de negocios. (S.T.S.J. de Asturias, 17 de septiembre de 2010)

El motivo de impugnación versa sobre la exención del Impuesto de Sucesiones de unos bonos de caja de un banco que la Administración niega al ser adquiridos en octubre de 2001 y no antes

de 1987, en tanto que el recurrente basa la exención en que fueron en consecuencia de sucesivas reinversiones de bonos de caja adquiridos en el año 1985.

Sobre este punto es de aplicación la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que se dice que: “Quedarán exentas las adquisiciones por herencia, legado o donación de los bonos de caja de los Bancos industriales y de negocios a que se refiere el Decreto Ley de 29 de noviembre de 1962, siempre que hubiesen sido adquiridos por el causante o donante con anterioridad al día 19 de enero de 1987 y hubieran permanecido en su patrimonio durante un plazo no inferior a dos años inmediatamente anteriores a la fecha de la transmisión. En caso de amortización de los tributos a que se refiere el párrafo anterior, el producto de la misma podrá ser reinvertido en otros bonos de caja de Bancos industriales o de negocios para completar los requisitos necesarios para gozar de la exención o conservar el derecho a su disfrute”.

En el presente caso es cierto que los referidos bonos fueron adquiridos en octubre de 2001, más también es cierto que el día 1 del mismo mes se amortizaron otros bonos, por un importe similar, que habían sido adquiridos en ju-

lio de 2000, y éstos con una amortización de otros anteriores efectuada el día 3 del mismo mes respecto de otros bonos adquiridos en agosto de 1995 con los bienes de una amortización practicada el día 25 del mismo mes de determinados bonos adquiridos en marzo y en noviembre de 1993. Con anterioridad el causante había adquirido bonos en febrero de 1985 y en septiembre del mismo año que fueron amortizados respectivamente en enero y noviembre de 1993. En consecuencia hay que decir que los referidos bonos son reinversión de otros adquiridos con anterioridad a 1987 y por lo tanto exentos del impuesto.

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

OBLIGACIÓN PERSONAL

Donación de efectivo, en su caso mediante transferencia bancaria, por parte de no residente a residente en Cataluña. (Consulta nº V1333-11 de 25 de mayo de 2011 de la DGT)

La donación de dinero en metálico resulta gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto supuesto constitutivo del hecho imponible del artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, es decir, “la adquisición de bienes o derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito e inter vivos”. La condición de sujeto pasivo contribuyente recaerá en el donatario (artículo 5 b) de la Ley) el cual, de residir habitualmente en España, tributará por obligación personal (artículo 6.1), debiendo presentar la correspondiente autoliquidación ante la Comunidad Autónoma de residencia habitual, en este caso Cataluña.

La solución es la misma en el caso de realizarse mediante transferencia bancaria desde una cuenta situada en Suiza a una cuenta bancaria en entidad española situada en Cataluña, porque, con independencia de estar situado el dinero en España en el mo-

mento de la donación, el donatario es residente habitual en nuestro país.

TRANSMISIÓN INTER VIVOS DE EMPRESA INDIVIDUAL

Donación de oficina de farmacia. (S.T.S.J. de Galicia, 21 de octubre de 2010)

Se ciñe la controversia a la aplicación de la reducción en la base imponible denegada por la Administrativa y cuyo origen se sitúa en la escritura de donación, por la cual se dona a la demandante el 50% de la oficina de farmacia. El Acuerdo recurrido confirma el criterio de la oficina de Gestión, en el sentido de que el donante, de acuerdo con sus declaraciones de IRPF, percibió rendimientos de la actividad empresarial de oficina de farmacia en los ejercicios 2000, 2001 y 2002, como principal fuente de ingresos, a lo que se une la continuidad en las funciones de dirección y supervisión de la oficina de farmacia, en coherencia con la legislación farmacéutica. Ya en sede jurisdiccional considera la demandante que en el supuesto enjuiciado concurren todos los requisitos del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, in-

cluido el que niega la Administración, esto es, que la donante dejara de realizar funciones de dirección desde la fecha de la donación. En particular, alega el carácter empresarial de la actividad propia de la oficina de farmacia; aplicación de la reducción a las donaciones parciales y de la Ley 5/1999 de Ordenación Farmacéutica. Todo ello al amparo de un documento por el que donante y donataria constituyen comunidad de bienes en la cual, su administración, dirección y consejería corresponderá únicamente a la demandante.

La recurrente considera acreditado que el donante dejó la gerencia del negocio de farmacia. Pese a esto, la autorización por parte de la Consellería de Sanidad no se extiende al ejercicio de las funciones de dirección por un solo comunero, dado que la legislación en materia de farmacias vigente al tiempo de la donación, anterior a la Ley de Sociedades Profesionales, no permitía la distinta condición entre cotitulares de una misma farmacia, desligada de los fines que le son propios. La Ley 5/1999 de Ordenación Farmacéutica establece con claridad que el copropietario de la farmacia es cotitular y como tal ejerce, bajo su responsabilidad (en este caso, compartida con la donataria, cotitular propietaria) las funciones previstas en el artículo 8. Los copropietarios podrán establecer las normas que es-

timen pertinentes, incluso en el reparto de beneficios, en el plano de las relaciones internas, pero lo que no cabe, en virtud de pacto privado, es vulnerar los términos de la mentada Ley 5/1999, y pretender que esto tenga consecuencias fiscales favorables.

Reducción por donación de acciones. (Consulta nº V1258-11 de 19 de mayo de 2011 de la DGT)

Las participaciones de una sociedad de responsabilidad limitada pertenecen a un **grupo familiar** formado por padres, hijos y nietos. La sociedad se dedica a la **promoción inmobiliaria y al arrendamiento de inmuebles**, y según se manifiesta en la consulta, para el desarrollo de la actividad de arrendamiento la sociedad tiene personas contratadas con contrato laboral a jornada completa y un local destinado exclusivamente a esta actividad.

(...)

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

les, profesionales y del trabajo personal.

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

Por su parte, el antes reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, condiciona su aplicación a las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, por lo que de cumplirse los requisitos establecidos en este último artículo, se estimará la **inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante de las participaciones como consecuencia de su transmisión**.

Por lo que respecta al donatario, el segundo párrafo del artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que “En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.”

Aportación de inmueble a patrimonio protegido de persona discapacitada con arreglo a lo previsto en la Ley 41/2003, de

18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad. (Consulta nº V1311-11 de 24 de mayo de 2011 de la DGT)

En cuanto a la **tributación que corresponde en el IRPF a la titular del Patrimonio Protegido**, la disposición adicional decimoctava de la LIRPF establece que las aportaciones realizadas por contribuyentes del IRPF tendrán la consideración de **rendimientos del trabajo hasta los 10.000 euros por cada aportante y 24.250 euros anuales en su conjunto**, quedando exenta hasta un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (artículo 7 w) de la LIRPF)

El exceso sobre las cuantías citadas tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como se acaba de exponer, la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no sujeción que se produce porque, a efectos fiscales, se establece la ficción legal de que la persona discapacitada no obtiene una adquisición a título lucrativo –hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –, sino un rendimiento del trabajo.

(...)

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad **estarán exentas de las tres modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, es decir, de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados (en este caso, con excepción de la cuota fija de documentos notariales). Así lo establece el apartado 21 del artículo 45.I.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.

Ahora bien, en la práctica, dado que el artículo 4.2 de la Ley 41/2003 dispone que las aportaciones deberán realizarse siempre a título gratuito, parece que esta exención desplegará plenamente sus efectos en la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales (cuota gradual o variable). Sin embargo, no resultará aplicable en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, precisamente por falta de carácter oneroso, ni en la modalidad de operaciones societarias, por imposibilidad de que las aportaciones configuren su hecho imponible.

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

SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

Adjudicaciones de terrenos a que da lugar la reparcelación. (Consulta nº V1332-11 de 25 de mayo de 2011 de la DGT)

No tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU, y en consecuencia no estarán sujetas al IIVTNU, las adjudicaciones de terrenos a que da lugar la reparcelación cuando se efectúen a favor de los propietarios comprendidos en la correspondiente unidad de ejecución, y en proporción a los terrenos aportados.

BASE IMPONIBLE

Determinación de la base imponible. No procede la aplicación de la Tasa de Equivalencia. (S.T.S.J. de Cataluña, 30 de julio de 2010)

La sentencia apelada estima parcialmente el recurso y

anula las liquidaciones tributarias, con indicación de que el Ayuntamiento proceda a girar nuevas liquidaciones tomando como *dies a quo* del período impositivo el del 1 de enero de 1990 y no la fecha anterior considerada en las anuladas. Fundamenta el anterior pronunciamiento en la doctrina jurisprudencial conforme a la cual, la transmisión coactiva derivada de toda clase de expropiaciones forzosas, salvo las excepciones que legalmente se prevean, y la plus valía generada con ello, se someten al Impuesto, además la doctrina del Tribunal Supremo declara aplicable, en Barcelona y en todos los municipios de su Entidad Municipal Metropolitana, la Ley de Régimen Local de 1955 y su Reglamento de Haciendas Locales de 1952, hasta la entrada en vigor, el 1 de enero de 1990, de la Ley 39/1988, en relación al régimen para el devengo de la Tasa de Equivalencia.

La Ley de las Haciendas Locales, 39/1988, unifica el sistema, en su disposición transitoria décima, a la espera de que se aprobase el régimen especial para Madrid y Barcelona, y, precisamente, para posibilitar esa unificación, y a modo de enlace con el sistema precedente, su disposición transitoria quinta.¹ permite una última liquidación por Tasa de Equivalencia (o Modalidad Decenal), Tasa (o Modalidad) que desaparece ya con dicha Ley, distinguiendo entre el régimen de Madrid y Barcelona, por un lado, y el del resto de los municipios, por otro, ya que expresamente indica que: “Lo anterior -el que el período impositivo decenal finalizará, en todo caso, el 31 de diciembre de 1989, aunque no se hubiesen cumplido los diez años, y, en ese momento, se practicará la correspondiente liquidación por el número de años que hayan transcurrido del decenio en curso- se aplicará igualmente, por lo que a los municipios de Madrid y Barcelona se refiere, a la Tasa de Equivalencia regulada en el artículo 516 de la Ley de Régimen Local, Texto Refundido de 24 de junio de 1955”.

Ninguno de los preceptos mencionados (y, en especial, la disposición transitoria quinta.¹ de la Ley 39/1988) se refiere expresamente al tipo impositivo aplicable, dado que

se limitan a identificar los dos regímenes vigentes en la modalidad de Tasa de Equivalencia o Modalidad Decenal: el de la LBRL/1955, para Madrid y Barcelona, y el del Real Decreto Legislativo 781/1986, para el resto de los municipios. La citada disposición transitoria quinta.¹ se contrae y reduce a mantener, hasta la entrada en vigor del nuevo Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el anterior Impuesto o Arbitrio, que la nueva Ley deroga en sus diversas modalidades, cerrando todas las posibles anteriores liquidaciones del Impuesto al 31 de diciembre de 1989 (con las modulaciones que se derivan del propio tenor de la disposición transitoria), para que el nuevo pueda exigirse a partir del 1 de enero de 1990.

PERIODO DE GENERACIÓN

Cómputo del periodo de generación del incremento de valor respecto de unos terrenos recalificados de rústicos a urbanos.

(Consulta nº V1332-11 de 25 de mayo de 2011 de la DGT)

Resulta intrascendente la calificación urbanística del terreno al inicio del periodo impositivo o durante el mismo, siendo lo relevante que, en el momento de la transmisión, el terreno tenga la condición de urbano, computándose en tal caso

el periodo de generación del incremento de valor desde la fecha de adquisición y no desde la conversión de rústico en urbano.

Criterio que se encuentra acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el cual en recurso de casación en interés de ley (sentencia de 29 de noviembre de 1997) señaló, en su fundamento de derecho tercero, que:

“Lo decisivo es que, en el momento del referido devengo, esto es, cuando se produce la transmisión de terrenos, o la constitución o transmisión de derechos reales, los bienes tengan la consideración de urbanos. Ningún precepto de la ley exige, ni ha exigido a lo largo de su regulación, que dentro del período máximo contemplado -20 años, como se ha dicho en la actualidad- sólo pueda computarse el tiempo en que los bienes de que se trate hubieran ostentado la condición de urbanos o urbanizables.”

PRESCRIPCIÓN

Transmisión en documento privado y posterior elevación a público. (S.T.S.J. de Valencia, de 21 de julio de 2010)

Por contrato privado suscrito en el año 1991 el apelante vendió a una mercantil un inmueble, no elevándose dicho con-

trato a escritura pública hasta el 2007, en virtud de requerimiento nacido de la sentencia de 5-6-2007 del Juzgado de Primera Instancia.

Liquidado por la Administración actuante el correspondiente IIVTNU, dicho tributo fue confirmado por el Jurado Tributario de la Corporación y por la sentencia apelada, que fundamenta la desestimación del recurso contencioso-administrativo en la falta de entrega del inmueble hasta 2007, fecha del devengo impositivo, y en el hecho de no surtir efecto un documento privado hasta que se le da conocimiento público por la vía del artículo 1227 del Código Civil.

La parte apelante discrepa de la sentencia de instancia por considerar que ha errado en la apreciación de la prueba, que la transmisión real del inmueble se produjo en 1991, estando prescrito el tributo exigido, además de haber tenido conocimiento el Ayuntamiento de esta realidad por los diferentes contratos de arrendamiento y liquidaciones tributarias practicadas, solicitando la revocación de la sentencia y la anulación del acto liquidatorio impugnado.

Para el Tribunal, a la hora de determinar la fecha del inicio de la obligación de tributar, cabrá acreditar estos hechos por cualquier medio probatorio admitido en Derecho. En caso de

que la transmisión obre en documento privado, el principio a aplicar para determinar la fecha del devengo debe ser el mismo, es decir, aquél en que se acredite probatoriamente la fecha de la transmisión y la veracidad del documento privado, acudiendo con esta interpretación a lo dispuesto en el art. 1227 del Código Civil.

Por ello, constando acreditado y reconocido de contrario que en 2007 la Administración apelada tuvo conocimiento de la transmisión del inmueble e hizo tributar por la misma al recurrente no puede apreciarse en modo alguno la existencia de prescripción, pues no solo la apelante incumplió su obligación tributaria de notificar el hecho imponible producido, sino que más tarde pretende sacar partido de su propia negligencia, sin acreditar que el Ayuntamiento conocía esta circunstancia, pues el pago del IBI no acredita la relación y elementos tributarios, ni siquiera iba a nombre de la adquirente sino del padre del recurrente, no pudiendo darse relevancia jurídica a un documento privado que se mantuvo alejado de Notarías y registros públicos, al margen de no tener por cumplidas las exigencias de entrega a funcionario público por razón de su cargo del documento que acreditaba la transmisión del inmueble urbano sino hasta 2007.

Resoluciones TEAC

Resoluciones recopiladas por Antonio Fernández Cuevas

Inspector de Hacienda del Estado jubilado. Ex vocal del TEAC

SUCESIONES. PROCEDIMIENTO Y CADUCIDAD.

Las actuaciones de las Oficinas Liquidadoras de los Distritos Hipotecarios, derivadas de la presentación de declaraciones de los obligados tributarios, constituyen procedimiento de gestión, sujeto a las previsiones normativas de caducidad, sin que la intervención de los órganos de Inspección, a efectos de emisión de informes o dictámenes, permitan calificar dicho procedimiento como actuaciones inspectoras.

Resolución de 27.5.2011. (R.G. 2954-2009) (Sala Cuarta. Vocalía 9ª)

Presentada el 2 de julio de 2004 declaración a efectos de liquidar el Impuesto en la correspondiente Oficina Liquidadora de Distrito, relacionando los bienes y derechos comprendidos en la herencia, se solicitaba acogerse a determinadas reducciones (por transmisión de vivienda habitual; por la de ciertas participaciones sociales y por minusvalía del cónyuge superviviente).

Tras la práctica de requerimientos por parte del Servicio de Inspección dirigidos a determinar el valor real de las acciones, así como la procedencia o improcedencia de la reducción solicitada por transmisión *mortis causa* de las mismas, fueron emitidos informes periciales relativos a la comprobación de valor de los bienes resultando un valor total de los bienes y derechos de la herencia superior al declarado. Respecto a la aplicación de la reducción solicitada se emite informe por el Servicio de Inspección en el que se señala que no se cumplen los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción por transmisión de participaciones sociales.

