

# OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

ENERO / FEBRERO 2012

SERVICIO DE  
COORDINACIÓN  
OO.LL.

<b>Temas Fiscales</b>	▶ 4
<b>Sentencias y Consultas DGT</b>	▶ 18
<b>Resoluciones TEAC</b>	▶ 40
<b>Consultas OL</b>	▶ 50
<b>Cuestiones Prácticas</b>	▶ 57
<b>Fiscalidad Local</b>	▶ 65

DIRECTOR:

**Vicente Carbonell Serrano**

Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras

COORDINADOR:

**Carlos Colomer Ferrándiz**

Director del Departamento Fiscal

EQUIPO DE REDACCIÓN

**Javier Irazo Molinero**

Inspector de Tributos

**Loyola Sanchiz Garés**

Inspectora de Tributos

**Pedro Irigoyen Barja**

Inspector de Tributos

CONSEJO DE REDACCIÓN

**Luis Fernández del Pozo**

Director del Servicio de Estudios Registrales

**Belén Madrazo Meléndez**

Directora del Servicio de Consumidores y Usuarios y de Medio Ambiente

**María de los Reyes**

**Muñiz Grijalvo**

Coordinadora Territorial de OO.LL. de Andalucía Occidental

**Cesar Alfonso Frías Román**

Coordinador Territorial de OO.LL. de Andalucía Oriental

**M<sup>a</sup> del Carmen**

**Jerma 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 Lalande**

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

**David Suberviola Díaz**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cantabria

**Andrés Juez Pérez**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla La Mancha

**José Miguel**

**Tabares Cuadrado**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla y León

**Joaquín José**

**Rodríguez Hernández**

Director del Servicio de Sistemas de Información

**Luis Alfredo Suárez Arias**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cataluña

**Cristina Martínez Ruiz**

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de la Comunidad Valenciana

**Luis José Moreno Camacho**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Extremadura

**Cristina Rollán Salgado**

Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Galicia

**Fernando Carabaña Aguado**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de La Rioja

**Reynaldo Vázquez**

**de Lapuerta**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Madrid

**Eduardo Cotillas Sánchez**

Coordinador Autonómico de OO.LL. de Murcia

**Antonio Luis 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

## TEMAS FISCALES

- TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE EXTINCIÓN, TOTAL O PARCIAL, DE COMUNIDAD ..... [4]  
*Manuel Parga López. Registrador de la Propiedad*
- SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS ..... [8]  
*Arantazu López Romero. Licenciada en Derecho. Master en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA*  
*Gregorio Miguel Iturgoyen Fuentes. Licenciado en Derecho. Master en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA*

## SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Expediente de dominio de una finca y acta de notoriedad por falta de concordancia con el Registro..... [18]
- Asunción de deuda ..... [19]
- Constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo ..... [19]
- Cálculo de la base imponible en una constitución de fianza no simultánea a la constitución de un préstamo ..... [20]
- Determinación de la base imponible en una concesión administrativa ..... [20]

### IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Realización de un canje de valores con toma de control de una sociedad con activo principalmente inmobiliario..... [21]
- Escisión de dos ramas de actividad que se aportan a dos sociedades de nueva constitución..... [21]

### IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Condiciones suspensivas en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados ..... [22]
- Disolución de comunidad sobre una vivienda adjudicándose a uno de los comuneros que compensa en metálico con aplazamiento del pago ..... [23]
- Modificación de la propiedad horizontal consistente en transformar dos viviendas en tres ..... [24]
- Distribución de responsabilidad hipotecaria ..... [25]

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

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

revistatributaria@corpme.es

# índice

- Derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turísticos..... [25]
- Normativa valenciana. Aplicación del tipo reducido en la adquisición de un solar para la construcción de vivienda habitual..... [26]
- Ámbito de la exención de las formas de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos..... [26]
- Reparcelación voluntaria de terrenos que componen un plan de actuación urbanística..... [27]
- Escritura de declaración de obra nueva por una cooperativa especialmente protegida..... [27]

## CUESTIONES COMUNES

- Competencia para liquidar una concesión administrativa.... [28]
- Pretensión que excede del objeto del recurso..... [28]
- Procedencia de un requerimiento..... [28]

## DESLINDE IVA-TPO

- Adquisición de un bien inmueble, con objeto de la disolución y liquidación de una sociedad civil, por sus partícipes..... [29]
- Venta de una oficina de farmacia..... [30]

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Crédito garantizado con inmueble hipotecado, solicitado por dos personas, realizándose los ingresos en una cuenta de titularidad exclusiva de una de ellas..... [31]
- Prestación por fallecimiento a percibir del Sistema de Previsión Profesional de la Mutualidad de la Abogacía.... [31]
- Deudas a favor de herederos y gastos deducibles..... [32]
- Importe del ajuar doméstico..... [32]
- Grupo de parentesco de los colaterales de tercer grado por afinidad..... [33]
- Reconocimiento de minusvalía con posterioridad al fallecimiento..... [33]
- Reconocimiento de minusvalía con posterioridad al fallecimiento..... [33]
- Adjudicaciones de bienes por disolución de sociedad de gananciales..... [34]
- Reducción del 95%. Compatibilidad del ejercicio de funciones de dirección con la percepción de una pensión de jubilación..... [34]
- Reducción del 95%. Compatibilidad del ejercicio de funciones de dirección con la percepción de una pensión de jubilación..... [35]

- Donación de participaciones en empresa familiar..... [35]
- Heredera por sustitución..... [36]
- Renuncia de la herencia en favor de persona determinada.... [36]

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

- Escisión de dos ramas de actividad que se aportan a dos sociedades de nueva constitución..... [37]
- Adjudicación de un inmueble como consecuencia de una separación o divorcio..... [38]
- Comunicación de la opción a acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII de la LIS.... [38]
- Transmisión de unos inmuebles en concepto de devolución de una subvención..... [39]
- Sociedades civiles..... [39]

## RESOLUCIONES TEAC

- Tributación por obligación real. Deudas deducibles..... [40]
- Comunidades de Bienes con varios bienes indivisibles..... [41]
- Procedimientos tributarios. Notificaciones..... [45]
- Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Acreditación de minusvalía..... [48]

## CONSULTAS OL

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

- Base imponible en las ventas en subasta judicial y tratamiento tributario de la cesión de remate..... [50]
- Grupo de parentesco del ISD aplicable a la nuera que hereda habiendo fallecido su cónyuge..... [53]
- Extinción parcial del condominio mediante subasta judicial.... [54]
- Cesión de créditos litigiosos..... [56]

## CUESTIONES PRÁCTICAS

- Adjudicaciones de bienes en pago y para pago de deudas... [57]  
*Loyola Sanchiz Garés. Inspectora de Tributos de la Comunidad Valenciana*

## FISCALIDAD LOCAL

- La Reforma de la Fiscalidad Local (II)..... [65]  
*Antonio Álvarez Dumont. Inspector de Hacienda del Estado*

# Temas fiscales

4

## TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE EXTINCIÓN, TOTAL O PARCIAL, DE COMUNIDAD

**Manuel Parga López**

*Registrador de la Propiedad*

Las contradicciones que en los últimos tiempos se han puesto de manifiesto a través de las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, las Consultas Vinculantes de la DGT, e incluso las sentencias de las Audiencias, obligan a efectuar una reconsideración del tema para tratar de encontrar una solución.