Previo el trámite de alegaciones, el 4 de enero de 2007 la Oficina liquidadora practica liquidaciones,

sobre las que se aplican exclusivamente las reducciones por parentesco y vivienda habitual. Contra dichas liquidaciones fueron interpuestas reclamaciones ante el TEAR reiterando su disconformidad con la no aplicación de dicha reducción así como con la valoración de las acciones. En 12 de marzo de 2009 fue dictada resolución en primera instancia por la que se desestima la reclamación confirmando los actos de liquidación impugnados.

Con fecha de 30 de abril de 2009 se presenta ante el Tribunal Central recurso de alzada en el que por el actor se alega en primer lugar la caducidad del procedimiento de gestión, como consecuencia de haber superado con creces la Administración el plazo máximo de duración de 6 meses previsto en la normativa aplicable. Además, alega sobre las cuestiones materiales.

Entiende el Tribunal que conviene partir de una premisa: Se trata del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que es un tributo que prevé, junto al régimen ordinario de autoliquidación, la posibilidad de presentación por el obligado tributario de relación de bienes solicitando de la Administración tributaria la práctica de liquidación del impuesto. Dicho procedimiento liquidatorio se regula en la LGT arts. 128 a 130 de la LGT bajo la denominación de "*Procedimiento iniciado mediante declaración*." Así las cosas, mientras que la presentación de una autoliquidación con resultado a ingresar no supone por sí misma el inicio de procedimiento alguno (sí lo supone, en cambio, la presentación de autoliquidaciones de las que deriva una solicitud de devolución), la presentación por un obligado tributario de una declaración, sí supone el inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos, regulado en los citados artículos 128 a

130 de la LGT, y desarrollado reglamentariamente en los artículos 133 a 135 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El artículo 128 de la LGT 58/2003 regula el inicio del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración: “1. Cuando la normativa del tributo así lo establezca, **la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional.**

2. La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad”.

Por su parte el artículo 129 se refiere a la tramitación de dicho procedimiento en los siguientes términos: “1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación.

(...)

En cuanto a la finalización del mismo el artículo 130 LGT precisa que: “El procedimiento iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario **terminará** por alguna de las siguientes causas:

a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción”.

Del examen de Antecedentes se pueden sintetizar los siguientes hechos:

El devengo del Impuesto se produce el 23-1-2004, presentándose declaración tributaria el 22-7-2004, en la que se solicita por las obligadas tributarias la aplicación de la reducción prevista en el art 20 de la ley del impuesto. Con fecha de 1 de agosto de 2005 se solicita por la Inspección determinada documentación dirigida a la comprobación de la procedencia de la reducción solicitada. Asimismo por dicha Dependencia se emite Informe de Valoración de las acciones el 27-3-2006. Con misma fecha se emite informe dirigido a la Oficina Liquidadora en el que se concluye que no se cumplen los requisitos para la aplicación de la reducción del art.20 de la Ley del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El 30 de mayo de 2006, tras la práctica de valoración se emite por la Oficina Liquidadora propuesta de liquidación, presentándose el 13-6-2006 alegaciones por el interesado. El 26-6-2006 la Inspección, ante la solicitud de la Oficina Liquidadora remite indicaciones a ésta sobre la contestación a realizar a la vista de las alegaciones realizadas por las interesadas a la valoración y propuesta de liquidación. Finalmente, el 4 de enero de 2007 se practica liquidación por la Oficina Liquidadora, lo que es notificado el 10 de enero de 2007.

Pues bien, de los preceptos antes expuestos se deduce que la presentación de los documentos el 22 de julio de 2004 provocó por imperativo legal el inicio del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración y que al no haberse hecho constar en el acuerdo de liquidación la existencia de dilaciones no imputables a la Administración, y no constando tampoco que se haya declarado de oficio dicha caducidad o se haya abierto un nuevo procedimiento tributario, es evidente que se ha superado el plazo de seis meses previsto en el art.º 129 de la LGT.

Debe puntualizarse que a las actuaciones inspectoras no le son aplicables los plazos de caducidad (art.º 150 LGT), si bien, en este caso, las actuaciones desarrolladas por el Servicio de Inspección no pueden ser calificadas propiamente como una actuación inspectora dirigida a practicar una regularización tributaria, sino que como ha quedado expuesto, la actuación de la Inspección es de colaboración y asistencia a la Oficina Liquidadora, teniendo en cualquier caso una duración limitada (desde 1-8-2005 hasta 27-3-2006), por lo que incluso excluyendo del cómputo dicho período se habría superado el plazo legal. Consecuencia de lo anterior es que cuando la Oficina Liquidadora notifica con fecha de 10 de enero de 2007, el procedimiento había caducado.

En cuanto a los efectos de la caducidad, el artículo 104.5 LGT sanciona lo siguiente: *“Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.*

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.

Por lo que la Sala concluye que nada hubiera impedido (pues así lo prevén expresamente los artículos 104.5, 128.2 y 130 LGT citados, y lo reitera el RGGI en sus artículos 133 y 135) que, una vez caducado el procedimiento, y dentro del plazo de prescripción, la Administración hubiera iniciado de nuevo este procedimiento, ahora sí de oficio, para la liquidación del tributo, pudiendo servirse además de todos los documentos u otros elementos de prueba obtenidos, teniendo en cuenta en cualquier caso que todas las actuaciones realizadas dentro del caducado han perdido su inicial virtualidad interruptiva de la prescripción.

Procediendo la anulación de la liquidación, no resulta necesario entrar a analizar las cuestiones de fondo planteadas.

TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. RÉGIMEN ESPECIAL CANARIO. EXENCIONES, COMPROBACIÓN Y PRESCRIPCIÓN.

El Régimen Económico y Fiscal Canario establece una serie de medidas de protección, para fomentar la inversión en Canarias, entre las que se incluye la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la adquisición de bienes de inversión, bienes que deben entrar en funcionamiento de forma inmediata, vinculando la aplicación de la exención, además de a estas condiciones básicas, a la permanencia durante cinco años en territorio canario, tanto de la sociedad adquirente como de los bienes de inversión.

El incumplimiento de este último requisito de permanencia es el que determina el “dies a quo” del cómputo de plazo de prescripción en cuanto a la liquidación de la exención que deviene improcedente.

Resolución de 27.5.2011 (R.G. 1327-2009) (Sala Cuarta. Vocalía 9ª)

El 2 de Julio de 2001, la sociedad llevó a cabo la adquisición de varios inmuebles urbanos, situados en la provincia de Las Palmas, mediante escritura pública, procediendo a la autoliquidación del ITP y AJD, acogiéndose a la exención recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de Junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

El 27 de Junio de 2006, la entidad interesada recibe la notificación de una propuesta de liquidación provisional, con la apertura del preceptivo trámite de audiencia, en relación al Impuesto, dictada por la Oficina Liquidadora de X, que previamente había desarrollado una serie de actuaciones comprobadoras y efectuado diversos requerimientos. Ante dicha notificación, el 6 de Julio de 2006, presenta escrito de alegaciones indicando la incompetencia de la Oficina Gestora que había girado la liquidación, de acuerdo al artículo 103.1.c) del Reglamento del Impuesto, al margen de

referirse a la existencia de caducidad en las actuaciones y a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

El 22 de Marzo de 2007 se emite la comunicación del inicio del procedimiento de verificación de datos, por parte de la Oficina Liquidadora de Y, en relación con la operación previamente descrita, lo que le es notificado a la sociedad el 24 de Abril de 2007.

El 8 de Mayo de 2007, la entidad interesada presenta escrito de alegaciones, instando la prescripción del derecho de la Administración Tributaria para exigir el pago de deuda tributaria alguna por las operaciones referidas.

El 8 de Junio de 2007 el Liquidador competente emite acuerdo liquidatorio en relación a la operación descrita, considerando que la interesada no tenía derecho a la exención recogida en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, al no constar que los locales adquiridos hubieran entrado en funcionamiento en las condiciones exigidas. Asimismo, considera improcedente la alegación de caducidad efectuada por la entidad interesada, “ (...) puesto que el devengo del impuesto es anterior a la entrada en vigor de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; no recogándose este concepto en la ley vigente en ese momento (...) Por tanto, dado que existen varias notificaciones anteriores al comienzo de este último procedimiento, las cuales han paralizado los plazos de prescripción, no procede lo alegado (...)”.

El 16 de Agosto de 2007, la interesada interpone reclamación económico-administrativa contra el anterior acuerdo ante el Tribunal Regional, que el 23 de Diciembre de 2008 resuelve estimándola parcialmente, considerando producida la caducidad en las actuaciones desarrolladas por la Oficina Liquidadora de X por ser esta oficina manifiestamente incompetente para las actuaciones desarrolladas.

En cuanto a la prescripción, el Tribunal Regional considera que no se ha producido porque “ (...) debe tenerse en cuenta que el disfrute de la exención está condicionado al cumplimiento de una serie de requisitos que no son simultáneos sino sucesivos en el tiempo, cada uno de ellos con su plazo de prescripción y acciones que lo interrumpen.

El último de los requisitos es que el bien de inversión adquirido debe permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de su utilización efectiva o entrada en funcionamiento. Transcurrido dicho plazo, la Administración tiene el de cuatro años fijado en el artículo 66 de la Ley General Tributaria para comprobar si el mismo se ha cumplido”.

En todo caso, confirma que la exención referida no puede ser objeto de comprobación, por la Administración Tributaria, a través de un procedimiento de verificación de datos, el cual “*está vedado cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la auto liquidación presentada que se refiera al desarrollo de actividades económicas*”.

El 19 de Febrero de 2009 la entidad interpone contra dicha resolución recurso de alzada ordinario. Reitera la alegación referida a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, considerando que el Tribunal Regional había desestimado la reclamación previa por una cuestión por completo ajena a la planteada en el expediente de la reclamación, refiriéndose al plazo de permanencia de los bienes en explotación en Canarias. Al tratarse de una condición a la que no se refería la Oficina Liquidadora, supone, a juicio de la reclamante, un empeoramiento de la situación de quien reclama efectuado por el Tribunal Regional, incumpliendo así el artículo 237 de la Ley General Tributaria.

La Sala entiende que constituye la cuestión debatida determinar si ha de entenderse producida la prescripción del derecho de la Administración, habida cuenta de que lo que se hizo fue proceder a regularizar por entender improcedente la exención aplicada.

El 2 de Julio de 2001 se produjo la adquisición por parte de la reclamante, considerándose así acaecido el hecho imponible del Impuesto, en su modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”, tal y como recoge el artículo 7.1.a) del RD Legislativo 1/1993, de 23 de Septiembre, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto, y el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración es, según el artículo 102 del RD 828/1995, de 28 de Mayo, del Reglamento del Impuesto (en adelante, RITPyAJD), “ (...) treinta días

hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato”, por lo que, en el caso presente, el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el impuesto devengado con ocasión de la operación descrita, acaecida el 2 de Julio de 2001, comenzó a computar desde el 14 de Agosto de 2001, ganándose la prescripción, en caso de que no hubiesen existido actos con eficacia interruptiva de la misma (de lo que no hay constancia en el expediente), el 14 de Agosto de 2005.

No obstante lo anterior, la particularidad del presente expediente radica en que, al cumplir con su obligación de autoliquidación del Impuesto, el sujeto pasivo aplicó la exención prevista en el **artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de Junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias**, debiendo analizarse si esta cuestión puede tener incidencia a la hora de entender ganada, o no, la prescripción del derecho a regularizar la operación. El citado precepto, en su versión vigente a la fecha en que se formalizó el contrato de adquisición, disponía que:

*“1. Las sociedades domiciliadas en Canarias, que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su constitución, en la ampliación de capital y 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.
(...)”*

4. Las sociedades adquirentes o importadoras de bienes de inversión deberán mantener como mínimo su domicilio fiscal o su establecimiento permanente en las islas Canarias durante un plazo de cinco años a contar desde la fecha del inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, y éstos deberán permanecer en explotación en Canarias durante un plazo mínimo de cinco años, o su vida útil si fuera inferior, a contar desde la fecha del inicio de

su utilización efectiva o entrada en funcionamiento.

El incumplimiento de los requisitos previstos en el párrafo anterior determinará la improcedencia de las exenciones previstas en el presente artículo, con ingreso del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, computándose el plazo de prescripción desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

El precepto recogido anteriormente admite que, habida cuenta de la exigencia de permanencia de los bienes, por cuya adquisición se ha disfrutado de la exención, por un determinado período de tiempo (5 años), y de la posibilidad de que se vea incumplido dicho plazo en un momento posterior, pueda exigirse, en caso de tal incumplimiento, el importe de la exención indebidamente disfrutada dentro de los 4 años siguientes al momento en que se produzca el incumplimiento.

No obstante lo anterior, esa posibilidad únicamente está abierta a la hora de entender que se pierde el derecho a la exención porque no se ha respetado el plazo de permanencia de los bienes en el activo de la entidad adquirente, por lo que el período de más en que se puede regularizar la situación de quien ha disfrutado indebidamente de la exención únicamente ha de referirse a tal condición y no al resto de las exigencias al que el citado artículo 25 condiciona el beneficio fiscal, cuya apreciación ha de producirse en el momento en que se efectúe la adquisición.

Como, según expresa la Sala, a la vista del expediente, no existe acreditación de que sea éste el incumplimiento apreciado por la Administración Tributaria, se estima el recurso.

TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. EXENCIONES PREVISTAS EN LA NORMATIVA DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL CANARIO.

Adquisición de terreno rústico. Improcedente por cuanto se incumple el requisito de inmediata puesta en funcionamiento del bien.

La adquisición de un terreno rústico no permite sea calificado como edificable y sólo en el supuesto de terrenos adquiridos para su edificación la normativa que

establece el beneficio fiscal permite que dicha entrada en funcionamiento se vincule a la solicitud de autorizaciones administrativas pertinentes, si bien no debe existir discontinuidad entre las distintas actuaciones.

Resolución de 27.5.2011. (R.G. 505-2009) (Sala Cuarta. Vocalía 9ª)

El 27 de Junio de 2002, “X, S.L”, adquirió, por compraventa, una finca rústica mediante escritura pública. Por la operación descrita, el obligado tributario presentó, ante la Administración Tributaria, el correspondiente modelo de autoliquidación del Impuesto, en su modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”, aunque acogiendo a 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.

Las actuaciones tributarias de inspección desarrolladas después finalizaron con la firma de acta de disconformidad, el 27 de Noviembre de 2006. En dicho documento se recoge la propuesta de regularización tributaria formulada por la Inspección actuaria, basada en considerar improcedente el beneficio fiscal aplicado por la entidad interesada por entender incumplido el requisito, exigido en el ya citado artículo 25 de la Ley 19/1994, referido al comienzo inmediato de la construcción de instalaciones en el terreno adquirido al tener éste la condición de rústico y, obligar, por tanto, con carácter previo, a su recalificación como urbanizable. Además, el actuario firmante del Acta indicada, manifiesta que, a su juicio, la conducta descrita presenta indicios de ser constitutiva de infracción tributaria. Así, el mismo 27 de Noviembre de 2006, el Inspector Jefe competente emite la correspondiente autorización para llevar a cabo la apertura del correspondiente expediente sancionador, cuya propuesta de resolución, considerando presuntamente cometida la infracción tributaria (“disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones”), tipificada en los artículos 77 y en el apartado e) del artículo 79 de la Ley 230/1963 de 28 de Diciembre, General Tributaria.

El 21 de Mayo de 2007, la Jefatura Territorial de la Administración Tributaria de Canarias, dicta acuerdo

liquidatorio por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la operación descrita, confirmando, en cuanto a su fundamento, la propuesta previa en todos sus extremos “(...) dado que no ha quedado acreditado de forma clara e incuestionable que el bien controvertido haya sido utilizado desde el momento de su adquisición como medio de explotación por la entidad inspeccionada”.

El mismo día, el Inspector Jefe emite el correspondiente acuerdo sancionador, confirmando los fundamentos de la propuesta previa e imponiendo, por tanto, la respectiva sanción

La entidad interesada interpone, ante el Tribunal Regional de Canarias, reclamaciones económico – administrativas contra ambos acuerdos, tanto el liquidatorio como el sancionador derivado de aquél, manifestando, en síntesis, en el trámite de alegaciones, que previamente a llevar a cabo la adquisición había formalizado un convenio urbanístico con el Ayuntamiento en el que se reconocía, con ocasión de la adaptación, modificación y revisión del Plan General de Ordenación Urbana, al terreno objeto de la operación como suelo urbanizable, convenio que fue aprobado por mayoría absoluta de los miembros de la corporación local en sesión plenaria el 25 de Mayo de 2002 por lo que, en el momento de formalizar la adquisición, el terreno ya “(...) era un bien destinado a edificar en él, ya que contaba con un convenio urbanístico, por lo que era encuadrable en la exención del artículo 25 de la ley 19/1994”. Reconoce, no obstante, que la Directriz de ordenación general de turismo de Canarias, aprobada por la ley 19/2003, que supone la denominada moratoria turística, le había perjudicado enormemente “ (...) puesto que de tener un suelo con convenio urbanístico aprobado, con la revisión del plan insular de ordenación de Fuerteventura, este suelo ostentaría otra calificación que no permite los desarrollos urbanísticos amparados por el Convenio formalizado con el Ayuntamiento, siendo lo cierto que en el momento de formalización de la compraventa sí tenía este concepto de bien de inversión y amparada por el instrumento urbanístico correspondiente”.

Finalmente, invoca la inexistencia de responsabilidad por infracción tributaria en la conducta llevada a cabo,

que considera amparada en una interpretación razonable de la norma tributaria.

El 31 de Octubre de 2008, el Tribunal Regional de Canarias dicta la resolución de las citadas reclamaciones, acordando desestimar la impugnación del acuerdo liquidatorio, confirmando éste, y estimando la reclamación contra la sanción, ordenando su anulación.

El fundamento de la resolución del Tribunal Regional radica en que, a la vista del artículo 25 de la Ley 19/1994, cuando el bien adquirido sea un terreno, para que la exención sea operativa debían cumplirse los requisitos siguientes: en primer lugar, la finalidad debe ser su edificación; y, por otro lado, que, en su caso, los permisos administrativos y proyectos técnicos previos que fueran necesarios para llevar a cabo tal edificación deben ser acometidas inmediatamente, sin que exista discontinuidad entre las diferentes actuaciones necesarias. Así, considerando que la ejecución de un planeamiento urbanístico exige siempre la aprobación de un instrumento de planeamiento más detallado, que es el Plan Parcial en el que se concreta de forma pormenorizada el uso, ocupación y edificabilidad, el suelo adquirido, para gozar de la exención, como mínimo, debe ser urbanizable y estar aprobado definitivamente el correspondiente Plan Parcial, y, sin solución de continuidad, deben aprobarse los instrumentos de ejecución del planeamiento urbanístico (compensación, cooperación, expropiación, etc.) y realizarse las obras de urbanización, obtener la licencia de edificación y realizar la misma. Sin embargo, en el presente caso en la escritura de compraventa constaba que el suelo era rústico; más aun, según recoge el Tribunal Regional, en el supuesto, como manifestaba la reclamante, de que en el momento de la adquisición fuera ya apto para urbanizar, no estaba acreditada la aprobación definitiva del Plan Parcial, y mucho menos la inmediata realización de las actuaciones necesarias que se han especificado, por lo que no resultaría de aplicación la controvertida exención.

El 15 de Diciembre de 2008, “X, S.L.” interpone, ante este Tribunal Central, el presente recurso de alzada en el que alega que si el precepto se analiza en su literalidad, un terreno adquirido como bien de inversión

por una sociedad domiciliada en Canarias se considera que entra en funcionamiento y, por tanto, su adquisición se puede considerar exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, cuando, dependiendo la posibilidad de edificar de la consecución de permisos administrativos, ello se acomete inmediatamente, no recogiendo el precepto ni la necesidad de que los terrenos adquiridos tengan en ese momento una calificación urbanística que los haga desde ya susceptibles de urbanización, ni tampoco que “la propia actividad de edificación”, esto es, de construcción, tenga que ser inmediata.

La entidad recurrente, recuerda la Sala, como sujeto pasivo del Impuesto, procedió a su autoliquidación considerando aplicable la exención prevista en el ya citado **artículo 25**. Dicho precepto, en su versión vigente a la fecha de formalización de la operación, 27 de Junio de 2002, establecía que:

“1. Las sociedades domiciliadas en Canarias, que sean de nueva creación o que, ya constituidas, realicen una ampliación de capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su constitución, en la ampliación de capital y 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.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, el concepto de bien de inversión será el contenido en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario.

(...).

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 acti-

vidades 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. No obstante, tratándose de la adquisición de un bien inmueble no se aplicarán las exenciones previstas en los apartados anteriores cuando este bien inmueble se afecte a la actividad de arrendamiento, salvo que tal arrendamiento constituya el objeto social de la entidad y además concurren las circunstancias recogidas en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Al margen de otros requisitos (subjetivos y temporales) recogidos en el ya citado **artículo 25 LEF**, que se dan por cumplidos por resultar indiscutidos por las partes, deviene necesario centrar el debate sobre si el terreno adquirido podía, en el momento de la adquisición, tener la consideración, para la adquirente “X S.L”, de bien de inversión.

El bien, en el momento de ser objeto de la transmisión, no era edificable (tenía la naturaleza de rústico), como así consta en la escritura, si bien, según había acreditado la parte interesada ya ante la propia Administración Tributaria actuante, existían acciones administrativas tendentes a la recalificación, fundamentalmente un convenio urbanístico aprobado por el Pleno del Ayuntamiento del municipio afectado días antes de la compra. Por tanto, para que la entidad pudiera beneficiarse de la exención del Impuesto en su adquisición, al margen de las condiciones que se dan por cumplidas al no ser objeto de controversia, el terreno rústico adquirido habría de tener la consideración de bien de inversión y entrar inmediatamente en funcionamiento. Es ahí donde se plantea la discusión porque el Tribunal Regional entiende que un terreno rústico, por ostentar tal condición, no puede ser edificado (al menos, no inmediatamente) mientras que

la entidad reclamante se ampara en que, literalmente, la norma que recoge bajo qué condiciones un bien de inversión tendrá tal consideración, no se refiere a la calificación urbanística del bien, hablando sólo de que ha de estar destinado a ser utilizado, por un período de tiempo superior a un año, como instrumento de trabajo o medio de explotación.

Atendiendo a la escritura fundacional de “X, S.L”, su objeto social viene constituido por “*la construcción, adquisición, enajenación, explotación, arrendamiento, promoción, administración, disposición y venta de toda clase de bienes inmuebles*”. y siguiendo la reiterada postura mantenida por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, la utilización de un bien como un instrumento de trabajo o medio de explotación (“bien de inversión” de acuerdo al **artículo 40.8 de la Ley 20/1991, de 7 de Junio**), ha de conectarse, necesariamente, con la actividad empresarial desarrollada por su adquirente, estando, en este caso, y sobre el papel, perfectamente unido el carácter rústico del terreno con el objeto social de la entidad (actuaciones diversas sobre toda clase de bienes inmuebles).

En consecuencia, a la vista del expediente, el terreno adquirido podría tener la consideración de “bien de inversión” para la entidad, habida cuenta la amplitud de la actividad desarrollada por ésta. Sin embargo, a la vista de la normativa aplicable ya citada, para que se pueda acceder a la exención del Impuesto es necesario que el bien, con la condición de bien de inversión para quien lo recibe, entre inmediatamente en funcionamiento, sirviendo al uso que le pretende dar el comprador. Dicho de otra manera, si lo que se adquiere es un terreno rústico y tal terreno rústico tiene la consideración de bien de inversión, debe entrar inmediatamente en funcionamiento como bien rústico; si, por el contrario, lo que se adquiere es un terreno urbanizable, cumpliendo la condición de bien de inversión como tal, ha de entrar inmediatamente en funcionamiento sirviendo, como instrumento de explotación, para quien lo adquiere.

En conclusión, al margen de adquirir un bien que sea considerado “bien de inversión”, éste debe entrar inmediatamente en funcionamiento, pues así lo exige el propio **artículo 25**. Y, en este sentido, siendo necesario

emprender las correspondientes obras de edificación, sin que exista discontinuidad entre las actuaciones según recoge el precepto, no puede obviarse que existía una limitación, al tiempo de adquirir, para iniciar las actividades exigidas sobre el bien, ya que el mismo mantenía la calificación de rústico y, por tanto, no urbanizable.

Es cierto que se habían emprendido las actuaciones necesarias para la recalificación y que, incluso, el Convenio Urbanístico estaba aprobado por el Pleno del Ayuntamiento, pero tampoco ha de negarse que la calificación del bien, a la fecha de formalizar la compra, que es la del devengo del Impuesto según el **artículo 49.1 LITPyAJD**, y por tanto, el momento en el que deben determinarse y considerarse todos los elementos que configuran la obligación tributaria, era la de “rústico” por lo que, existiendo una incertidumbre sobre su recalificación, aunque fuera mínima, resulta imposible acometer, con la inmediatez exigida por la norma, las actividades necesarias para cumplir la condición a la que la ley vincula el beneficio fiscal.

A modo de conclusión, por tanto, el Tribunal Central entiende que, para acceder a la exención, o bien se adquiere un terreno rústico que pueda ser considerado bien de inversión para quien lo adquiere y, de modo inmediato, se empieza a utilizar como tal (por ejemplo, una entidad dedicada a las explotaciones agrícolas) o bien, se adquiere un terreno urbano que también pueda ser considerado bien de inversión para la entidad adquirente y, de modo inmediato, se empiezan las actuaciones necesarias para la edificación: obtención de licencias, permisos, inicio de las obras...etc, sin que pueda apreciarse discontinuidad de las actuaciones.

En este caso, la adquirente no pretende su inmediata utilización como tal, sino que, una vez materializada la recalificación pretendía una edificación concreta. No existe amparo legal para entender que la espera, sea larga o no, de tal recalificación pueda entrar dentro de la consideración de “*sin discontinuidad en las actuaciones*” que efectúa el **artículo 25**, por lo que no procede admitir que la operación, efectuada en las condiciones descritas, pueda beneficiarse de la exención.

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA. PREJUDICIALIDAD PENAL.

Sólo puede apreciarse la prejudicialidad penal cuando el concepto tributario y ejercicio remitido al Ministerio Fiscal son los mismos que los que ahora pretende regularizar la Inspección.

Resolución de 2.6.2011 (R. G. 2295-2010 y acumuladas) (Sala Primera. Vocalía 2ª)

Con fecha 05-03-2008 se notificó al interesado acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 derivado de acta A02 de disconformidad, complementada por Informe ampliatorio, así como acuerdo sancionador derivado de la regularización anteriormente descrita en virtud del cual se considera cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 79.a) (red. Ley 25/1995) de la Ley 230/1963, General Tributaria, infracción sancionable conforme a lo dispuesto en el artículo 87.1 de la misma Ley (50% a 150%), resultando aplicable las circunstancias de graduación de “utilización de medios fraudulentos” y de “ocultación de datos” previstas en los artículos 19 y 20 del RD 1930/1998, en virtud de lo cual se incrementa la sanción mínima en 25 puntos porcentuales por cada una de las referidas agravantes.

Disconforme con las anteriores liquidaciones el interesado interpuso frente a las mismas las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, que se resolvieron acumuladamente, desestimándolas, por el TEAR competente.

Con fecha 05-03-2010 el interesado interpuso recurso de alzada, en el que, por lo que ahora nos interesa, alegaba la nulidad del procedimiento tributario por prejudicialidad penal. La Sala rechaza la alegación invocando, con bastante lógica, las normas y conceptos relativos a la excepción de litispendencia.

Señala el Tribunal que tal como dispone el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), sobre este particular, que “*Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá*

el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”.

Y añade que el alcance del referido precepto se restringe, como no puede ser de otra manera, a los conceptos tributarios o las sanciones respecto de los cuales se haya apreciado una conducta posiblemente constitutiva de delito sin que se extienda necesariamente a la totalidad de las actuaciones seguidas respecto al mismo contribuyente y, en particular, respecto a otros conceptos tributarios o ejercicios, como es el caso. En este sentido ha de recordarse que respecto a la excepción de litispendencia la jurisprudencia ha reiterado que *“la excepción de litispendencia tiende a evitar que sobre una misma controversia sometida al órgano judicial con anterioridad, se produzca otro litigio posterior, con posibilidad de que se produzcan resoluciones contradictorias”*. Para que pueda prosperar la litispendencia es necesario que ambas controversias, del modo en que se han planteado, sean las mismas y, para ello, además de la identidad de personas y cosas en litigio, debe darse la misma causa de pedir, en definitiva, los mismos requisitos que deben concurrir para oponer la excepción de cosa juzgada, pues la litispendencia es una institución preventiva y de tutela de cosa juzgada (STS de 8 de julio de 1994, haciéndose eco de la de 27 de diciembre de 1993 o de la de 7 de noviembre de 1992, entre otras). Por consiguiente, la identidad procesal determinante de la litispendencia comprende los tres elementos propios de la cosa juzgada: sujetos, causa petendi y petitum, siendo la exclusión del segundo proceso consecuencia de la coincidencia de dichos elementos en el primero.

Así las cosas, según se desprende del expediente las actuaciones por delito contra la Hacienda Pública que se iniciaron respecto del interesado lo fueron por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004 y por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2002 y 2003, esto es, no abarcaban al concepto tributario y ejercicio objeto del presente recurso de

alzada (Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001), razón por la cual no pueden estimarse las pretensiones actoras de nulidad por esta causa. El mismo criterio ha expuesto este Tribunal en resoluciones tales como la de 27-09-2007 (RG 2410/07).

TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.

Contrato para la gestión de un servicio público y contrato para la prestación de un servicio público: sujeción.

Debe diferenciarse un contrato para la gestión de un servicio público (en el que gestiona directamente la empresa contratista, asumiendo el riesgo económico y cobrando de los usuarios), de un contrato para la prestación de un servicio público (en el que el servicio lo sigue prestando el Ayuntamiento, aunque sea a través de una empresa que lo presta efectivamente pero en su nombre y cobrando el precio del Ayuntamiento). Mientras que el primer supuesto es una concesión sujeta a ITP, el segundo no.

Resolución de 28.6-2011 (R.G. 5865-2009) (Sala Cuarta. Vocalía 9ª)

El 4 de Marzo de 2005 se formalizó, entre “X, S.A” y el Ayuntamiento, contrato administrativo para la gestión, por concesión administrativa, del servicio de recogida de residuos urbanos y limpieza viaria en el término municipal.

El 17 de Julio de 2009 se firma acta de disconformidad en la que se recoge la propuesta de liquidación planteada por la Inspección actuaria, considerando que la operación descrita constituye una operación asimilada a una concesión administrativa y, por tanto, que debía quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El 4 de Agosto de 2009, “X, S.A” presenta alegaciones contra la propuesta de liquidación, manifestando, prioritariamente, su disconformidad con la consideración del contrato como asimilable a una concesión administrativa, a efectos tributarios. Entiende que, analizando el contenido (y no sólo la denominación) del contrato, lo que debe decidirse es si se trata de un contrato

asimilable a una concesión administrativa o si, por el contrario, se trata de un simple contrato de prestación de servicios entre el Ayuntamiento y la empresa. En esta diferenciación, la entidad interesada entiende que la gestión presupuestaria quedó en manos de la Administración; que el servicio lo presta la Administración, y lo cobra mediante el pago de una tasa por parte del usuario, sin perjuicio de que aquélla contrate con una empresa privada la limpieza viaria, satisfaciendo, en contraprestación, la cantidad establecida. Dicho de otra manera, no hay relación directa entre la sociedad y los usuarios del servicio, sin tan siquiera percibir la remuneración (por el servicio que presta) de éstos – mediante el cobro de una tarifa –.

La Jefa del Servicio de Inspección emite el correspondiente acuerdo liquidatorio confirmando la propuesta contenida en el acta y, por tanto, desestimando sus alegaciones.

El 9 de Octubre de 2009, “X, S.A.” interpone, ante este Tribunal Central, la presente reclamación económico – administrativa, reiterando (aparte de otras cuestiones) las mismas manifestaciones ya efectuadas ante la Administración actuante: que el contrato objeto del presente expediente no puede ser calificado más que como un contrato administrativo de servicios, el cual, conforme a lo anteriormente recogido, queda sujeto al IVA y no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El **artículo 13.2 LITPyAJD** establece que “*Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares*”.

Una primera diferenciación básica, a efectos de la sujeción de un contrato suscrito con una Administración Pública al Impuesto, parte de considerar que una cosa son los contratos para la gestión de servicios públicos – aquellos mediante los cuales una Administración Pública encomienda a una persona, natural o jurídica, la gestión de un servicio cuya prestación ha

sido asumida como propia de su competencia por la Administración encomendante – y otra son los contratos de prestación de servicios (a la Administración) – que son los que tienen por objeto una prestación de hacer, consistente en el desarrollo de una actividad, o dirigidas a la obtención de un resultado distinto de una obra o un suministro, pudiendo tener por objeto, entre otros, servicios de mantenimiento o reparación, de transporte, servicios financieros, de informática, de contabilidad o auditoría, de publicidad, servicios jurídicos... – ambas figuras plenamente diferenciadas en la normativa reguladora de los contratos de las Administraciones Públicas, fundamentalmente y teniendo en cuenta la fecha en que se formalizó el acuerdo objeto del presente expediente, el **RD Legislativo 2/2000, de 16 de Junio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas** (en adelante, TRLCAP).