### HECHOS

Para ser más prácticos en la exposición vamos a imaginarnos un supuesto tipo, una comunidad de tres copropietarios, don A..., don B... y don C...

La finca en comunidad vale 200. Don A... ostenta en la comunidad una cuota del cincuenta por ciento, y don B... y don C... el veinticinco por ciento cada uno. Por lo tanto el valor de la participación de don A... es de 100 y el valor de cada una de las participaciones de don B... y don C... es de 50.

Don A... desea apartarse de la comunidad y los comuneros otorgan un negocio en virtud del cual dividen la finca en dos porciones, 1 y 2, de valor cada una de 100, y se adjudica a don A... el 100 % de una de las fincas. Como lo adjudicado es igual a su haber queda pagado y no hay excesos. La finca restante se adjudica a don B... y don C..., por mitad. Siendo esta adjudicación igual a su haber no hay tampoco exceso alguno. ¿ Como se liquida esta operación ?

Aparte del acto de division que tributa por AJD y que no presenta problemas, y limitándonos exclusivamente a la adjudicación en pago de cuotas, los criterios de liquidación que se han venido aplicando podemos resumirlos en la forma siguiente:

- ❖ Se considera que el acto es extinción de comunidad, sobre una base igual al valor total de las fincas, que tributa por AJD, correspondiendo a cada comunero una base igual al porcentaje de su participación en la comunidad inicial.
- ❖ Otra postura sostiene que no hay extinción de comunidad, que lo que existe son recíprocas transmisiones o permuta de cuotas indivisas de fincas, y lo que procede es liquidar por TP a cada comunero por el valor del incremento que experimenta su participación en la finca que le ha sido adjudicada.
- ❖ Una tercera postura disocia el negocio. Desde el punto de vista del comunero que deviene propietario del 100% de la finca que se le ha adjudicado considera que existe extinción de comunidad, tributa por AJD, y sobre el valor íntegro de la finca. Pero desde el punto de vista de los restantes comuneros, que continúan en situación de proindivisión, situación modificada en cuanto que ahora recae solo sobre una finca y al mismo tiempo su cuota respectiva ha pasado del 25% al 50%, lo que hay es una adquisición onerosa, que tributa por TP y sobre la base del incremento de su cuota en la finca.
- ❖ Una cuarta postura, aislada, es la sostenida por la CV de la DGT N° V2171-10 de 29 septiembre. Se disocia el negocio. Desde el punto de vista de A... se produce la extinción del proindiviso en la finca 1 y por lo tanto el valor de la finca 1 sirve de base para una liquidación por AJD, pero respecto a B... y C... sostiene la DGT que solo existe una modificación objetiva y subjetiva de la comunidad que no está sujeta a liquidación alguna.

A estas posturas podríamos añadir una serie de sentencias de las Audiencias, pero conviene resaltar que los casos judiciales (aparte la jurisprudencia del TS) obedecen a supuestos concretos en los cuales las circunstancias de hecho pueden dar lugar a conclusiones difíciles de extrapolar con carácter general.

## FUNDAMENTOS

### 1.- La premisa primera y esencial que hemos de tener en cuenta es que los hechos imponibles en estos impuestos son hechos jurídicos, no hechos económicos.

En el IVA el concepto liquidable es un puro hecho económico, la entrega de una cosa o la prestación de un servicio. En TP no es el hecho económico el determinante sino el concepto jurídico. La transmisión de la propiedad de un inmueble a cambio de una contraprestación es siempre, económicamente hablando, una transmisión onerosa, pero según el concepto jurídico que legitime la transmisión puede quedar sujeta a TP (compraventa) o a OS (aportación en pago de suscripción de acciones). Cuando la ley sujeta al impuesto y habla en concreto de actos relativos al usufructo, hipoteca, pensión, prenda etc... no habla de hechos económicos sino de conceptos jurídicos. Por eso la ley nos dice que *se calificará el negocio de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica* prescindiendo de la denominación que le otorguen los interesados, y expresamente alude a las normas del Código Civil para la calificación de los bienes.

### 2.- La segunda premisa es que la extinción de comunidad es un negocio con naturaleza propia y distinta de otros negocios, reconocido en el C.c., en la jurisprudencia del TS y en la propia legislación del impuesto.

La ley del ITP sujeta al concepto de OS la constitución y extinción de comunidad en determinados supuestos, y el Reglamento dice que fuera de esos supuestos la extinción de comunidad solo tributará por AJD. Por lo tanto para la

ley del ITP el concepto de extinción de comunidad es un concepto propio y específico.

El C.c por su parte contiene una serie de preceptos que nos ayudan a comprender esa especial naturaleza de la extinción de comunidad.

El artículo 399 permite al condueño disponer de su cuota, incluso hipotecarla, pero los efectos de esta disposición *quedará limitada a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad*. Es decir, sin perjuicio del derecho del acreedor a impugnar la división, el traslado de la carga constituida sobre la cuota a la porción de finca adjudicada es automático y sigue, no a la cuota gravada, sino al titular. Esto significa que no hay transmisión patrimonial en sentido propio, desplazamiento de la propiedad del inmueble, porque de ser así, la característica esencial de la hipoteca, que consiste en estar *pegada a la cosa*, haría que la hipoteca siguiera a la cuota transmitida. Si realmente en este negocio hubiera transmisión de cuotas sobre bienes esta transmisión debería arrastrar las cargas que gravan la cuota, pero no sucede así. Las cargas se concretan no en función de la cosa sino del titular. Se trasladan sobre lo que se le ha adjudicado.