Pero incluso considerándolo dentro de la categoría de contrato de servicios, a los efectos descritos, sería necesario distinguir si el mismo tiene por objeto un servicio de los calificados como públicos, según, fundamentalmente, los **artículos 25.2.1 y 26 de la Ley 7/1985, de 2 de Abril, reguladora de las Bases del Régimen Local** (en adelante, LBRL), en cuyo caso sería necesario, a su vez, discernir si el contrato supone la transferencia al contratista de las facultades administrativas de gestión del servicio (en cuyo caso estaríamos, finalmente, a estos efectos, ante un contrato sujeto al Impuesto, en la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” por asimilación una concesión) o bien el contrato prevé que el contratista se relaciona exclusivamente con la Administración, siendo ésta la que presta el servicio público a los usuarios, que, por otro lado, es la postura manifestada por la entidad reclamante.

En síntesis, podemos afirmar que la esencia de la decisión ha de situarse en relación a la condición de la facturación, que es la que debe considerarse como el criterio determinante para saber si se trata de un contrato de gestión de servicios públicos (siempre que el contratista, relacionándose directamente con los usuarios, les cobra, a éstos, las correspondientes tarifas), o ante un contrato de simple prestación de servicios, en

virtud del cual el contratista se relaciona sólo con la Administración que le paga el importe acordado. Así se ha posicionado, reiteradamente la Dirección General de Tributos (entre otras, **la Resolución de 5 de Febrero de 2004**).

A mayor abundamiento de lo anteriormente expuesto, cabe citar la **Resolución del TEAC de 28 de Junio de 2006** en la que se señalaba que “(...) *La esencia de la concesión reside en que cuando un servicio público cuya titularidad, por tanto, corresponde y se mantiene en la entidad administrativa, es susceptible de explotación económica, aquella cede su explotación a un tercero que lo gestionará directamente frente a los particulares usuarios del mismo, asumiendo los riesgos de esta explotación. Por el contrario, en el contrato administrativo de obras o servicios, es la propia Administración la que recibe la prestación del contratista... Lo mismo se puede decir del contrato con ... SA para la prestación del servicio de limpieza pública, recogida de basuras y tratamiento de residuos. El contratista se obliga a la realización de esas actividades a cambio de un precio que recibe del Ayuntamiento y que consiste en una cantidad alzada (en el caso de la limpieza pública) o de una cantidad variable (en el caso de la recogida de basuras, donde el precio se fija en función de las toneladas tratadas). Ni el usuario paga nada al contratista, ni de otra forma se relaciona directamente con él, como son las reclamaciones relacionadas con el servicio que son atendidas y resueltas por el propio Ayuntamiento. En ninguno de estos casos las empresas contratistas perciben de los usuarios, por razón del servicio prestado, una tarifa en función del consumo que pudiera calificarse como ingreso propio de la empresa, lo que permitiría apreciar la existencia de una concesión de la explotación económica del servicio y por tanto de una concesión para la gestión de un servicio público...*

Del examen del expediente se deduce que el acuerdo tiene por objeto encomendar a la interesada el servicio de recogida de residuos urbanos y la limpieza viaria del término municipal (artículo 1 del Pliego de Cláusulas Administrativas), siendo dicho servicio, indudablemente, un servicio público, de acuerdo a los **artículos 25.2.1 y 26 LBRL**, por lo que la siguiente cuestión viene referida a analizar si supone la efectiva

transferencia al contratista de las facultades administrativas de gestión del servicio o si, por el contrario, prevé que éste se relacionará exclusivamente con el Ayuntamiento, que es el que presta el servicio público a los usuarios, como afirma la reclamante. En este sentido, acudiendo de nuevo al Pliego de Cláusulas Administrativas (que, en su artículo 7 recoge las Condiciones de la Gestión del Servicio), resulta evidente que era el Ayuntamiento el que seguía manteniendo las facultades propias del prestador del servicio, si bien había procedido a encomendar la prestación directa del mismo por una entidad privada; resultando fehaciente que el acuerdo preveía que la contraprestación económica sería satisfecha por el Ayuntamiento a “X, S.A” (tal y como queda recogido en los artículos 11 a 13 del Pliego), no puede más que concluirse que el servicio, evidentemente público, sería prestado por el Ayuntamiento, aunque a través de una empresa contratista, siendo la propia entidad pública la que recaudaría de los usuarios del servicio el importe correspondiente.

En definitiva, el contrato no puede tener la consideración de concesión administrativa (ni asimilado) sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Consultas OL

80

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

El cierre registral respecto de los documentos liquidados en una Comunidad Autónoma incompetente

(Arts. 54.1 y 56.4 del TRLITPAJD; Arts. 33.2.2.C)7º, 55.3 y 61.3 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre)

RESUMEN: Existe obligación de presentar el mandamiento realizado por la Administración de anotación preventiva de embargo en la Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario competente, con la finalidad de acreditar su exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con carácter previo a solicitar su inscripción en el Registro de la Propiedad.

El artículo 55 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, modifica el criterio establecido en el artículo 103 del RITPAJD (que deviene inaplicable al ir en contra de una norma de rango superior) que, en orden a las reglas de competencia territorial para la presentación de las declaraciones-liquidaciones de los documentos, disponía en su apartado 1.C), regla 7ª, que, en cuanto a las anotaciones preventivas, debía atenderse al lugar de expedición. Asimismo, también invalida la regla de unidad de competencia territorial contenida en el artículo 104 y las normas relativas a las cuestiones de competencia reguladas en el artículo 106, ambos del precitado Reglamento.

CONSULTA PLANTEADA

Se presenta en el Registro de la Propiedad mandamiento de anotación preventiva de embargo efectuado por la Tesorería General de la Segu-

ridad Social, presentado a liquidación en una Comunidad Autónoma distinta a la perceptora del rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.

Ante la negativa de admisión, efectuada por el Registro, la Tesorería General de la Seguridad Social alega que la autoliquidación presentada en oficina incompetente –en este caso la correspondiente al lugar de su expedición– produce efecto liberatorio, sin perjuicio de su remisión a la competente, de conformidad con lo establecido en el apartado 3 del artículo 106 del RITPAJD.

¿Se debe mantener la negativa a su admisión?

RESPUESTA

La primera cuestión a analizar es la institución del **cierre registral**.

En este sentido, el principio de cierre registral constituye un punto de confluencia entre la normativa fiscal e hipotecaria, al permitir el acceso al Registro tan sólo de aquellos documentos que hayan acreditado la satisfacción de los débitos tributarios inherentes a las operaciones documentadas.

Tanto la normativa hipotecaria como la fiscal recogen el citado principio.

Así, en el **campo hipotecario** el artículo 254 de la Ley Hipotecaria dispone:

“Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos estable-

cidos o que se establecieren por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”.

Por su parte, en el **terreno fiscal**, el artículo 54 del Texto Refundido del ITPAJD, tras su modificación por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, dispone que:

*“1. Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la **Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada.** Los Juzgados y Tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de*

haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.

La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original”.

En la exposición de motivos de la citada Ley se justifica la citada modificación legislativa en los siguientes términos:

*“Asimismo, con el fin de aclarar las competencias de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, se modifica el requisito para inscribir los documentos que sean objeto de este impuesto, concretando que **deben ser presentados en la Administración tributaria competente**, sin cuya constatación no podrán ser inscritos en el Registro correspondiente, evitándose así cualquier intento de elusión del pago del impuesto.*

Por otro lado, también ha sido objeto de modificación el apartado cuarto del artículo 56 del TRLITPAJD, quedando redactado en los siguientes términos:

*“La **competencia** para la aplicación del impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora **corresponderá a la Administración tributaria de la Comuni-***

dad Autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables según las normas reguladoras de la cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas”.

Por último, debemos señalar que idéntica conclusión debemos extraer de la dicción del artículo 61.3 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**, que dispone que:

*“Las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas **no admitirán** ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imponible sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada.”*

Por lo tanto, tanto la carta de pago como en su caso la nota de no sujeción o exención, que permiten el acceso de documentos al Registro, deberán ser **emitidas por la Oficina Tributaria competente** –sea una Oficina Liquidadora o un Servicio de Gestión Tributaria–.

Asimismo, corresponde a los registros la **conservación de las cartas de pago o notas** relativas a la no sujeción o exención de los documentos que acceden al Registro.

Por otro lado, la apreciación por un Registrador ‘motu proprio’ de una no sujeción, exención, prescripción o pago, que no viniere acreditada por el organismo tributario competente, hará al mismo **responsable** del acceso del documento al Registro.

En consecuencia, entendemos que la Tesorería General de la Seguridad Social debería haber presentado el citado mandamiento en la Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario competente para acreditar su exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con carácter previo a solicitar su inscripción en el Registro de la Propiedad.

En segundo lugar, es de destacar que resultan aplicables a las anotaciones preventivas los siguientes artículos 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**:

Artículo 33. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

“1. Se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados producido en su territorio en cuanto a los siguientes hechos impositivos:

[...]

6º Anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por autoridad judicial.

2. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con los puntos de conexión que a continuación se enumeran:

1. En las escrituras, actas y testimonios gravados por la cuota fija de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el rendimiento de dicha cuota fija corresponderá a la Comunidad Autónoma en la que se autoricen u otorguen.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 1 anterior, en los restantes supuestos actuarán como puntos de conexión los que a continuación se enumeran por el siguiente orden de aplicación:

[...]

C) Cuando el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias, el rendimiento se atribui-

rá aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:

[...]

*7º En las **anotaciones preventivas** cuando el órgano registral ante el que se produzcan tenga su sede en el territorio de dicha Comunidad Autónoma. Si conforme a las normas del impuesto, la base imponible resulta inferior al valor real de los bienes embargados en todas las Comunidades Autónomas en que se hayan inscrito anotaciones preventivas, se considerará producido en el territorio de cada una de ellas únicamente la parte del rendimiento resultante de repartir a partes iguales el rendimiento total entre todas aquellas. No obstante, si en alguna de las Comunidades Autónomas el valor real de los bienes objeto de la anotación preventiva fuese inferior al importe de la cuota que le corresponda conforme a la regla de reparto expuesta, el rendimiento cedido a dicha Comunidad Autónoma se limitará a la cuota correspondiente a dicho valor, y el rendimiento excedente acrecerá a las restantes Comunidades Autónomas.*

[...]

Artículo 55. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria.

[...]

3. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y

*Actos Jurídicos Documentados sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, **procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.***

[...]"

Este último precepto modifica el criterio establecido en el artículo 103 del RITPAJD (que deviene inaplicable al ir en contra de una norma de rango superior) que, en orden a las reglas de competencia territorial para la presentación de las declaraciones-liquidaciones de los documentos, disponía en su apartado 1.C), regla 7ª, que, en cuanto a las anotaciones preventivas, debía atenderse al lugar de expedición. Asimismo, también invalida la regla de unidad de competencia territorial contenida en el artículo 104 y las normas relativas a las cuestiones de competencia reguladas en el artículo 106, ambos del precitado Reglamento.

En este último sentido se pronuncian las resoluciones a las consultas de la Dirección General de Tributos números V2239-09 y V2404-09.

Reconocimiento de deuda y constitución de hipoteca

(Arts. 8.d); 9.1.a); 10.2.j); 11.1.b); 15.2; 45.I.B.15 del TRLITPAJD)

RESUMEN:

- ❖ **De venir sujeto al IVA goza de la exención propia de las operaciones financieras, de conformidad con el artículo 20.Uno.18 de Ley del IVA, sin perjuicio de la posible tributación de la garantía hipotecaria, que, en su caso, acompañe al reconocimiento, por la cuota gradual de los Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales.**
- ❖ **De venir sujeto a la modalidad de TPO del ITPAJD se liquida, al igual que la cuenta de crédito y el depósito retribuido, como préstamo personal, por lo que, aunque se establezca una hipoteca en garantía del mismo, gozará de la exención establecida en el artículo 45.I.B.15 del TRLITPAJD.**

CONSULTA PLANTEADA

En escritura pública se documenta la comparecencia de una persona física para reconocer adeudar a otra, en concepto de préstamo, la cantidad de 100.000 euros, manifestando que dicha cantidad se corresponde con sucesivas entregas realizadas desde el año 2004. Asimismo, se constituye hipoteca en garantía de su devolución.

¿Cómo tributa la operación?

RESPUESTA

EL RECONOCIMIENTO DE DEUDA

El reconocimiento de deuda es aquel contrato por el que una parte reconoce la existencia de un débito con

otra, asumiendo por ello la obligación de pagarlo.

Tengamos presente que el contrato de reconocimiento de deuda es un contrato abstracto, en que la deuda se independiza del negocio que la origina, por lo que el reconocimiento del deudor y aceptación del acreedor son abstractos.

Así lo dice el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de mayo de 1989, que indicaba que:

“El contrato de reconocimiento de deuda es un contrato abstracto, en que la deuda se independiza del negocio que la origina por lo que el reconocimiento de deudor y aceptación de acreedor son abstractos”

Con mayor claridad lo expresó el TEAC, en Resolución de 20 de noviembre de 1980, al establecer que:

“el reconocimiento de un saldo, efectuado por una entidad en favor de otra, con independencia de que responda al contrato de cuenta corriente entre comerciantes, tiene indudables efectos constitutivos respecto del derecho del acreedor a reclamarlo, siendo el saldo final el “único título de pedir y causa única de deber”, procediendo su liquidación como préstamo personal al ser este el régimen previsto para la cuenta de crédito y el reconocimiento de deuda”

SUJECCIÓN AL IVA O A LA MODALIDAD DE TPO DEL ITPAJD

❖ **De venir sujeto al IVA** goza de la exención propia de las operaciones financieras, de conformidad con el artículo 20.Uno.18 de Ley del IVA, sin perjuicio de la posible tributación de la garantía hipotecaria, que, en su caso, acompañe al reconocimiento, por la cuota gradual de los Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales.

❖ **De venir sujeto a la modalidad de TPO del ITPAJD** se liquida, al igual que la cuenta de crédito y el depósito retribuido, como préstamo personal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.2 del TRLITPAJD, que establece al efecto que:

“Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido.”

Y gozarán, por tanto, de la exención establecida a favor de

los préstamos que se regula en el artículo 45.I.B.15 del TRLITPAJD.

En consecuencia, la operación objeto de la consulta tributará por la modalidad de TPO del ITPAJD, destacando los siguientes elementos de la obligación tributaria:

- **Sujeto pasivo**

El prestatario, esto es, quien reconoce la deuda (artículo 8.d) TRLITPAJD)

Responsable subsidiario (artículo 9.1.a) TRLITPAJD): El prestamista que perciba total o parcialmente los intereses o el capital o la cosa prestada sin haber exigido del prestatario la justificación de haber satisfecho el impuesto.

- **Base de tributación**

El capital de la obligación (artículo 10.2.j) TRLITPAJD)

- **Tipo de gravamen**

El 1 por 100 (artículo 11.1.b) TRLITPAJD).

- **Se aplica la exención del artículo 45.I.B.15 del TRLITPAJD.**

En determinadas ocasiones, dado que en la documentación del reconocimiento de deuda se suele hacer referencia a que las deudas se han contraído anteriormente, como sucede en el supuesto objeto de la consulta formulada, cuando **además se constituye garantía hipotecaria** se ha venido a sostener por la Administración que la constitución de la garantía no reunía los requisitos de simultaneidad que vienen exigidos para la tributación de la operación únicamente por el concepto de “préstamo”.

Opuesta a la anterior posición se situó el TEAR de Valencia que en su Resolución de 29 de diciembre de 1997, que establece, precisamente por el carácter abstracto que tiene el reconocimiento, que:

“El reconocimiento de deuda con garantía hipotecaria efectuado entre particulares está exento tanto por el concepto “reconocimiento de deuda” como por el de “hipoteca”, sin que quepa liquidarlo como “hipoteca posterior al préstamo” por cuanto el hecho de que el reconocimiento de deuda se efectúe y tribute como préstamo no supone necesariamente la previa existencia de un préstamo sino justamente lo contrario, por lo que, siendo un negocio jurídico que despliega sus efectos desde el momento en que el reconocimiento se efectúa no puede entenderse la hipoteca que garantiza al mismo como un acto posterior a la existencia del préstamo”

► Oficina competente en la constitución de fianza en garantía de la ampliación de una hipoteca

(Art 31.2 TRLITPAJD; Art 103.1.1º Reglamento ITPAJD)

RESUMEN: De acuerdo con lo previsto en el artículo 103.1.1º del Reglamento del ITPAJD, corresponde la competencia, en relación con la exacción de una fianza sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, a la oficina en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes, al contenerse en el documento varios hechos imponible, uno de ellos, ampliación del préstamo hipotecario, gravado por la cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de aplicación preferente para la determinación de la competencia territorial.

CONSULTA PLANTEADA

Se plantea cual es la oficina competente en relación con una operación de constitución de fianza en garantía de la ampliación de una hipoteca.

RESPUESTA

En primer lugar, es necesario determinar los hechos imponible que contiene el supuesto planteado.

Estos son los siguientes:

1. **Ampliación de hipoteca** sujeta al gravamen gradual sobre los documentos notariales de la modalidad del impuesto sobre los actos jurídicos documentados que recae sobre los documentos notariales, conforme al artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.
2. **Constitución de fianza en garantía de la ampliación de la**

hipoteca, sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Centrada así la cuestión, se hace necesario establecer cuáles son las normas que atribuyen el rendimiento a una determinada oficina liquidadora.

A estos efectos, el artículo 103 del Reglamento del ITPAJD establece unas normas de atribución del rendimiento que se aplican en base al principio de preferencia.

En este sentido, establece en su apartado 1.1º que:

“a) Siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, a que se refiere el artículo 72 de este Reglamento, será competen-

te la oficina en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos de mayor valor según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En defecto de aplicación de las reglas anteriores, como consecuencia de que el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados a que se refiere el artículo 72 de este Reglamento, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias, la oficina competente se determinará aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:

(...)

*5. Cuando se refiera **exclusivamente** a la constitución de préstamos simples, fianzas (...) “.*

De acuerdo con lo anterior, corresponde la competencia en relación con la exacción de la fianza sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas a la oficina en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes al contenerse en el documento varios hechos imponible, uno de ellos, ampliación del préstamo hipotecario, gravado por la cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de aplicación preferente para la determinación de la competencia territorial.

La misma regla se aplicaría en el supuesto de modificación del plazo y tipo de interés de un préstamo hipotecario.

Escritura de novación subjetiva de deudores

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

RESUMEN: La novación subjetiva de los deudores de un préstamo hipotecario, de forma que responden solidariamente frente al banco el deudor inicial y uno nuevo, se califica como una operación de asunción de deuda.

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

En consecuencia:

- ❖ La operación resultará sujeta a la modalidad de donaciones del ISD.
- ❖ Es sujeto pasivo el deudor donatario.
- ❖ La base imponible será el importe de la deuda que asume gratuitamente el nuevo deudor.

CONSULTA PLANTEADA

Un señor adquiere un bien inmueble como consecuencia de la disolución de una comunidad, subrogándose en la totalidad del préstamo hipotecario que grava el mismo.

En el mismo documento que recoge la citada disolución figura que un tercero asume solidariamente, sin novación, la deuda, aceptando las condiciones estipuladas en la escritura de constitución del préstamo hipotecario y resultando ambos codeudores.

¿Estaría sujeta esta operación al impuesto ITPAJD?

RESPUESTA

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

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

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

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

gratuito e inter vivos a los efectos del ISD a:

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

En este sentido, establece la Resolución de la DGT de 15/09/2008 que:

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

En consecuencia:

- ❖ La operación resultará sujeta a la modalidad de donaciones del ISD.
- ❖ Es sujeto pasivo el deudor donatario.
- ❖ La base imponible será el importe de la deuda que asume gratuitamente el nuevo deudor.

Cuestiones prácticas

En esta sección se desarrolla en detalle un supuesto de tributación directamente relacionado con la gestión tributaria a cargo de las Oficinas Liquidadoras.

87

COOPERATIVAS DE VIVIENDAS

Carmen Alba Calmarza Lorenzo

Subinspector de hacienda. Comunidad de Madrid

PLANTEAMIENTO

El 26 de enero de 2007 la cooperativa de viviendas xxx adquiere un solar para construir vivienda libre¹ por importe de 800.000€.

En misma fecha se solicita un préstamo promotor por importe de 1.600.000€ de capital, constituyéndose garantía hipotecaria sobre el solar por importe de 1.600.000€ de principal más 200.000€ de intereses ordinarios, 200.000€ de intereses de demora y 60.000€ para costas y gastos.

El 20 de noviembre de 2010 se formaliza escritura pública de declaración de obra nueva por importe de 2.000.000€ y división horizontal por la cooperativa así como la distribución del préstamo hipotecario entre las viviendas nuevas resultantes de la división horizontal.

Tributación de los hechos imponible anteriores a efectos del impuesto sobre el valor añadido y el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. implicación de la exención regulada en el art. 45.1.c.15 de la ley de ITPO y AJD.

El artículo 45.1.C.15 de la Ley 1/1993 del ITPO y AJD establece que: “Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados a y b anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones:

(...)

15.- La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

I. APUNTES BÁSICOS SOBRE COOPERATIVAS

La Ley 27/1999 de 16 de julio de cooperativas, clasifica las cooperativas en cooperativas de primer grado y de segundo grado.

El art. 6 de la anterior ley, clasifica como cooperativas de primer grado las siguientes cooperativas:

- ❖ Cooperativas de trabajo asociado.
- ❖ Cooperativas de consumidores y usuarios.
- ❖ Cooperativas de viviendas.
- ❖ Cooperativas agrarias.
- ❖ Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- ❖ Cooperativas de servicios.
- ❖ Cooperativas del mar.
- ❖ Cooperativas de transportistas.
- ❖ Cooperativas de seguros.
- ❖ Cooperativas sanitarias.
- ❖ Cooperativas de enseñanza.
- ❖ Cooperativas de crédito.

El art. 77 de la Ley 27/1999 establece que son cooperativas de segundo grado:

“Las cooperativas de segundo grado se constituyen por, al menos, dos cooperativas. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del 45 % del total de los socios, así como los socios de trabajo”

1.- No se va a utilizar para la resolución de este supuesto vivienda protegida (VPO) debido a que la resolución de los hechos imponible aquí planteados, al construirse VPO quedaría desvirtuada por la aplicación de la exención regulada en el art. 45.1.B12 de la Ley 1/1993 de ITPO y AJD.

Por otro lado, la Ley 20/1990 en los artículos 6 y 7 establece una clasificación a **efectos tributarios** de las cooperativas de primer grado en:

1. COOPERATIVAS PROTEGIDAS
2. COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS

Determinado los beneficios fiscales de cada una de ellas en los art. 33, 34 y 35 de la misma ley.

COOPERATIVAS FISCALMENTE PROTEGIDAS

Se consideraran como cooperativas protegidas, a los efectos de la Ley 20/1990, aquellas entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13.

No obstante lo anterior, las normas contenidas en el Capítulo IV del Título III de esta Ley serán de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de cooperativas correspondiente, aun en el caso de que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS

Se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- a. Cooperativas de trabajo asociado.
- b. Cooperativas agrarias.
- c. Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- d. Cooperativas del mar.
- e. Cooperativas de consumidores y usuarios.

En cuanto a las cooperativas de segundo y ulterior grado se estará a lo dispuesto en el artículo 35.

Los artículos 33, 34 y 35 establecen los siguientes beneficios fiscales para el Impuesto de ITPO y AJD:

“Art. 33: Las cooperativas protegidas disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales:

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención, por

cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto (matrices y copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios), en el artículo 31.1 del texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

- a. Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- b. La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- c. Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.

Art. 34: Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas especialmente protegidas.

Las cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además de los beneficios reconocidos en el artículo anterior, de los siguientes:

1. *En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.*

Art.35: Las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 13 de esta Ley disfrutarán de los beneficios fiscales previstos en el artículo 33.

Las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 13 de esta Ley y que asocien, exclusivamente, a cooperativas especialmente protegidas disfrutarán, además, de los beneficios fiscales previstos en el artículo 34.”

II. CUESTIONES PREVIAS

COOPERATIVA DE VIVIENDAS: ¿COOPERATIVA PROTEGIDA O ESPECIALMENTE PROTEGIDA?

La normativa estatal se aplica teniendo en cuenta el ámbito de aplicación de la Ley 27/1999, a todas aquellas cooperativas que desarrollen su actividad en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle la actividad con

carácter principal, y a las Sociedades Cooperativas que realicen principalmente su actividad en las ciudades de Ceuta y Melilla; asimismo será de aplicación a las sociedades Cooperativas que desarrollen su actividad en Comunidades Autónomas que no dispongan de Ley de Cooperativas propia.

En los últimos años, las Comunidades Autónomas, a excepción de Canarias y las ciudades con estatuto de autonomía Ceuta y Melilla, han aprobado normativas propias dirigidas a legislar el régimen jurídico de las cooperativas.

Cada una de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Asturias, Cantabria, Castilla la Mancha, Castilla León, Cataluña, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, La Rioja, Murcia y Valencia han establecido sus propias leyes autonómicas para cooperativas, así como Navarra y País Vasco en sus propias leyes forales; de tal manera que sus leyes autonómicas se aplican de forma prioritaria a las cooperativas cuyo ámbito de actuación sea el territorio de cada Comunidad Autónoma, estableciéndose la aplicación de forma supletoria de la legislación estatal para todo aquello que no esté regulado por las normativas de cada Comunidad Autónoma.

Determinado lo anterior y en base a la clasificación que hace cada una de las leyes autonómicas para las cooperativas, podemos establecer que para las cooperativas de viviendas que realicen actuaciones en el ámbito de las Comunidades Autónomas de *Aragón, Asturias, Cantabria, Castilla la Mancha, Castilla León, Cataluña, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, La Rioja, Murcia, Valencia, Navarra y País Vasco tendrán la consideración de cooperativas de viviendas protegidas, aplicándose los beneficios fiscales del art. 33 de la Ley.*

En la *Comunidad Autónoma de Canarias* y las ciudades con estatuto de autonomía *Ceuta y Melilla* al no haber aprobado leyes autonómicas propias, aplicarán la normativa estatal de cooperativas -Ley 20/1990 de Cooperativas-, de la que se puede deducir que las cooperativas de viviendas son cooperativas protegidas y por lo tanto de aplicación los beneficios fiscales regulados en el artículo 33.

Especial mención requiere la normativa en materia de cooperativas establecida por la Comunidad Autónoma de Andalucía y la Comunidad de Madrid:

❖ En la Comunidad de Madrid se generó controversia acerca de la consideración a las cooperativas de viviendas como especialmente protegidas, a raíz de la posible interpretación del artículo 104 de la Ley 4/1999 de 30 de marzo de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, por el cual:

“Art.104: Las cooperativas de primer grado pueden adoptar la siguiente tipología:

- a. De trabajadores asociados: Cooperativas de trabajo, de iniciativa social y de comercio ambulante.*
- b. De apoyo empresarial: Rural (cooperativas agrarias y de explotación comunitaria), general (cooperativas de servicios empresariales) o financiero (cooperativas de crédito y de seguros).*
- c. De autoayuda consumidora: Cooperativas de consumidores, de escolares y de viviendas.*
- d. De sectores o funciones sociales especiales: Cooperativas de enseñanza, sanitarias, de transporte, de integración social e integrales.”*

Con esta descripción se podía llegar a la conclusión que en la Comunidad de Madrid se estaban equiparando las cooperativas de consumidores y las cooperativas de viviendas, de tal manera que se pudiera considerar a las cooperativas de viviendas como especialmente protegidas.

Esta tesis no es sostenible, ya que las cooperativas de consumidores, de escolares y de viviendas son tres especies diferentes de cooperativa que engloban el género de cooperativas de autoayuda consumidora, siendo el beneficio fiscal de cooperativa de segundo grado destinado a la especie de cooperativa de consumidores y usuarios y no al género de cooperativas de autoayuda consumidora. Apoya esta conclusión el hecho de que cada una de las especies de las cooperativas venga regulada de manera independiente en los art. 105 a 122 de la Ley 4/1999 de 30 de marzo.

En la misma línea resuelve el TSJ de Madrid en la sentencia de 911/2009 de 7 de julio de 2009.

❖ En la Comunidad Autónoma de Andalucía se aprobó la Ley 2/1999 de 31 de marzo de Sociedades Cooperativas Andaluzas, en el cual, en el artículo 119 se clasifican las cooperativas en:

- a. Cooperativas de primer grado.
- b. Cooperativas de segundo grado o ulterior grado y de integración.

A su vez, las cooperativas de primer grado se clasifican en:

- a. Cooperativas de trabajo asociado.
- b. Cooperativas de consumidores y usuarios.
- c. Cooperativas de servicios.

Disponiéndose en el art. 131.2 de la sección I del capítulo III las diferentes modalidades que pueden adoptar las cooperativas de consumidores y usuarios, entre las que se encuentran las cooperativas de viviendas:

“Art.131.2: Las cooperativas de consumidores y usuarios podrán adoptar una o varias de las siguientes modalidades:

- a. De suministro de artículos de consumo, uso, vestido, mobiliario y demás elementos propios de la economía doméstica.*
- b. De servicios diversos, como restaurantes, transportes, hospitalización, enseñanza y otros similares.*
- c. De suministros especiales, como agua, gas electricidad, en cuyo caso podrán ser también socios las personas físicas y jurídicas que precisen los mencionados suministros para el desarrollo de sus actividades no domésticas siempre que no supongan más de un 25 % del total de socios de la cooperativa.*
- d. De ahorro para el consumo.*
- e. De suministros, servicios y actividades para el desarrollo cultural.*
- f. De viviendas.*
- g. De crédito.*
- h. De seguros.*
- i. Educativas.*

Como consecuencia de la legislación propia de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y para todas aquellas cooperativas de viviendas que tengan su ámbito de aplicación en la Comunidad Autónoma Andaluza, se las considerará como una modalidad de las cooperativas de consumidores y usuarios, por lo que les será de aplicación las bonificaciones del art.34 de la Ley 20/1990 para las cooperativas especialmente protegidas.

¿QUÉ ES EL FONDO DE EDUCACIÓN Y PROMOCIÓN PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS FINES?

El artículo 56 de la Ley 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas define el fondo de educación y promoción .

“El fondo de educación y promoción se destinará, en aplicación de las líneas básicas fijadas por los Estatutos o la Asamblea General, a actividades que cumplan alguna de las siguientes finalidades:

- a. La formación y educación de sus socios y trabajadores en los principios y valores cooperativos, o en materias específicas de su actividad societaria o laboral y demás actividades cooperativas.*
- b. La difusión del cooperativismo, así como la promoción de las relaciones intercooperativas.*
- c. La promoción cultural profesional y asistencial del entorno local o de la comunidad en general, así como la mejora de la calidad de vida y del desarrollo comunitario y las acciones de protección medioambiental.”*

III. ASPECTOS FISCALES

Existen diferentes hechos imponible en el supuesto planteado, que van a ser analizados independientemente, para su posterior resolución:

ADQUISICIÓN DE SOLAR POR LA COOPERATIVA DE VIVIENDAS

La Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido establece en el art. 20.1.20 que estarán sujetos y exentos de IVA:

“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.”

De acuerdo al art.7.5 de la Ley 1/1993 estarán no sujetas a la modalidad de las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial

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

Por lo tanto, la adquisición de solar por cooperativa de viviendas estará sujeta y no exenta de IVA y no sujeta a la modalidad de TPO, no obstante, al cumplir los requisitos del artículo 31.2 de la Ley 1/1993, estará sujeta a la modalidad de AJD.

Considerando a la cooperativa de viviendas como cooperativa protegida, los beneficios fiscales establecidos en el art. 33 de la Ley 20/1990 para el Impuesto de ITPO y AJD son:

- Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.

La adquisición de solar no puede encuadrarse dentro de la exención anterior ya que aunque están adquiriendo un bien, éste no puede integrarse dentro del fondo de educación y promoción, tal y como se ha definido anteriormente.

No procede la exención por el art. 45.1.C)15.

NOTA: Para las cooperativas de viviendas cuya actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, tendrán la consideración de cooperativas especialmente protegidas, por lo que le es de aplicación los beneficios art. 33 y 34 de la Ley 20/1990, por lo que la adquisición de solar quedará sujeta y exenta de la modalidad de AJD por aplicación del art. 45.2.C.15.

❖ BASE IMPONIBLE

El art. 78.1 de la Ley de IVA establece que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

El art. 30 de la Ley 1/1993 determina la base imponible en la modalidad de AJD por el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

❖ TIPO IMPOSITIVO

El art. 90 de la Ley de IVA determina un tipo impositivo general al 18%.

El art. 31.2 de la Ley 1/1993 establece 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.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 %, en cuanto a tales actos o contratos.