Dicho de otro modo si don B... ha constituido hipoteca sobre el 25 por ciento que le corresponde en la finca inicial y realmente transmite a don A... un 25 % de la finca resultante 1, entonces la hipoteca sobre ese 25 % debería arrastrarse con esa transmisión de cuota de modo que don A... adquiriría una finca gravada con hipoteca en un 25 %, y, correlativamente, la finca 2 adjudicada a don B... y don C... solo estaría gravada en el 25 % que inicialmente pertenecía al hipotecante don B... Y sin embargo lo que dice el C.c. es que toda la hipoteca constituida por don B... se traslada sobre la porción resultante que se le ha adjudicado en la comunidad, por lo tanto don A... adquiere una finca libre de cargas, y todo lo que don B... adquiere (el 50% de la finca 2) queda hipotecado.

El artículo 450 al hablar sobre la posesión afirma que *se entenderá que el comunero ha poseído exclusivamente, desde el inicio, la porción que se le ha adjudicado*. Por lo tanto si él era ya el poseedor de lo que ahora se le adjudica no existe adquisición en el sentido de desplazamiento patrimonial. Si yo he poseído desde el inicio de

la comunidad lo que ahora me ha sido adjudicado quiere decir que nadie me ha transmitido nada. La transmisión exige el desplazamiento de la posesión, y, por disposición legal no existe ese desplazamiento.

La posición del TS al respecto es aun más contundente.

La participación en la comunidad no es otra cosa, según el Tribunal Supremo (1-2-1947 Aranzadi 137), que la situación en la cual **“siendo propietario cada uno de ellos de cuotas abstractas o ideales en la misma o distinta proporción no le corresponde a cada propietario una parte concreta y determinada con exclusión de los restantes”**.

La STS de 28 de junio de 1999 dice, entre otras cosas que *la STS 23 may 1998, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que “la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”*. En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del ITP..... **La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.**

Parece pues que las disposiciones del C.c. y la contundencia de las declaraciones del TS no dejan mucho espacio para disentir. La extinción de condominio no puede ser asimilada de ninguna manera a una transmisión patrimonial onerosa, por lo que no puede tributar por el concepto de TP.

Tampoco ofrece duda de que, si se documenta en escritura pública, y reúne los datos esenciales, inscribible y valuable, quedará sujeta al impuesto por el concepto de AJD.

### **3.- Ahora bien ¿es posible que si no se extingue totalmente el condominio (caso de los titulares B... y C... que continúan en proindiviso) tengamos que hablar de un acto distinto? ¿es posible en un negocio calificar fiscalmente de modo distinto la operación según el punto de vista de los que intervienen en ella?**

Es evidente que en la mayoría de los negocios la postura de las partes es distinta y eso permite que su lugar fiscal sea distinto. El comprador está sujeto al impuesto y no lo está el vendedor. El prestamista es completamente distinto del prestatario etc... Pero una de las características del negocio de extinción de comunidad planteado es precisamente la igualdad en concepto, título, prestación y resultado. No es posible distinguir ni el título (ambos intervienen porque son comuneros y solo en tanto en cuanto son comuneros), ni la prestación (lo que aportan al negocio es una cuota en la comunidad), ni el resultado (se intensifica su derecho, aumenta la cuota, pero se reduce el objeto, sobre menos fincas). Resulta por tanto muy difícil afirmar que para uno de ellos es una extinción de comunidad y para el otro una adquisición onerosa.

Pero además de resultar extraño es imposible ontológicamente hablando. Si unos de los comuneros ( B... y C...) adquieren de otro (incrementan su cuota en la finca 2 con la participación que antes tenía A... en esa finca), y como contraprestación a cambio a ese otro (A...) le entregan precisamente algo de naturaleza idéntica a lo que reciben ( la cuota que ellos tenían en la finca 1 que ahora pasa a ser de A...), el negocio no puede calificarse de modo distinto para unos y para otros. Si lo que B... y C... realizan es una adquisición patrimonial onerosa, porque adquieren cuota a cambio de transmitir cuota, exactamente lo mismo tendría que ser lo que realiza A... Salvo un grave atentado a las reglas de la lógica mas elemental no es posible sostener que el negocio en un caso es una cosa y en otro es otra distinta.

Para el C.c. la situación de proindivisión es una situación no deseable, pero la acción de división de cosa común del artículo 400 no es una obligación sino un derecho, según tiene declarado hasta la saciedad el T.S. La extinción parcial del condominio (en este caso respecto al titular A...) es un negocio que no puede realizar el beneficiado por si solo. Necesariamente tienen que intervenir los otros condueños (B... y C...), y, como antes dije, su intervención lo es en el mismo concepto, con la

misma prestación y con el mismo resultado. De aquí que resulte imposible afirmar que lo que en un caso *son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero*, pierdan esta cualidad para aquellos que son parte necesaria y ocupan un lugar idéntico en el negocio.

Pero además pensemos por un momento que posteriormente B... y C... dividen la finca que se han adjudicado por mitad en dos fincas y se adjudican cada una de esas porciones en pago de su derecho. En este caso habrá concluido definitivamente el régimen de proindiviso. Pero entonces ¿debemos entender que con la operación previa se ha interrumpido el tracto aplicable de los artículos 399 y 450 del C.c.? ¿Ha habido una interrupción en la posesión?

Yo creo que no. El traslado de las cargas sobre la finca en que definitivamente se ha concretado la participación de B... y C... no deja de tener lugar por el hecho de que se haga en dos tramos. Y la presunción de posesión continuada no deja de tener plena efectividad desde el inicio del proindiviso hasta su definitiva extinción aunque en el intermedio se hayan producido extinciones parciales solo respecto a alguno de los comuneros.

#### 4.- El negocio de extinción de comunidad, tanto parcial como total, hecho en escritura pública queda sujeto a AJD.

Parece claro y no creo que se necesiten muchas explicaciones para concluir que el negocio es un acto que produce una modificación jurídica en la propiedad de unas fincas, que tienen un valor, y que este negocio es inscribible en el Registro de la Propiedad, y por lo tanto, si se otorga en escritura pública, reúne todos los requisitos necesarios, al no estar sujeto a TP, para quedar sujeto a AJD. Si, como dice la CV de la DGT, se produce una modificación subjetiva y objetiva en la comunidad sin duda es porque existe un acto jurídico, y si es inscribible, y, sin duda, valuable, tiene que quedar sujeto en su integridad a AJD.

#### CONCLUSIÓN

Sin duda alguna, al menos para que esto suscribe, la extinción de comunidad, sea total o parcial es un negocio jurídico unitario, de naturaleza especial, que no implica transmisión patrimonial y que en consecuencia no puede

nunca quedar sujeto, en ninguna de sus partes, al concepto de TP. No es posible disociar el negocio en partes separadas ya que obedece a una única ratio iuris.