CONSTITUCIÓN DE PRÉSTAMO PROMOTOR GARANTIZADO CON HIPOTECA

Los préstamos concedidos por sujetos pasivos de IVA en el ejercicio de su actividad constituyen operaciones sujetas a IVA y exentas por el art. 20.1.18 de la Ley 32/1993.

El art. 7.5 de la Ley 1/1993 y resumiendo estará no sujeto a la modalidad de TPO los hechos impositivos sujetos al IVA.

En relación a la hipoteca en cuanto a su tributación viene establecida en el art. 25 del Reglamento de ITPO y AJD por el que la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.

La hipoteca está no sujeta a la modalidad de TPO, pero sujeta a la modalidad de AJD al constituirse en escritura pública.

No obstante, por el art. 45.1.C) 15 se declara exento de AJD, con independencia de la clasificación de cooperativa que se realice.

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL

Estos dos hechos imponible cumplen los requisitos establecidos en el art. 31.2 de la Ley 1/1993 para proceder a su tributación por la modalidad de Actos jurídicos Documentados.

El art. 33 de la Ley 20/1990 de Cooperativas, no contempla estos dos hechos imponible como una de las causas de exención en ITPO y AJD.

NOTA: Para las cooperativas de viviendas cuya actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, al tener la consideración de cooperativas especialmente protegidas, es de aplicación los beneficios art. 34 de la Ley 20/1990, el cual determina que estarán exentos del ITPO y AJD las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

Tal y como se transcribe el art. 34, no hay determinación acerca de que adquisiciones de bienes y derechos quedan incluidos y/o excluidos, por lo que no puede hacerse ninguna limitación a tal respecto. A tal efecto, las cooperativas de viviendas tienen como objeto procurar a sus socios viviendas y locales, o edificaciones e instalaciones complementarias de las mismas.

Por lo que toda operación que incluya operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios estará exenta.

Si los hechos imponible de declaración de obra nueva y división horizontal dan como resultando viviendas independientes cuyo fin sea el de su adquisición por los socios de la cooperativa, estarán sujetos y exentos por la modalidad de AJD.

❖ BASE IMPONIBLE

El artículo 70 del Real Decreto 828/1995 por el que se aprueba el Reglamento de ITPO y AJD establece en sus apartados 1 Y 2 que la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare y en las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

❖ TIPO IMPOSITIVO

El art. 31.2 de la Ley 1/1993 establece que las primeras copias de escrituras y actas notariales, (...), 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.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 %, en cuanto a tales actos o contratos.

DISTRIBUCIÓN DE LA GARANTÍA HIPOTECARIA ENTRE LAS FINCAS RESULTANTES

La distribución de la garantía hipotecaria realizada posteriormente a la constitución del préstamo hipotecario supone un hecho imponible independiente de la propia constitución del préstamo. Este hecho imponible no puede suponer un hecho imponible que esté sujeto y no exento por la modalidad de TPO tal y como se desprende de los art. 7.1.B) de la Ley 1/1993 y del art. 31.1 del reglamento de ITPO y AJD. Al no estar sujeto a la modalidad de TPO, estará sujeto a la modalidad de AJD.

El art. 33 de la Ley 20/1990 establece para las cooperativas protegidas aplicándose también a las cooperativas especialmente protegidas - la exención en ITPO y AJD *para la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.*

¿Se puede llegar a entender que es posible aplicar la exención anterior al hecho imponible de distribución de la garantía hipotecaria?

El art. 14 de la Ley 58/2003 General Tributaria prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Tal y como se ha transcrito anteriormente el art. 33 de la Ley 20/1990 limita la exención exclusivamente para la constitución y cancelación de préstamos, sin extenderla a los demás hechos imponible de las modalidades de TPO y AJD en el impuesto de ITPO y AJD, siempre que se documenten en escritura pública.

Por lo que, el hecho imponible de DISTRIBUCIÓN DE LA GARANTÍA HIPOTECARIA estará sujeto y no exento en la modalidad de AJD, al cumplir los requisitos del artículo 31.1 de la Ley 1/1993.

❖ **BASE IMPONIBLE**

La base imponible estará formada por la total responsabilidad hipotecaria objeto de distribución.

❖ **TIPO IMPOSITIVO**

El art. 31.2 de la Ley 1/1993 establece que las primeras copias de escrituras y actas notariales, (...), 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.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 %, en cuanto a tales actos o contratos.

IV. RESOLUCIÓN DE SUPUESTO

Se aplica la normativa estatal a efectos del tipo impositivo

COMPRA DE SOLAR

SUJETO Y NO EXENTO DE IVA:

Base imponible: 800.000€

Tipo impositivo: 18%

SUJETO Y NO EXENTO AJD:

Base imponible: 800.000€

Tipo impositivo: 0.5%

CASO PARTICULAR ANDALUCÍA:

SUJETO Y EXENTO DE AJD (ART. 45.2.c)15)

BASE IMPONIBLE: 800.000€

CONSTITUCIÓN PRÉSTAMO HIPOTECARIO

PRÉSTAMO

SUJETO Y EXENTO DE IVA

NO SUJETO A TPO

GARANTÍA HIPOTECARIA

SUJETO Y EXENTO AJD

BASE IMPONIBLE: 2.800.000€

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

SUJETO Y NO EXENTO EN AJD

Base imponible: 2.000.000€

Tipo impositivo: 0.5%

CASO PARTICULAR ANDALUCÍA:

SUJETO Y EXENTO DE AJD (ART. 45.2.c)15)

BASE IMPONIBLE: 2.000.000€

DIVISIÓN HORIZONTAL

SUJETO Y NO EXENTO EN AJD

Base imponible: 2.800.000€

Tipo impositivo: 0.5%

CASO PARTICULAR ANDALUCÍA:

SUJETO Y EXENTO DE AJD (ART. 45.2.c)15)

BASE IMPONIBLE: 2.800.000€

DISTRIBUCIÓN HIPOTECARIA

SUJETO Y NO EXENTO DE AJD.

Base imponible: 2.060.000€

Tipo impositivo: 0.5%

Fiscalidad Local

La Reforma de la Fiscalidad Local (I)

Antonio Álvarez Dumont

Inspector de Hacienda del Estado

1. INTRODUCCIÓN

Cuando el legislador estatal configuró el sistema de financiación local en 1988 seguramente no pensó que su estructura estaría aún vigente 23 años después.

En aquel año la prioridad la constituía, lógicamente, el desarrollo del nuevo modelo de organización política que estableció nuestra Constitución en 1978, con el despliegue del denominado “Estado de las Autonomías”. Esta prioridad ha seguido invariable durante los 23 años posteriores, en los que los sucesivos Gobiernos de la Nación han optado por apuntalar aún más el marco competencial y, sobre todo, el financiero, de estos nuevos Entes Territoriales, relegando, cada vez más a un segundo plano el papel de las Entidades Locales, claves en desarrollo de las aspiraciones de los ciudadanos.

La propia Exposición de Motivos de la Ley 39/1988 era esclarecedora en cuanto a la finalidad de la nueva Ley reguladora del marco económico-financiero de las Corporaciones Locales:

“En este mismo tiempo se produce la gran reforma institucional y legislativa impulsada por la entrada en vigor de la Constitución de 27 de Diciembre de 1978, que exige la adaptación del Estado a la nueva estructura en ella diseñada. Comienza entonces una enorme tarea legislativa de construcción del nuevo modelo de Estado que determina el establecimiento de prioridades sobre todo en el ámbito de la organización territorial, sustancialmente alterada al pasar de un modelo unitario y centralista a otro fuertemente descentralizado e inspirado en el principio de autonomía. En este ámbito, la necesidad más urgente se centra en la construcción del llamado Estado de las Autonomías, lo que induce el aplazamiento temporal de la organización del sector local incluyendo la reforma de las Haciendas Locales.

Se trata de una moratoria cuya necesidad se deriva de la dinámica propia del proceso de implantación de las nuevas fórmulas de convivencia política.

Consolidado el proceso autonómico y sentadas las bases del nuevo sistema de organización territorial del Estado, llega el momento de acometer la tarea pendiente respecto del sector local (...).”

¿Había llegado el momento de las Entidades Locales? A la vista de lo que continuaba señalando la Exposición de Motivos de la Ley, sí:

“Respecto de la segunda de las notas caracterizadoras indicadas, la presente Ley tiene por objeto, desde un punto de vista material, la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera (...)

Por su parte, la suficiencia financiera no solo adquiere su consagración institucional, sino que, además, encuentra en la presente Ley los mecanismos necesarios para poder convertirse en realidad material. A tal fin, y siguiendo el mandato del legislador constituyente, se ponen a disposición de las Entidades Locales, entre otras, dos vías fundamentales e independientes de financiación, cuales son los tributos propios y la participación en Tributos del Estado, que por primera vez, van a funcionar integradamente con el objetivo de proporcionar el volumen de recursos económicos que garantice la efectividad del principio de suficiencia financiera.

Ahora bien, no solo se dotan de contenido los principios de autonomía y suficiencia, sino

que se articulan entre si de tal suerte que ambos se supeditan mutuamente. En efecto, el principio de autonomía coadyuva a la realización material de la suficiencia financiera en la medida en que esta depende en gran parte del uso que las corporaciones locales hagan de su capacidad para gobernar sus respectivas haciendas y, en particular, de su capacidad para determinar dentro de ciertos límites el nivel del volumen de sus recursos propios. Por su parte, la suficiencia financiera enmarca las posibilidades reales de la autonomía local, pues, sin medios económicos suficientes, el principio de autonomía no pasa de ser una mera declaración formal. El sistema diseñado no solo busca, pues, la efectividad de los principios de autonomía y suficiencia financiera en el ámbito del sector local, sino que además pretende que sean los propios poderes locales los que asuman la responsabilidad compartida con el Estado y con las respectivas Comunidades Autónomas de hacer efectivos esos dos principios constitucionales.

En suma, la presente Ley establece un nuevo sistema de recursos de las Haciendas Locales, adecuado a la realidad y a las necesidades de estas, (...).

En definitiva, el legislador configuró el modelo de financiación local con una doble vertiente: la financiera, a través de la configu-

ración de un sistema tributario local específico, con cinco impuestos locales (IBI, IAE, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana) y de la configuración de la participación en los ingresos del Estado (o la denominada PIE).

El legislador de 1988 entendió, por tanto, que este modelo era adecuado a la realidad y a sus necesidades, es decir, que era suficiente en términos financieros.

Ahora bien, la parte fiscal del modelo de financiación de las Entidades Locales en la actualidad es, básicamente, el configurado por el legislador de 1988, con ciertas excepciones (la más relevante la constituye la cuasi-supresión del Impuesto sobre Actividades Económicas desde 2003 para todas las personas físicas y para las personas jurídicas cuyo importe neto de la cifra de negocios fuese inferior al millón de euros).

Siendo esto así, ¿puede, un sistema fiscal configurado hace 23 años, no sólo cumplir adecuadamente con el principio de suficiencia financiera, sino cumplir también con el principio de justicia tributaria en una realidad económica y social bien diferente? La respuesta, evidentemente, sólo puede ser negativa.

Y no se trata sólo de la opinión de quien escribe estas líneas, sino de los diferentes expertos e instituciones

que han tenido ocasión de pronunciarse sobre ello.

Por ejemplo, el Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local señala, al hablar sobre la distribución territorial entre los tres niveles de Gobierno de los recursos públicos que *“la Comisión no pretende concretar cuál debe ser el porcentaje exacto, pues sobre esta cuestión cabrían muchos matices, per o si parece indiscutible que la cantidad de recursos en manos locales son insuficientes y desde hace muchos años no ha experimentado aumento alguno. Ello es indicativo de que el gasto público no ha sido objeto de descentralización a los municipios de modo paralelo a las demandas que la sociedad plantea a sus ayuntamientos.”*

En este incumplimiento del principio de suficiencia financiera tienen una gran importancia las competencias denominadas “impropias” o los gastos de suplencia; es decir, gastos correspondientes a otra Administración (estatal o regional) que, ante la pasividad de ésta, son ejercidos efectivamente por los municipios sin la correspondiente financiación para su cobertura.

Ya el propio Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado en diciembre de 2007 (aprobado por unanimidad de todos los partidos políticos) concluía en su apartado decimosegundo con que *“Existe un cre-*

ciente desajuste entre las funciones que han asumido paulatinamente las entidades locales y las definidas en la legislación básica, las denominadas competencias impropias que generan unos gastos impropios o gastos de suplencia que se corresponden fundamentalmente con políticas sociales (...)". En el mismo sentido se expresa el estudio encomendado por la Federación Española de Municipios y Provincias titulado "La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro".

Por tanto, siendo claro el desajuste existente entre competencias ejercidas por las Entidades Locales y recursos derivados del modelo de financiación local para su adecuada cobertura, es preocupante que el legislador no haya procedido de manera urgente, inmediata, y en paralelo a la reforma del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas realizado en 2009, a la reforma del modelo de financiación de las Corporaciones Locales, para evitar la situación que están padeciendo estas administraciones y su consiguiente efecto en cadena hacia el resto de sectores económicos.

Esta reforma del modelo de financiación local que debe realizarse sin más demora debe ser completo, abarcando tanto el aspecto tributario, como el financiero, el presupuestario y el correspondiente al endeudamiento.

No obstante, el objeto de estas líneas consiste en limitarnos al primero de ellos: al aspecto tributario del nuevo modelo de financiación de las Entidades Locales.

2. REFORMA DEL MODELO DE FINANCIACIÓN LOCAL: ASPECTOS TRIBUTARIOS

La reforma del modelo tributario local debe cumplir con dos principios básicos para las Entidades Locales: con el principio de autonomía, lo que supone dotar a los municipios de mayor capacidad fiscal, del mismo modo que se ha hecho, recientemente, en el caso de las Comunidades Autónomas, y con el principio de suficiencia financiera, aunque este principio no puede verse contemplado de forma aislada sin tener en cuenta la reforma del modelo financiero de la reforma. Ambos aspectos (el tributario y el financiero) deben ser los garantes del cumplimiento de este segundo principio constitucionalmente garantizado.

El dotar de mayor capacidad normativa a los municipios en los tributos locales no debe, necesariamente, identificarse con una propuesta de incremento de la fiscalidad local, ya que esta mayor capacidad fiscal (o corresponsabilidad fiscal) puede traducirse tanto en un incremento de ésta, como en una disminución como, incluso, en un mantenimiento del nivel fiscal municipal, pero con una redistribución de la carga tributaria diferente, en el sentido que decida la Corporación.

Esta propuesta de ampliar la corresponsabilidad fiscal municipal se contiene en la medida tercera del Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, del Senado, que propone lo siguiente:

"Tercera: Mejorar el espacio fiscal propio, con una mayor

autonomía para recaudar los tributos propios. Es necesario canalizar esa autonomía de tal manera que, alejándose de tradicionales políticas de tutela gubernamental o de las propias Comunidades Autónomas, los entes locales tengan capacidad para gastar conforme a sus decisiones y necesidades, así como autonomía para decidir el volumen de ingresos y la carga tributaria. Es necesario, en definitiva, que se compartan no sólo los recursos sino también la capacidad normativa sobre ellos."

Este aumento de la corresponsabilidad fiscal municipal también figura como una de las bases para la reforma de la financiación local en el documento remitido por el Ministerio de Economía y Hacienda a la Federación Española de Municipios y Provincias en julio de 2008.

Por tanto, desde diferentes ámbitos, académico, político e institucional, se demanda una aumento de la corresponsabilidad fiscal municipal, con el objetivo de redimensionar adecuadamente la fiscalidad local a la nueva realidad económica y social derivada de la crisis económica. Todos no pueden estar equivocados.

Ahora bien, esta mayor capacidad fiscal en los tributos locales no debe contemplarse de forma parcial, ya que debe dimensionarse de forma adecuada con la adaptación que, necesariamente, debe realizarse en todos los tributos locales si queremos que estos cumplan con el principio de justicia tributaria.

A continuación procedemos a analizar las diferentes propuestas planteadas desde diversos ámbitos en relación con el nuevo marco fiscal de los tributos locales.

2.1. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Con casi 10.000 millones de euros en 2009¹ el IBI es el impuesto más importante de los cinco exigibles a nivel municipal. En concreto, representa casi el 61 por 100 de los ingresos derivados de estos impuestos; pero lo más relevante es que su importancia relativa ha crecido desde el año 2004 en 12 puntos porcentuales, habiendo pasado desde el 49 por 100 del total de impuestos locales hasta este casi 61 por 100 en 2009.

Es decir, que nos vamos a referir en este apartado del artículo a la principal vía de obtención de recursos propios por parte de los municipios.

Si comparamos el IBI en el conjunto de ingresos municipales, resulta que su importancia sigue siendo relevante, con más de un 16 por 100 sobre los ingresos totales.