Por las mismas razones, siempre que se otorgue en escritura pública, debe quedar sujeto en su conjunto al concepto de AJD, ya que es evaluable económicamente e inscribible en el Registro. No es posible dejar fuera a ninguna parte ya que, repito, el negocio es unitario y no es posible extinguir el condominio respecto a una de las partes sin la intervención y modificación de la situación de los restantes condóminos que ven sin duda afectada su situación jurídica.

Salvo opinión mejor fundada.

*Colmenar Viejo a 31 de agosto de 2011*

Nota de redacción: Con posterioridad a la redacción del artículo anterior se pronunció el TEAC el 29 de septiembre de 2011 en dos resoluciones en unificación de criterio, una de ellas recogida en el BIT 120 y otra en la sección Resoluciones TEAC de esta revista, fijando los siguientes criterios coincidentes en gran medida con los expuestos por el autor:

- ❖ *Tratándose de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes indivisibles y se produzcan excesos de adjudicación, los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes (esto es, siempre que el exceso hubiera podido al menos en parte evitarse) respetando siempre los principios de equivalencia en la división de la cosa común y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero. Esta excepción de indivisibilidad - inevitabilidad (de "obligación consecuencia de la indivisibilidad" - en palabras del Tribunal Supremo) no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad.*
- ❖ *Sí resulta aplicable la previsión del artículo 1062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).*

# SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

**Arantazu López Romero**

*Licenciada en Derecho. Master en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA*

**Gregorio Miguel Iturgoyen Fuentes**

*Licenciado en Derecho. Master en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA*

**Este artículo ha sido realizado durante la actividad de prácticas del Master en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA efectuadas por los autores en el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.**

## I. INTRODUCCIÓN

De entre las múltiples variedades de impuestos que en los diferentes ordenamientos jurídicos se han ideado a lo largo del tiempo, hay uno que grava determinadas operaciones de transmisión de capital efectuadas entre las sociedades y sus socios.

España cuenta con la modalidad de operaciones societarias del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Este impuesto, que tiene algunos antecedentes históricos, no se conoce como tal hasta bien entrado el siglo XX. Las operaciones societarias (en adelante OS), no se separan del resto de modalidades hasta 1980. Pocos años después los países de nuestro entorno comienzan a suprimir sus impuestos de análoga naturaleza.

Es necesario tener en cuenta que, del mismo modo que el hecho imponible descrito supone unas ganancias nada desdeñables para las arcas públicas, la disminución o supresión de su gravamen puede generar importantes beneficios, más aún en tiempos de grandes dificultades para las empresas. Si además observamos el contexto de creación de un mercado común y un objetivo interestatal de dotarlo de las condiciones de competitividad y eficacia más avanzadas a nivel global, la consideración sobre la conveniencia de desarticular el impuesto se antoja capital.

En esta dirección van encaminadas diversas directivas comunitarias que a lo largo de los años han impulsado la desaparición del impuesto, cuando no una rebaja de su carga fiscal, en todos los Estados miembros de la Unión Europea.

Las directivas sobre las operaciones societarias parten de la derogada Directiva 69/355/CEE sustituida por la vigente Directiva 2008/7/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. La vigencia de los impuestos sobre las operaciones societarias en el ámbito

de la U. E proceden de la concesión otorgada a los Estados miembros que ya contaban con esta figura impositiva para permitir que siguieran en vigor. El futuro de esta modalidad de imposición indirecta se encaminaba a su desaparición, debido a sus negativos efectos para la agrupación y desarrollo de las empresas, por tanto se considera que la mejor solución es suprimir el impuesto sobre las aportaciones. La finalidad última mediante los diversos informes de la Comisión va dirigida a la derogación del impuesto.

España ha decidido recientemente establecer la exención de gran parte de los supuestos de la modalidad de OS mediante la aprobación del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo. Posteriormente la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, y el Real Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico, matizan la exención con sendos vaivenes, limitándola y luego derogando su limitación.

El presente artículo se centra en el análisis la situación en la que queda la modalidad de OS en España tras la entrada en vigor de la exención contenida en la normativa mencionada.

## II. LAS SUCESIVAS MODIFICACIONES DEL IMPUESTO EN 2010

El origen de las diversas variaciones sufridas por esta figura impositiva se halla en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011, que recogía en la Disposición Transitoria Octava, "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, en el que se preveía una exención de carácter temporal de las OS para los ejercicios 2011 y 2012.

La norma que se dicta a continuación antes de aprobar la Ley de Presupuestos es el Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo. En esta se recoge la modificación del Artículo 45.I. B.11 del Texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, declarando la exención en operaciones societarias en los hechos imposables de constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento del capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni uno ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

La Ley de Presupuestos Generales para 2011, recoge la previsión del proyecto en la que se establecía como nuevo supuesto de exención dentro del tipo impositivo de OS las que consistan en aumento de capital social de las Empresas de Reducida Dimensión para los ejercicios 2011 y 2012.

En el Artículo 76 y en la Disposición Transitoria Séptima, la Ley dice, *“Durante los años 2011 y 2012 se exonera de la modalidad de operaciones societarias el aumento de capital social de todas las entidades que cumplan los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, regulado en Capítulo XII del Título VII del TRLIS 4/2004, de 5 marzo”*.

Por último se dicta el Real Decreto Ley 14/2010 de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico, en su apartado dos, que deroga con efectos desde el 1 de enero de 2011 el Artículo 76 y la Disposición transitoria séptima de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011. Esto supone la vigencia del Artículo 3 del anterior Real Decreto Ley 13/2010 de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral, y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, en el que se establece la Exención del artículo 45.I. B.11”

*“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”*

### III. NORMATIVA VIGENTE

Las diversas normas dictadas en diciembre de 2010 hacen necesario delimitar cual es la norma vigente aplicable a la modalidad de OS.

En primer lugar se promulgó el Real Decreto 13/2010 siendo esta la norma en vigor ya que la posterior Ley 39/2010 de Presupuestos Generales para 2011 que entra en vigor el 1 de Enero, en el contenido que nos ocupa, fue derogada por el Real Decreto 14/2010 de 23 de diciembre.

El legislador, con un criterio difuso, establece finalmente como normativa aplicable la aprobada en un primer momento, el Real Decreto 13/2010. Por tanto la nueva redacción del Artículo 45.I. B.11, declarando la exención de los cuatro supuestos anteriormente mencionados, a saber, 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 uno ni otro estuviesen previamente situados en un país de la Unión Europea, es la definitiva.

La norma dictada con posterioridad, la Ley 39/2010 de Presupuestos Generales del Estado, queda derogada en los artículos referidos a la exención sobre los incentivos fiscales relativos a las Empresas de reducida dimensión para los ejercicios 2011 y 2012, por el Real Decreto 14/2010, de modo que ambas normas han carecido de vigencia. Los preceptos de la Ley de Presupuestos se derogan antes de entrar en vigor, por el Real Decreto 14/2010 que rige desde el 1 de enero.

En este punto se ha de mencionar el Considerando número 6 de la Directiva 2008/7/CEE en el que se establece que una vez que un Estado miembro haya optado por eximir del impuesto sobre las aportaciones la totalidad o parte de de las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, no debe volver a imponer dicho gravamen. La relevancia de esta limitación supone la imposibilidad para el Estado miembro que opte por declarar la exención en los supuestos previstos, el reconsiderar de nuevo el gravamen de las diversas figuras, una vez declarada la Exención no se permite crear de nuevo el hecho imponible.

#### IV. ANÁLISIS DE LAS OPERACIONES SOCIETARIAS EN EL MARCO DE LAS EXENCIONES APROBADAS POR LA LEY

1. Concepto de operaciones societarias.
2. Delimitación de los supuestos de exención y no sujeción.
3. La redacción del Artículo 45.I. B.11 antes de la reforma de 2010.
4. Breve mención a los beneficios fiscales de las Empresas de Reducida dimensión regulados en la Ley 39/2010.
5. Detalle de las exenciones del Artículo 45.I. B.11 en la redacción del Real Decreto 13/2010.

##### 1. Concepto de operaciones societarias

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD) no aclara qué se entiende por operaciones societarias. Es posible definirlas muy genéricamente recurriendo a los distintos actos que en ella se mencionan, a los solos efectos de la liquidación de este impuesto.

Una operación societaria es todo acto de relevancia jurídica relacionado con una sociedad, efectuado por la misma sociedad o por sus socios, que suponga una alteración estructural de sus características.

Normalmente estos actos supondrán una transmisión de bienes y derechos, o necesitarán materializarse mediante la correspondiente formalización de escritura pública, conceptos que los ligan con las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados.

Serán concretamente hechos impositivos susceptibles de gravamen por la modalidad de OS, a tenor de lo dispuesto en el Artículo. 19.1 del TRLITPAJD:

- ❖ La constitución de sociedades, el aumento o la reducción de su capital, y su disolución.
- ❖ Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital.
- ❖ El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, siempre que ni una ni otro estuvieran previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Podemos definir la constitución de una sociedad como el conjunto de actuaciones formales y materiales encaminadas a la creación de una entidad con personalidad jurídica propia,

independiente de la de sus socios<sup>1</sup>. La actuación material esencial es la aportación de los socios a la sociedad. Esta transmisión de patrimonio constituye el primer hecho imponible del Art.19.1 TRLITPAJD.

No queda sujeta la modificación de los estatutos de la sociedad. Algunos de los cambios estatutarios suponen una auténtica modificación estructural de la sociedad que puede ser interpretada como una refundación o reconstitución. La Ley menciona expresamente ejemplos tan claros como un cambio de objeto social, una transformación o una prórroga del plazo de duración previsto en un principio.

Los aumentos de capital social consisten en la realización de aportaciones, pero durante la vida de la sociedad, es decir, una vez esta se haya constituido y hasta su disolución.

Hay, sin embargo, operaciones consistentes en aportaciones de los socios que no suponen un aumento de capital y que la Ley diferencia. Todas ellas también quedan sujetas a la modalidad de OS. Asimismo determinados aumentos de capital, en concreto los realizados con cargo a reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones, quedan excluidos de sujeción.

En cuanto a la disolución de la sociedad y a las reducciones de capital, operaciones contrarias a las anteriores, tenemos que advertir que serán objeto de tributación siempre que los destinatarios de los bienes o derechos de la sociedad sean los socios.

Es muy común en el ámbito mercantil, sobre todo en la medida en que una sociedad posee una cierta envergadura, que se den operaciones compuestas por una o varias de las expuestas hasta ahora. Nos referimos a las fusiones, escisiones y operaciones equiparables. Estarán sujetas como hechos impositivos del Art. 19.1 TRLITPAJD, siempre que no se califiquen como operaciones de reestructuración.

El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social queda sujeto únicamente cuando la sociedad tenga situada previamente tanto su sede como su domicilio en un Estado extracomunitario. En caso contrario, es decir, cuando se encuentren en la UE, bien su sede de dirección efectiva, bien su domicilio, bien ambos, no habrá sujeción.

Un cambio de estas características a nivel interno supone una modificación de los estatutos de la sociedad. El domicilio social representa un contenido necesario y su modificación

<sup>1</sup> El artículo 22 del TRLITPAJD equipara a efectos de las OS determinadas entidades, como las comunidades de bienes que realicen actividades empresariales, que, si bien no tienen personalidad jurídica, si pueden tener capacidad tributaria propia para determinados impuestos.

requiere una alteración de dichos estatutos, salvo en el caso de un cambio dentro del mismo municipio con falta de disposición estatutaria en contra

Si la entidad proviene del extranjero podemos hablar más bien de una reconstitución, ya que a nivel registral, esto es, oficialmente, la empresa nace en España desde ese momento, adoptando una de las formas reconocidas en nuestro derecho (Art. 309 del Reglamento del Registro Mercantil). Si hablamos de una Sociedad Anónima Europea el procedimiento se simplifica, debiendo dar el Estado miembro el mismo trato que a una sociedad anónima constituida conforme a su normativa interna (Art. 8 y 10 del Reglamento número 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001).

También son objeto de atención de la Ley las demás entidades que realicen operaciones de su tráfico en España a través de sucursales o establecimientos permanentes, siempre por la parte de su capital que destinen a dichas operaciones.

Cuando la entidad tenga su domicilio social y su sede de dirección efectiva en un Estado extracomunitario vendrá obligada a tributar en los mismos términos que una española. Si esta misma sociedad tiene tan sólo su sede de dirección efectiva fuera de la UE, pero su domicilio social está fijado en un Estado miembro distinto de España, no estará sujeto. Finalmente, tampoco estarán sujetas al impuesto las entidades con domicilio social y sede de dirección efectiva fijados en un Estado miembro de la UE distinto de España.