Ahora bien, más importante que este peso puramente porcentual del IBI dentro de los ingresos municipales, es la evolución del IBI en los últimos años. ¿Qué han hecho los municipios en relación con el principal impuesto local?

De los datos oficiales se desprende que, en el periodo 2004-2009, los ingresos por IBI ha crecido casi

un 65 por 100, una cifra bastante superior al crecimiento que han experimentado el conjunto de los ingresos municipales, que ha sido de un 52 por 100 en este mismo periodo. No debe ser casualidad que los incrementos mayores del IBI hayan ocurrido tras las elecciones municipales del año 2007, es decir, en 2008 (crecimiento de 17 puntos porcentuales) y en 2009 (crecimiento de 15 puntos porcentuales), en un escenario de crisis económica que lastra los presupuestos municipales y en ausencia de una reforma de la financiación local que en esos momentos parecía inminente e, incluso, vinculada a la reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas.

Centrada así la cuestión, es claro que cualquier reforma del régimen tributario de este impuesto tendrá, necesariamente, una importancia relevante tanto en las arcas municipales, como en el bolsillo de los ciudadanos (en un sentido o en otro).

El legislador configuró el Impuesto sobre Bienes Inmuebles como un impuesto que se exige obligatoriamente por todos los municipios del Estado y que grava el valor de los inmuebles en los términos establecidos en la ley. Este valor de los inmuebles no es otro que el valor catastral, el cual *“no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independien-*

tes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase”.

Efectivamente, la ley señala que el valor catastral no puede superar el valor de mercado, remitiéndose a una Orden del Ministerio de Hacienda para aprobar un coeficiente de referencia al mercado, coeficiente que, por todos es conocido, es del 50 por 100 según establece la Orden del Ministro de Hacienda de 14 de octubre de 1998.

O lo que es lo mismo: el valor catastral no debe superar el 50 por 100 del valor de mercado de los inmuebles.

¿Cuáles son las principales propuestas planteadas hasta el momento en relación a la base imponible del IBI?

Primera: Propuestas relativas a la modificación de la base imponible del impuesto

El Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local del Senado de 2007 señala lo siguiente en su propuesta quinta:

“Respecto a la gestión del catastro cabría la posibilidad de establecer un valor de referencia: supone tener actualizado al año los valores catastrales de todo el país con una proporción próxima a la realidad, pudiendo gravarlo el ayuntamiento completamente o estableciendo un tanto por ciento. Una alter-

¹Haciendas Locales en cifras. Avance 2009 (Ministerio de Economía y Hacienda).

nativa es que el catastro se una con el Registro de la Propiedad y que la gestión y actualización esté en manos de la Comunidad Autónoma a la que corresponda la actualización e incluso el establecimiento del valor de referencia del mercado, descentralizando así los genéricos valores catastrales sin distinción de las peculiaridades de mercado de los distintos territorios del país.”

Es decir, los partidos políticos por unanimidad han propuesto que el valor del inmueble a efectos del IBI debe ser un “valor de referencia”, que no es más que el valor de mercado del inmueble, de tal forma que el valor catastral no tenga que ser revisado cada diez años y ello provoque incrementos de valor muy relevantes entre una Ponencia de Valores y otra, y ello, a pesar del diferimiento en la cuota que permite la ley mediante el cálculo de la base liquidable del impuesto.

No es la única propuesta en este sentido de pivotar el IBI en torno al valor de referencia, ya que el estudio de los expertos en financiación local presentado por la Federación Española de Municipios y Provincias en 2008 (“La Financiación Local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro”) aboga porque “*propuestas como la sugerida desde la Dirección General del Catastro de establecer un valor de referencia de los inmuebles permanentemente actualizado y susceptible de ser utilizado para que los municipios fijen libremente a partir de él las bases imponi-*

bles del IBI supondría una mejora evidente en términos de equidad y autonomía.”

Por tanto, si está disponible una información fiable y completa de los valores de los inmuebles (mediante estudios de mercado oficiales, por ejemplo), ¿qué impediría tener los valores catastrales de los inmuebles permanentemente actualizados en torno a estos valores reales o de referencia?

Siendo el valor de referencia la nueva base imponible del IBI, ello no implica, necesariamente, que sea la base por la que se debe liquidar el impuesto, ya que el Informe de la Ponencia señala que el ayuntamiento puede gravarlo totalmente o establecer un porcentaje sobre el mismo para calcular lo que podría configurarse como la base liquidable del impuesto.

Es decir, que si un inmueble tuviera un valor de referencia de 100, por ejemplo, sería el ayuntamiento el que, en uso de su autonomía municipal, pudiera decidir si somete a gravamen esas 100 unidades monetarias o, por el contrario, solamente una parte proporcional del mismo (que no debería ser inferior, en ningún caso, al 50 por 100, como similitud con el coeficiente RM actual de la Orden de 1998).

Las ventajas de esta propuesta son importantes: todos los inmuebles del país (o, en su defecto, los de los municipios en los que se encuentren disponibles estudios de mercado lo suficientemente completos para poder implementar la medida) contarían con una valoración del parque inmobiliario

actualizada, completa, y comparable entre sí. Además, ello evitaría la situación que se da en la práctica de que haya municipios cuyos valores catastrales daten aún del año de implantación del IBI (1990). No existiría esta reticencia a la realización de las revisiones catastrales que establece la ley, ya que existiría un valor de referencia (de mercado) permanentemente actualizado en todo el territorio nacional.

El principal inconveniente de la propuesta planteada sobre este nuevo valor de referencia es el del régimen de transición de un sistema basado en el valor catastral estático (actual) a un sistema basado en un valor de mercado dinámico (nuevo). Deberían realizarse los ajustes oportunos para que el tránsito de uno a otro sistema fuese lo más pacífico posible.

Un ejemplo puede alumbrarnos al respecto.

Ejemplo de transición del valor catastral al valor de referencia

Años	IBI ACTUAL					IBI VALOR REFERENCIA					
	Valor Catastral	Base Liquidable	Tipo	Cuota	Incremento cuota (%)	Vreferencia (BL máxima)	BL mínima 50%	Tipo sin cambios (0,650%)	Cuota mínima (tipo 0,650%)	Reduccion Tipo	Cuota Mínima (reducc. Tipo)
1998	20.000	11.000	0,650%	72	10,0%	20.000					
1999	20.000	12.000	0,650%	78	9,1%	20.000					
2000	20.000	13.000	0,650%	85	8,3%	20.000					
2001	20.000	14.000	0,650%	91	7,7%	20.000					
2002	20.000	15.000	0,650%	98	7,1%	20.000					
2003	20.000	16.000	0,650%	104	6,7%	20.000					
2004	20.000	17.000	0,650%	111	6,3%	20.000					
2005	20.000	18.000	0,650%	117	5,9%	20.000					
2006	20.000	19.000	0,650%	124	5,6%	20.000					
2007	20.000	20.000	0,650%	130	5,3%	20.000					
2008	40.000	22.000	0,650%	143	10,0%	40.000					
2009	40.000	24.000	0,650%	156	9,1%	40.000					
2010	40.000	26.000	0,650%	169	8,3%	40.000					
2011	40.000	28.000	0,650%	182	7,7%	40.000					
2012	40.000	30.000	0,650%	195	7,1%	86.595	43.297	0,650%	281	0,450%	195
2013	40.000	32.000	0,650%	208	6,7%	88.326	44.163	0,650%	287	0,471%	208
2014	40.000	34.000	0,650%	221	6,3%	90.093	45.046	0,650%	293	0,491%	221
2015	40.000	36.000	0,650%	234	5,9%	91.895	45.947	0,650%	299	0,509%	234
2016	40.000	38.000	0,650%	247	5,6%	93.733	46.866	0,650%	305	0,527%	247
2017	40.000	40.000	0,650%	260	5,3%	95.607	47.804	0,650%	311	0,544%	260
2018	48.760	40.876	0,650%	266	2,2%	97.520	48.760	0,650%	317	0,545%	266
2019	48.760	41.752	0,650%	271	2,1%	99.470	49.735	0,650%	323	0,546%	271
2020	48.760	42.628	0,650%	277	2,1%	101.459	50.730	0,650%	330	0,546%	277
2021	48.760	43.504	0,650%	283	2,1%	103.489	51.744	0,650%	336	0,546%	283
2022	48.760	44.380	0,650%	288	2,0%	105.558	52.779	0,650%	343	0,547%	288
2023	48.760	45.256	0,650%	294	2,0%	107.669	53.835	0,650%	350	0,546%	294
2024	48.760	46.132	0,650%	300	1,9%	109.823	54.911	0,650%	357	0,546%	300
2025	48.760	47.008	0,650%	306	1,9%	112.019	56.010	0,650%	364	0,546%	306
2026	48.760	47.884	0,650%	311	1,9%	114.260	57.130	0,650%	371	0,545%	311
2027	48.760	48.760	0,650%	317	1,8%	116.545	58.272	0,650%	379	0,544%	317

En el cuadro anterior figura un ejemplo de un inmueble de 40.000 euros de valor catastral (año de la última revisión de valores 2008), y cuyo tipo impositivo de los inmuebles urbanos es del 0,650 por 100.

Como puede observarse en el cuadro, cada periodo de diez años (en 1998, 2008 y 2018) se producen “saltos” de valor catastral, dado que el valor catastral es estático, a pesar de la actualización que realiza la Ley de Presupuestos Generales del Estado en la mayoría de los casos. El régimen de determinación de la base liquidable del impuesto permi-

te que este incremento de valores tan importante que se produce en el momento de la revisión se integren de forma progresiva en diez años (hasta la siguiente revisión, momento en el que se vuelve a reproducir el mismo problema).

De este modo, incluso manteniendo el tipo impositivo constante, la cuota del IBI se ve incrementada por este diferimiento del incremento de valor (un 10 por 100 en 2008, un 9,1 por 100 en 2009, etc.).

Pues bien, si en el año 2012, por ejemplo, se implementase el

valor de referencia en el IBI, y dicho valor fuese de 86.595 € (valor catastral de 2008 elevado a valor de mercado y actualizado con un índice de precios del 2 por 100 anual), ello supondría que cada año dicho valor quedaría permanentemente actualizado. Así, en 2013 el valor de referencia sería de 88.326 € (suponiendo un índice de revalorización del 2 por 100), en 2014 de 90.093 € (suponiendo la misma revalorización), y así sucesivamente.

Ahora bien, ello no tiene que identificarse, necesariamente, con

la base sometida a gravamen (base liquidable), ya que la propuesta consiste precisamente en que sea el municipio el que decida que porcentaje de ese valor de referencia desea someter a tributación.

Si el porcentaje mínimo a aplicar sobre el valor de referencia se fija en el 50 por 100, por ejemplo, de ahí resulta la columna denominada “BL mínima 50%”.

Es cierto que si el municipio desea aplicar el mismo tipo a esta base liquidable mínima del 50 por 100 del valor de referencia, ello implicaría que la cuota del IBI a pagar con el nuevo sistema fuese superior a la del sistema vigente, lo que podría ser no aceptable por algún municipio. Pero esta situación queda resuelta en la medida en que el municipio en cuestión puede reducir el tipo de gravamen hasta el tipo que le permita obtener la misma cuota del IBI que obtendría con el sistema actual.

Ahora bien, esta compensación mediante la rebaja del tipo será diferente en la multitud de inmuebles del municipio (ya que la reducción del tipo debe ser general para todos ellos): para unos el efecto será neutro y para otros positivo o negativo.

Puede ocurrir, efectivamente, que el tipo del municipio sea ya tan bajo que no permita nuevas reducciones del mismo por estar muy cerca del mínimo legal o que la implementación del valor de referencia se haga en un momento muy alejado de la última revisión catastral, lo que podría provocar que la rebaja del tipo, unida a la fijación como porcentaje a aplicar

sobre el valor de referencia del mínimo (50 por 100) no sea suficiente para evitar que la cuota del IBI pueda verse incrementada.

Este problema puede quedar solventado si se establece alguna norma de derecho transitorio que permita, en determinados casos, fijar o bien un porcentaje a aplicar sobre el valor de referencia inferior al 50 por 100 o bien un tipo impositivo inferior al 0,400% actual.

Para finalizar este apartado, únicamente recordar que el propio Informe de la Ponencia del Senado apunta una alternativa al valor de referencia anteriormente citado (y calculado por la Dirección General del Catastro): “(...) *que el catastro se una con el Registro de la Propiedad y que la gestión y actualización esté en manos de la Comunidad Autónoma a la que corresponda la actualización e incluso el establecimiento del valor de referencia del mercado, descentralizando así los genéricos valores catastrales sin distinción de las peculiaridades de mercado de los distintos territorios del país.*”

Segunda: Propuestas relativas a la modificación del régimen de beneficios fiscales

El IBI contiene una serie de beneficios fiscales de carácter obligatorio para las entidades locales, muchos de los cuales se han recogido en la ley por acarreo histórico y que en ocasiones socavan el principio constitucional de generalidad en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Me explico.

¿Hay algún motivo objetivo para que los aeropuertos, por ejemplo, tributen por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y las estaciones ferroviarias estén exentas del mismo?

¿Por qué ciertos establecimientos de lujo ubicados en edificios histórico-artísticos están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y, en cambio, una modesta vivienda u otro establecimiento que se encuentre en otro edificio de la ciudad tributa plenamente por el IBI?

¿Por qué motivo los ciudadanos de cualquier municipio tienen que soportar, con cargo a sus impuestos, el coste estas exenciones fiscales obligatorias?

Hasta el momento, la respuesta a estos interrogantes sigue siendo un “misterio fiscal”.

Precisamente por ello, tanto el propio Informe de la Ponencia sobre Financiación Local del Senado de 2007 como el estudio de los expertos de la Federación Española de Municipios y Provincias de 2008 defienden su estudio y reconfiguración, reduciendo estos beneficios a los estrictamente necesarios por razones de justicia y de equidad.

Esta minimización de los beneficios fiscales obligatorios en el IBI supondría un incremento de la recaudación por el IBI, con el consiguiente rechazo por parte de quien antes gozaba de aquéllos y ahora no, por lo que cabrían otras dos posibilidades más:

- a. Compensación financiera del Estado-legislador a las Entidades Locales por el coste de

estos beneficios fiscales, en aplicación de lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

Esta compensación financiera del Estado es complicada de articular en un momento económico tan difícil como el actual, pero es el auténtico sentido que debe darse al denominado principio de lealtad institucional en materia financiera entre administraciones.

- b. Conversión de todos (o parte) de los beneficios fiscales obligatorios en potestativos para las Entidades Locales, reforzando de este modo tanto su autonomía como su suficiencia financiera.

Esta segunda propuesta tiene, evidentemente, más posibilidades de éxito que las dos anteriores (la minimización de estos beneficios fiscales o su compensación financiera a los municipios), ya que supone trasladar al municipio la “patata caliente”, si se me permite la expresión. Es decir, que sean los propios municipios los que, en uso legítimo de su autonomía, decidan si desean mantener, modificar o incluso eliminar todos o alguno de los beneficios fiscales que hoy son de carácter obligatorio.

Son ellos los que deben decidir, políticamente, si desean obtener más o menos recursos financieros por el IBI reduciendo o conservando los actuales beneficios fiscales establecidos en la ley estatal.

Tercera: Propuestas relativas a la modificación de los tipos impositivos

En materia de tipos impositivos, el tipo mínimo del IBI urbano es el 0,4 por 100 y el máximo el 1,1 por 100, pudiendo llegar hasta el 1,3 por 100, dependiendo del tipo de municipio.

Pues bien, el marco normativo actual permite a los municipios aprobar dos tipos diferentes:

- a. un tipo general, aplicable a lo totalidad de los inmuebles que no estén gravados con un tipo diferenciado.
- b. un tipo diferenciado (que puede ser distinto, a su vez, en cada uno de los usos catastrales), que sólo puede aplicarse a los inmuebles no residenciales y, como máximo, al 10 por 100 de los inmuebles de mayor valor catastral dentro de cada uso.

Este tipo diferenciado no puede aplicarse al suelo no edificado, ya que la literalidad de la norma señala que debe atenderse “a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones”, y el suelo no está catalogado como construcción en el Real Decreto 1020/1993².

Con la actual regulación, se aplica (prescindiendo de los tipos diferenciados que afectan a una parte muy reducida del parque inmobiliario total del municipio) el mismo tipo impositivo a los inmuebles de escaso como a los de elevado valor catastral.

Por tanto, no puede incidirse en la progresividad del impuesto, de tal forma que aquellos inmuebles de menor valor catastral puedan tributar a un tipo reducido y los de mayor valor a un tipo más elevado, siempre y cuando así lo decidiera el municipio correspondiente.