## 2. Delimitación de los supuestos de exención y no sujeción

Muchas de estas diferenciaciones, que tienen una importancia relativa tras la entrada en vigor de la exención que nos ocupa, pueden resultar útiles si tenemos en cuenta el juego de compatibilidades entre las distintas modalidades del ITPAJD. Una operación no sujeta a OS podrá estarlo a la cuota variable de la modalidad de documentos notariales de AJD, mientras que una operación exenta de OS no será compatible con la misma en ningún caso. Del mismo modo no resultarán compatibles dos liquidaciones por una operación societaria sujeta y no exenta que a su vez suponga una transmisión sujeta y no exenta a la modalidad de TPO<sup>2</sup>.

Recuérdese también que en un supuesto de no sujeción el hecho imponible no llega a producirse, mientras que en un supuesto de exención sí, y aunque la Ley dispense de la obligación del pago del impuesto, ello no quiere decir que el resto de obligaciones tributarias desaparezcan.

## 3. La redacción del Artículo 45.I. B.11 del TRLITPAJD antes de la reforma de 2010

El artículo 45.I. B.11 TRLITPAJD establecía, antes de la modificación prevista para el año 2011, una exención para las operaciones societarias que se produjeran con motivo de las regularizaciones de balances aprobadas por la Administración.

La regulación, revalorización, o actualización de balances, es un ajuste contable que se realiza modificando el valor de los activos de una empresa. Para ello la Administración acuerda excepcionalmente un plan de regularización. El motivo de tal cambio se encuentra en las grandes variaciones que con el tiempo produce la inflación entre la contabilidad, en la que el valor de los elementos patrimoniales sigue el criterio del coste histórico, y el valor actual de dichos elementos.

Cada actualización sigue el procedimiento establecido en su norma reguladora. Con carácter general se generan unos beneficios no distribuidos que se anotan en una cuenta (“reserva de revalorización” en la última regularización de balances que se produjo en nuestro país, mediante el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio), que con el tiempo se pueden destinar a una ampliación de capital, a una dotación de reservas o a una compensación de pérdidas. Todo ello requiere un control por parte de la Administración, que realizará la respectiva comprobación y posterior aceptación. Además de facilitársele la realización de las operaciones necesarias, anulando o reduciendo su carga fiscal, la empresa puede beneficiarse saneando sus cuentas y favoreciendo su financiación.

## 4. Breve mención a los beneficios fiscales de las Empresas de Reducida dimensión regulados en la Ley 39/2010

Se presume que la intención del legislador es liberar de carga fiscal a las empresas con las características recogidas en los Artículos 108 a 114 del Real Decreto 4/2010, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, en adelante TRLIS. Las Empresas de Reducida Di-

<sup>2</sup> El art.1.2 del TRLITPAJD establece esta incompatibilidad, aunque no precisa cual de las dos debe prevalecer en caso de coincidencia. Si atendemos al principio de especialidad ha de prevalecer la liquidación por Operaciones Societarias.

mención, se definen como aquellas en las que la cifra neta de negocios habida en el periodo impositivo anterior sea inferior a diez millones de euros. Esta condición se refiere al período del año 2010, es decir el inmediato anterior, sin perjuicio de que respecto de la empresa fuera de nueva creación el importe de la cifra se referirá a primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.

La exención relativa a las Empresas de Reducida dimensión no ha gozado de una vigencia que pueda permitir hacer una valoración de sus posibles efectos fiscales tanto para el sujeto pasivo como para la recaudación del Estado, sin perjuicio de la falta de aplicación directa, es posible realizar una aproximación a sus hipotéticas consecuencias.

La norma prevé el modo en el que se ha de observar la cifra neta de negocio en relación a los grupos de sociedades según se describen en el Artículo 42 del Código de Comercio, de fecha 24 de noviembre de 1885. El grupo de sociedades se establece en la norma esencial del tráfico mercantil, tomando como condición indispensable la existencia de unidad de control. Se considera que existe un grupo de sociedades cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras, siendo condición sine qua non que exista una sociedad dominante a su vez socia de otra sociedad que se calificara como dependiente dándose las siguientes circunstancias:

- ❖ Poseer la mayoría de los derechos de voto
- ❖ Tener la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración
- ❖ Poder disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto
- ❖ Haber designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de miembros del órgano de administración que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

Con esta definición nos podemos aproximar, aunque sea someramente a la intención del legislador al eximir de carga impositiva a las pequeñas y medianas empresas, siendo el tipo vigente conforme a la redacción dada al Artículo 114 del TRLIS por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no

Residentes y sobre el Patrimonio. El tipo impositivo es del 25 % cuando la base imponible oscile entre 0 y 300.000 € y para el importe restante será del 30 %.

Los tipos anteriores eran los mismos pero con la relevante diferencia de que el primer supuesto se establece sobre el baremo de 0 a 120.202,41 € y el segundo a la cifra que exceda de esa cantidad. La voluntad legislatoris queda manifestada en la trascendental reducción de la tarifa del impuesto, incentivar la reactivación de las pequeñas entidades mercantiles para no gravar su regeneración económica.

En este punto podemos hacer mención del concepto de pequeña y mediana empresa en la terminología de la Unión Europea. Según Recomendación 2003/361 de la Comisión, de 6 de mayo, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, las primeras son aquellas cuyo balance general anual no supera los dos millones de euros y en pequeñas empresas dicha cifra no ha de superar los diez millones de euros.

### 5. Detalle de las exenciones del Artículo 45.I.B.11 del TRITPAJD en la redacción del Real Decreto 13/2010

El beneficio fiscal de referencia establece varios supuestos a contemplar:

1. Constitución de sociedades
2. Aumento del capital
3. Aportaciones que efectúen lo socios que no supongan aumento del capital
4. Traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una entidad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

En aras de la claridad de exposición realizaremos una aproximación a cada uno de los supuestos mencionados, siendo punto de referencia inexcusable la Directiva 2008/7/CE de 12 de febrero relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, que deroga expresamente el su Artículo 16 la Directiva inicial sobre el tema que nos ocupa, la Número 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio. La legislación comunitaria que tiene por objeto la armonización impositiva de los diferentes Estados miembros se circunscribe a la aprobación de Directivas, ya que estas conforme a lo preceptuado en el Tratado de Roma de 1957, obligan a los Estados en cuanto al resultado a obtener pero permiten libertad en la elección de la forma y los medios para su consecución. Las Directivas en un principio no tenían aplicación directa sobre

los particulares pero debido a la incidencia en los derechos de los ciudadanos de la Unión, se les dotó de efecto directo vertical, con la intención de que los particulares pudieran invocarlas ante sus Tribunales internos, para la protección de derechos reconocidos en las mismas. De este modo los Estados miembros gozan de libertad en la transposición de las Directivas en el Derecho interno y los ciudadanos se hallan protegidos, ante sus tribunales.

La aproximación de legislaciones de los Estados miembros en el área fiscal normalmente se realiza mediante la promulgación de Directivas de ejecución, estas son aquellas aprobadas por el Consejo, en los supuestos en que resulta preferible para el establecimiento de unas bases esenciales e inamovibles en el esfuerzo común por la armonización legal de los Estados.

El Impuesto que nos ocupa, por su propia configuración al incluir en su rúbrica dos hechos impositivos, a saber Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, implica la necesidad de delimitar con escrupulosa precisión cada supuesto de sujeción. Podemos comentar la relevancia que tuvo la desmembración de la modalidad de OS del general de transmisiones patrimoniales. La especialidad que supone la sujeción de la actividad societaria, con sus diversas particularidades hizo que el legislador optara por crear una nueva modalidad que diera mayor concreción técnica al hecho imponible.

De este modo surge un nuevo impuesto descrito como nueva modalidad, las OS, que el Real Decreto 13/2010, ha dejado vacío de contenido en cumplimiento de la normativa supranacional a la que esta sujeto el Estado español, conforme al Artículo 93 de la Constitución de 1978.

## 1. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES

El primero de los supuestos arriba indicados permite la creación de entidades mercantiles de todo tipo, el término constitución de sociedades implica la inclusión en el supuesto la creación de todo tipo de sociedad. La previsión legal vacía de contenido la sujeción a la modalidad de OS sobre el comienzo de la actividad mercantil de unos socios, que es la constitución de la sociedad, sin perjuicio del requisito previsto en el Artículo 4 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, sobre la obligatoriedad de la inscripción de las empresas y empresarios para seguridad jurídica del tráfico mercantil.

La normativa vigente en el ámbito europeo nos advierte que la constitución de una sociedad de capital es una operación no sujeta a impuestos indirectos conforme al Artículo 3.a) de la Directiva mencionada, aspecto que podemos matizar hacien-

do mención de la sujeción en la creación de las comunidades de bienes que persigan fines empresariales, según se deduce del Artículo 61 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La sujeción se deduce de la literalidad del precepto cuando menciona "*las comunidades gravadas en su constitución*", por tanto se prevé un importante supuesto de sujeción a la modalidad de OS, al margen de la exención prevista en el Real Decreto 13/2010.

Se permite la constitución de una sociedad de capital, que en la definición aportada por el Artículo 2 de la Directiva 2008/7/CEE, en la legislación española de acuerdo con el Anexo II son las sociedades anónimas, las sociedades comanditarias por acciones y las sociedades de responsabilidad limitada, reguladas todas ellas por el Real Decreto Legislativo, de 2 de julio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, que deroga expresamente el Real Decreto legislativo 1564/1989 de las Sociedades Anónimas, las sociedades comanditarias por acciones, los Artículos 151 a 157 del Código de Comercio y la Ley 2/1995 de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

## 2. AUMENTO DE CAPITAL

La exención de la que nos ocupamos se concreta en el aumento de capital social, descrito como supuesto sujeto en el Artículo 19.1.1ª, siendo requisito de constitución general de las sociedades mercantiles la mención en la escritura de creación la mención, conforme al Artículo 125.4 del Código de Comercio la expresa referencia al capital que cada socio aporte en dinero efectivo, créditos o efectos, con expresión del valor que se dé a estos o de las bases sobre las que haya de hacerse el avalúo.

El aumento de capital consiste en la aportación de nuevos fondos a la sociedad, la emisión de nuevas acciones, o con capital autorizado, por compensación de créditos, con cargo a reservas, mediante aportaciones dinerarias o no dinerarias.

Dentro de los diferentes modos de aumento del capital, cada uno ha de reunir unos requisitos concretos. Haremos referencia sucinta a los dos más relevantes.

El supuesto de nuevas aportaciones, supone o la emisión de nuevas acciones o el incremento del valor nominal de las ya existentes. En el primer caso se han de fijar las condiciones de desembolso y ha de contar con la aprobación de la Junta General. El supuesto de capital autorizado, cuando la Junta faculta a los administradores para que sean ellos los que acuerden, si lo consideran conveniente, el aumento de capital. Al tratarse

de una adopción que carece del consentimiento expreso de la Junta, esta limita su delegación, permitiendo que se haga sólo mediante aportaciones dinerarias, limitado a la mitad del capital social y que dicho aumento ha de realizarse en un plazo máximo de cinco años.

En el ámbito de la normativa europea este apartado viene descrito en el Artículo 3. de la Directiva 2008/7/CEE en su letra c) cuando menciona se consideran aportaciones de capital: *“c) el aumento de capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de de cualquier naturaleza”*. Y podemos definir el capital social conforme a la definición jurídica de Rodrigo Uría como esa cifra escriturada, suma de los valores nominales de las acciones que en cada momento tenga emitidas la sociedad.

Con esta exención se produce una nueva desintegración del concepto de OS; el aumento de capital social en sus diversas formas, sea mediante nuevas aportaciones o con medios propios, siendo ejemplo del primera la emisión de nuevas acciones o el aumento del valor nominal de las ya existentes, o a través de medios propios de la sociedad. Valga esta sencilla mención para acercarnos al concepto, en el que no podemos profundizar dada la naturaleza de esta exposición.

### 3. APORTACIONES QUE EFECTÚEN LOS SOCIOS QUE NO SUPONGAN AUMENTO DE CAPITAL

El tercer apartado se refiere a las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento del capital social, se tratará de aportaciones dinerarias y no dinerarias. En este punto podemos hemos de referirnos otra vez a la Directiva 2008/7/CE, en cuyo Artículo 5 se preceptúa que los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a las aportaciones de capital. Se define lo que haya de considerarse como aportación de capital en el Artículo 3 de la citada Directiva la letra *“d) el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza, en contrapartida, no de partes representativas del capital o del patrimonio social, sino de derechos de la misma naturaleza que los de los socios, tales como el derecho de voto, o de participación en beneficios sociales o en el remanente en caso de liquidación”*.

Se hace referencia a la aportación de bienes, sin señalar quien los aporta, de modo que puede subsumirse en el mismo la aportación de los socios siempre que no suponga aumento de capital. En el caso de que la aportación consista en aportación dineraria parece clara la aplicación de la exención de la

modalidad de OS, sin embargo cuando la contribución consiste en la aportación de un bien inmueble es preciso realizar algunas matizaciones.