Es cierto, como ha señalado el Tribunal Constitucional, que la progresividad fiscal a que se refiere el artículo 31 de la Constitución debe serlo del conjunto del sistema tributario, sin que sea necesario que lo sean todos y cada uno de los tributos. Pero no es menos cierto que, modificar un impuesto como el IBI en el sentido de otorgarle este matiz de progresividad debe ayudar a conseguir la realización efectiva de este principio constitucional, máxime si tenemos en cuenta la reciente supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esta propuesta de establecimiento de tipos diferentes progresivos por tramos de valor catastral ha sido respaldada de forma unánime en el seno de la Federación Española de Municipios y Provincias.

Ahora bien, de prosperar esta iniciativa, quizás lo más razonable

²Norma 24 del Real Decreto 1020/1993.

sería que los municipios pudieran establecer tipos diferentes sobre algunos tramos de valor catastral, por ejemplo, sobre cuatro o cinco tramos, evitando una maraña reguladora de los mismos en las correspondientes ordenanzas fiscales. Serían los propios municipios los que, al igual que ya ocurre hoy con los tipos diferenciados, pudiesen fijar estos tramos mediante la determinación del umbral de valor catastral que decidieran.

En materia de tipos impositivos, debemos comentar tres temas más.

El primero de ellos se refiere a la imposibilidad actual, tal y como acabamos de comentar, de aplicar un tipo diferenciado más elevado que el general al suelo no construido. No parece lógico, ni mucho menos, que un suelo de un valor catastral muy elevado retenido de forma especulativa, por ejemplo, pueda tributar de igual forma (al tipo general) que lo hace una vivienda modesta.

Por tanto, debería procederse a la modificación de este precepto legal para posibilitar también, en estos casos, la aplicación de los tipos diferenciados del IBI.

El segundo tema es el de la posible revisión o incluso eliminación del límite del 10 por 100 de los inmuebles de mayor valor catastral para la aplicación, precisamente, de los tipos diferenciados del IBI.

También este tema ha sido respaldado desde la Federación Española de Municipios y Provincias y pretende reducir la limitación legal; esto es, que el límite para aplicar el tipo diferenciado sea mayor que ese 10 por 100 de los

inmuebles de mayor valor catastral o incluso, que desaparezca. En este caso, debería, también posibilitarse a los municipios para que pudieran establecer diferentes tramos (en este caso, por ejemplo 2 ó 3 tramos, ya que el número de inmuebles sería mucho menor) para poder establecer tipos diferenciados progresivos.

El tercer tema es el de la aplicación actual de los tipos diferenciados con el límite del 10 por 100 de los inmuebles de mayor valor para cada uso. Se trata de un tema que ha pasado desapercibido pero que puede suponer un contrasentido, en la medida en que en la actualidad, el inmueble que corresponde, por ejemplo, al grupo del 89 por 100 de los inmuebles de mayor valor catastral del uso, por ejemplo, edificio singular (y por tanto, excluido de la posibilidad de aplicar un tipo diferenciado más elevado), tributaría mucho menos que un inmueble de menor valor catastral pero que, por estar englobado en otro uso catastral (por ejemplo, uso industrial), pertenece al 10 por 100 de los inmuebles de mayor valor de este uso industrial.

Lo más razonable sería, si se pretende mantener el límite del 10 por 100 para aplicar los tipos diferenciados en el IBI, que se tribute por este tipo (único en este caso, salvo que se admitiera la posibilidad de establecer tramos de valor catastral en este caso) al 10 por 100 de los inmuebles de mayor valor pero sin distinguir el uso.

El único inconveniente sería el que, de este modo, el municipio no podría incidir fiscalmente de dife-

rente manera sobre cada uno de los usos catastrales (comercial, industrial, deportivo, etc.) del municipio. Pero la equidad fiscal quedaría reforzada con esta propuesta de modificación.

Para finalizar con las propuestas relativas al tipo del IBI, es preciso hacer una mención a la situación de la vivienda habitual.

El informe de los expertos presentado por la Federación Española de Municipios y Provincias aboga porque *“la vivienda habitual debería ser gravada en menor medida que otros inmuebles residenciales, al menos en aquella parte de su valor que se considere amparada por la protección que brinda el art. 47 de la Constitución”*.

Lo primero que debe ponerse encima de la mesa es el problema que puede plantear, desde el punto de vista de gestión, el delimitar cuando estamos en presencia de la vivienda “habitual”. Podría acudir al domicilio fiscal del contribuyente que conste en la AEAT, pero ello ocasionaría problemas en los cambios recientes de titularidad, además de que produciría problemas de gestión en el caso de las viviendas arrendadas.

Quizás lo más sencillo, desde el punto de vista de la gestión municipal, sería el aplicar a todos los inmuebles de uso “residencial” un tratamiento tributario especial.

Para ello, se debería determinar, a nivel nacional, cual es el nivel mínimo de vivienda constitucionalmente garantizado. Es decir, especificar un determinado número de metros cuadrados mínimo considerado como una vivienda

mínimamente digna y este valor multiplicarlo en cada municipio por el valor catastral (o de referencia) medio de cada metro cuadrado. Ello daría como resultado el valor mínimo de una vivienda que debe ser objeto de un tratamiento diferente del resto de valor del inmueble residencial, por ejemplo, mediante la aplicación de un tipo impositivo reducido (parecido al tipo super-reducido del IVA para ciertos productos de primera necesidad). El exceso de valor sobre este valor mínimo debería tributar al tipo general común que haya establecido el municipio.

Este tratamiento especial debería darse a todos los inmuebles del municipio (arrendados o no), evitando así el problema de gestión de la vivienda habitual. La única excepción debería ser la vivienda desocupada, por lo que nos remitimos a los comentarios relativos a este tipo de inmuebles.

Cuarta: Propuestas relativas a la configuración real versus personal del IBI

Quizás el debate más interesante, desde el punto de vista hacendístico, sea el que gira en torno a la estructura propia del IBI, es decir, el que se refiere a si el impuesto debe seguir siendo, como hasta ahora, un impuesto real o, si por el contrario, debe transformarse en un impuesto más cercano al elemento personal.

El tema no es nuevo. Ya con ocasión de la tramitación de la Ley de Capitalidad de Madrid en 2005 se barajó esta posibilidad de convertir el tributo en un impuesto, si no

personal, sí con una base personal muy relevante. Como todos sabemos, finalmente, la Ley de Capitalidad de Madrid aplazó su parte económica-financiera hasta el momento en el que se reformase de forma global el sistema de financiación del conjunto de las Corporaciones Locales.

El propio Libro de los Expertos de la Federación Española de Municipios y Provincias de 2008 reconoce estas dos posturas claramente opuestas (impuesto real versus impuesto personal), decantándose por seguir configurando el impuesto como un impuesto estrictamente real.

La razón fundamental que esgrimen los expertos para ello es que *“al tratarse de un único elemento patrimonial y no acumularse con otros activos patrimoniales para medir la efectiva capacidad económica del contribuyente, no admite técnicamente elementos de personalización de la carga tributaria sin complicar excesivamente la gestión, liquidación y control del tributo”*.

Lo primero que habría que aclarar es que ya se ha producido, en la configuración actual del IBI, una línea de personalización del tributo, a través de la bonificación aplicable a las familias numerosas. Si esta bonificación tiene su base en elementos personales del gravamen (el tener 3 o más descendientes), ¿qué motivo impide ahora profundizar en la línea de personalización del gravamen?

Esto es tanto más importante en la medida en que, tras el boom inmobiliario, los valores catastrales

de los inmuebles se han visto incrementados de manera notable en todo el territorio nacional, lo que suele traer consigo importes de cuotas por el impuesto ciertamente importantes en muchos casos.

Por tanto, no debería descartarse por razones teóricas el establecimiento de algún otro elemento personal en el IBI para adecuarlo a la realidad económica y social actual. Los ciudadanos difícilmente podrían entender que, basándonos en argumentos teóricos, descartemos el establecer este tipo de mecanismos tributarios que permiten adaptar el impuesto a la capacidad económica del contribuyente.

Estos elementos de personalización del gravamen se han concretado en la propuesta de creación de una nueva bonificación de hasta el 50 por 100 en la cuota del impuesto exclusivamente para la vivienda habitual para *“los contribuyentes en los que concurren determinadas circunstancias determinantes de la capacidad económica de los mismos”* formulada por el Ayuntamiento de Madrid como alternativa a la planteada por los expertos en ese momento.

Es decir, se propone que los contribuyentes con menor capacidad económica puedan obtener de los municipios que así lo decidan una bonificación de hasta el 50 por 100 del IBI. Es cierto que ello complica la gestión del impuesto, ya que, además del requisito de que se trate de la vivienda habitual, lo más lógico sería comprobar ciertos requisitos de renta que debería determinar la correspondiente Ordenanza Fiscal para

determinar si procede o no la bonificación.

También podría pensarse, por ejemplo, en vincular esta nueva bonificación, por ejemplo, a las viviendas habituales de menor valor catastral (o de referencia, si prosperase la propuesta relativa a la base imponible), y siempre que el contribuyente no tuviera más inmuebles, al menos, en el mismo municipio (aunque podría estudiarse la viabilidad de que la propuesta tuviera en cuenta el resto de inmuebles, con independencia del lugar de residencia). Es cierto que la casuística concreta puede complicar la realidad de la gestión enormemente, pero ello no debe ser el motivo que justifique el rechazo de una propuesta de reforma.

Si se vincula la nueva bonificación por capacidad económica a la “renta”, debería computarse la renta de los empadronados en la vivienda habitual objeto de aquélla. Lo más práctico quizás sería que se consensuase un concepto de “renta” único para todo el territorio nacional en función de la información disponible en la AEAT, para a partir de él, que fuesen los municipios los que determinasen, en uso de su autonomía, el umbral de renta familiar por debajo del cual fuese aplicable la nueva bonificación municipal.

Esta nueva bonificación del 50 por 100 por capacidad económica, junto con la propuesta de la aplicación de tipos impositivos progresivos según tramos de valor catastral es lo que se ha venido en denominar “IBI social”, un IBI más

adaptado a la nueva realidad económica y social.

Quinta: Propuestas relativas a los inmuebles desocupados

La redacción literal del artículo 72.4 del Texto Refundido deja en manos del desarrollo reglamentario la posible aplicación del recargo establecido en la ley desde 2003, al señalar que *“Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del impuesto.”*

Este desarrollo reglamentario debe serlo por parte del legislador estatal que es el que habilita al mismo, y tras más de ocho años no ha sido posible el mismo.

Quizás exista una falta de compromiso para llevar a cabo una regulación como la que exige este precepto de la Ley de Haciendas Locales, ya que, es cierto que sería muy litigioso determinar cuando un inmueble se encuentra desocupado de forma “permanente”, a pesar de algunas propuestas relativas a vincularlo con el consumo de luz, agua, etc.

Pero quizás, la solución la tengamos justamente delante de nosotros. Se trata del IRPF. En este impuesto debe tributarse por la renta imputada derivada de inmuebles (excluido el suelo) que no estén arrendados y no constituyan la vivienda habitual del contribuyente (por ejemplo, las segundas residencias).

Podría pensarse en vincular esta desocupación de los inmuebles a partir del segundo inmueble declarado desocupado en el IRPF (excluyendo el gravamen, por ejemplo, de las segundas residencias) por un periodo de tiempo superior a los 183 días al año.

Es decir, si un inmueble del que es propietario un determinado contribuyente no es una segunda residencia y no se encuentra arrendado durante más de 183 días al año, podría establecerse la calificación a efectos de la fiscalidad municipal de inmueble “desocupado”.

Para ello, debería modificarse este artículo 72.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales para suprimir el inciso “permanentemente”, y adaptarlo a la anterior propuesta.

Ahora bien, si lo que se pretende es que, efectivamente, el inmueble se encuentre desocupado de forma permanente para que sea de aplicación el recargo, debería computarse un periodo de tiempo mayor que el de los 183 días de desocupación para ello, aunque es muy probable que si se exigen los 365 días de desocupación, pudiera evitarse el recargo con contratos de arrendamiento de unos pocos días de duración.

Desde el punto de vista de la gestión del recargo, su vinculación con la imputación de renta inmobiliaria en el IRPF implica que el recargo debería ser liquidado a los dos años desde que se produjo la desocupación, sobre la cuota del IBI de aquél ejercicio y dirigido a quien era el contribuyente en aquel momento.

Sexta: Propuestas relativas a su interiorización en otros impuestos

Cuando se debate sobre las diferentes propuestas de modificación del principal impuesto local, se suele pasar por alto un tema que me parece importante y que, con el paso del tiempo, lo será aún más. Me estoy refiriendo a la visibilidad del tributo local y a la dificultad para atender su pago mediante un pago único.

Hemos comentado anteriormente el incremento que han experimentado los ingresos por IBI en los últimos años, lo que unido a que el pago del impuesto suele realizarse de una sola vez o, como ocurre en otros casos, en dos pagos anuales, no hay duda de que resulta un esfuerzo financiero adicional para las familias atender a su pago.

Independientemente de que deban implementarse más facilidades de pago del impuesto (pagos domiciliados mensuales, o bimensuales), tal y como ocurre con el resto de gastos ordinarios de las familias, quiero centrarme en una posibilidad que ha sido planteada recientemente por el Ayuntamiento de Madrid..

Se trataría de la modificación legal necesaria para permitir la integración del IBI en el IRPF para las personas físicas. No se trata de establecer ningún recargo en el IRPF, sino de incorporar a este impuesto un importe de renta equivalente a la cuota que representaría el IBI.

Esta propuesta podría articularse, por ejemplo, mediante la imputación de una renta teórica para todos los inmuebles, adicional a la

que hoy se aplica exclusivamente en IRPF a los inmuebles no arrendados y que no sea la vivienda habitual (el 1,1 por 100 sobre el valor catastral actual).

De esta forma, todos los inmuebles de un determinado contribuyente generarían una imputación de renta teórica en IRPF aplicando el porcentaje de imputación que decidiera el municipio (entre un mínimo y un máximo) sobre el valor catastral del inmueble, por lo que la colaboración de la Dirección General del Catastro seguiría siendo fundamental.

Esta renta teórica de cada inmueble podría ser gravada, por ejemplo, al tipo medio del IRPF del contribuyente y el importe resultante iría destinado en su integridad al municipio correspondiente; o, si se prefiere, podría gravarse con una tarifa especial.

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

Justo Alberto Roibal Hernández

*Director General de
la Agencia Tributaria de Baleares*

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

Blanca Irene Montero García

Directora 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 Máñez

Director General de Tributos de Madrid

Antonio Sergio Sánchez-Solís de Querol

*Secretario General 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*

Suscripciones OL



La **REVISTA TRIBUTARIA OL** constituye un servicio de apoyo a la gestión tributaria desarrollada por las Oficinas Liquidadoras a cargo de los registradores de la propiedad y mercantiles, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La suscripción a la revista comprende un boletín quincenal (23 al año) y una revista bimestral (6 al año). Ahora puede suscribirse por tan sólo **100€** + 4% de IVA, recibiendo en su domicilio los ejemplares de la **REVISTA OL**, y nuestro boletín quincenal **BIT** en su correo electrónico.

☐ **SÍ** deseo suscribirme a OL,
REVISTA TRIBUTARIA DE OFICINAS LIQUIDADORAS

FORMA DE PAGO MEDIANTE INGRESO EN CUENTA

NOMBRE Y APELLIDOS

ACTIVIDAD DNI/NIF

DOMICILIO

C. POSTAL [][][][][] LOCALIDAD

PROVINCIA

TELÉFONO [][][][][][][][] FAX [][][][][][][][][][]

CORREO ELECTRÓNICO

Concepto: SUSCRIPCION REVISTA OL

Entidad bancaria: BANESTO

Cuenta: [0][0][3][0] - [1][0][3][1] - [5][0] - [0][0][1][2][0][2][2][7][1]

FIRMA TITULAR

FIRMA TITULAR:

Cumplimente con MAYÚSCULAS todos los datos de este boletín.

Envíe los datos que se solicitan en este boletín mediante correo postal a REVISTA OL, Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.

También puede enviar sus datos mediante correo electrónico a revistatributaria@corpme.es o al fax 91 411 21 28.

Deberá adjuntar una copia del justificante de ingreso.

Los datos que nos facilite se incluirán en un fichero responsabilidad del Colegio de Registradores de acuerdo con la vigente normativa sobre protección de datos personales. Usted tiene derecho a acceder a esta información y cancelarla o modificarla en caso de ser errónea, dirigiéndose a REVISTA OL; Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.