Según la doctrina establecida con carácter vinculante por la Dirección General de Tributos, conforme a lo establecido en el Artículo 89.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, el bien inmueble aportado, según la **Consulta 0490-11 de 1 de marzo**, ha de estar libre de cargas hipotecarias para que su aportación pueda considerarse exenta de acuerdo con el Artículo 45.I. B. 11.

En el caso de que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, se ha de distinguir claramente si toda la aportación no dineraria corresponde al capital suscrito en la ampliación, o si por el contrario parte de dicha aportación tiene alguna otra contraprestación, pues en este caso cada parte deberá tributar conforme a la verdadera naturaleza jurídica de la operación que se realiza. Cuando se aportan conjuntamente bienes y derechos con deudas solo la diferencia entre aquellos y estas, es decir el importe neto de la aportación, quedara cubierta por la ampliación de capital, pues es ese el importe neto el que deberá coincidir con el importe del capital social que se suscribe. Pero el resto de la aportación, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituirá una adjudicación expresa en pago ( Artículo 7.2.A) de asunción de deudas porque la sociedad asume expresamente el pago de la deuda pendiente de pago, teniendo en este caso la consideración de una transmisión onerosa.

Podemos traer a colación también la **Consulta 0420-11 de 22 de febrero** en la que se plantea un supuesto de reestructuración de sociedades, mediante la creación de una nueva a la que se aportan bienes inmuebles procedentes de las sociedades reestructuradas, a las que a cambio de la aportación de capital a la nueva sociedad que se constituye, se le entregan participaciones sociales. La tributación de este supuesto se plantea conforme a lo preceptuado por el Artículo 19.1.1º y 19.2.1º, en relación con la exención objeto de la exposición genera dos posibilidades. Si la operación descrita tiene la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de OS y exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En caso contrario, la ampliación de capital que realizará la sociedad limitada de nueva constitución estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias, del Artículo 19.1.1º, 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. En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

#### **4. TRASLADO DE SEDE DE DIRECCIÓN EFECTIVA O DE DOMICILIO SOCIAL CUANDO NI UNO NI OTRO ESTUVIESEN PREVIAMENTE SITUADOS EN NINGÚN PAÍS DE LA UNIÓN EUROPEA.**

El último apartado del Artículo 45.I. B.11 TRITPAJD, sobre el traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una entidad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea, supone la exención para cualquier establecimiento mercantil que se interese por fijar su residencia en territorio español. Se presume que la intención del legislador es fomentar el asentamiento en nuestro estado de empresas procedentes de terceros países, no de la Unión Europea, si no procedentes del ámbito extracomunitario. La exención está matizada en relación al supuesto de no sujeción del Artículo 19.2 del TRLITPAJD, sobre los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro. Este supuesto de no sujeción viene a cumplir una de las libertades básicas del Mercado Común, cual es la libertad de establecimiento de las empresas, vinculado con la libre prestación de servicios.

El Artículo 5.1.d) de la Directiva 2008/7/CEE al referirse a la prohibición de que los *Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta en lo que respecta a la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad de capital y en particular el traslado, de un Estado miembro a otro Estado miembro, de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital*, está plasmando con precisión el criterio de la armonización de legislaciones. El objetivo es eliminar, en la medida de lo posible, los obstáculos que puedan falsear las condiciones de competencia u obstaculizar la libre circulación de capitales. Así estaba sujeto el supuesto del establecimiento en territorio español del domicilio social o la sede de dirección efectiva de empresas domiciliadas en terceros países, esto suponía una limitación a la apertura comercial y financiera, que facilita la libre competencia

y la movilidad de los mercados. Con la nueva redacción dada por el Artículo 45 se trata de fomentar la actividad económica del país mediante la declaración de exención de supuestos que estarían sujetos a una carga fiscal que en muchas ocasiones podría frenar el asentamiento de empresas de terceros países en nuestro estado, por el gasto fiscal adicional que supone.

El supuesto previsto se incorpora mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre en el Artículo Tres que modifica la redacción del Artículo 19.1.3ª al sujetar a la modalidad de operaciones societarias *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*. A su vez declara como no sujetos *los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro*.

La redacción dada al Artículo 19 en ambos apartados, de sujeción y de no sujeción, vino a cumplir la previsión de Artículo 15 de la Directiva 2008/7/CEE sobre la transposición de la misma en cada Estado miembro, antes del 31 de diciembre de 2008, cumpliendo el Estado español con la promulgación de la ley el día 23 de diciembre. El cumplimiento de la normativa europea supuso la libertad de circulación de capitales en el aspecto concreto de la concentración de capitales, estrechamente relacionado con las operaciones propias de las sociedades mercantiles.

En tanto en cuanto la movilidad intracomunitaria queda fuera del alcance de la imposición indirecta, se mantuvo el gravamen cuando el acceso al territorio de la Unión provenía de terceros estados, con la intención de obtener ingresos públicos derivados de la implantación en España, en nuestro caso, de nuevas empresas. Sin embargo el legislador con o sin acierto ha optado por exonerar del canon fiscal el asentamiento de nuevas actividades mercantiles en nuestro territorio, en la forma de residenciar, ya sea el domicilio fiscal como la sede de dirección efectiva. Los matices de ambos conceptos obedecen mas al ámbito de la normativa general de Sociedades, sin perjuicio de la definición dada por la Ley General Tributaria en su Artículo 48.1 *“lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria*, unido a la obligación de comunicación de cambio del mismo establecida en el apartado 3 del citado precepto.

La situación de la tributación de modalidad de OS desde el 1 de Enero de 2011 puede resumirse en el siguiente cuadro:

OPERACIÓN		ENTIDAD		
		Domicilio social o sede de dirección efectiva en España	Establecimiento permanente o sucursal en España, por la parte de capital correspondiente.	Domicilio social y sede de dirección efectiva en un Estado extracomunitario
<b>Constitución</b>		SUJETA Y EXENTA		
<b>Aumento de capital</b>	Ampliación de capital con cargo a reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones	NO SUJETA		
	El resto	SUJETA Y EXENTA		
<b>Disminución de capital</b>	Socios como destinatarios de los bienes o derechos	SUJETA Y NO EXENTA		
	El resto	SUJETA Y NO EXENTA, SIN LIQUIDACIÓN <sup>3</sup>		
<b>Disolución</b>	Socios como destinatarios de los bienes o derechos	SUJETA Y NO EXENTA		
	El resto	SUJETA Y NO EXENTA, SIN LIQUIDACIÓN		
<b>Reestructuración</b>		NO SUJETA		
<b>Modificación de estatutos</b>		NO SUJETA		

Siempre que una operación esté sujeta a OS no estará sujeta a TPO ni a la cuota variable de los documentos notariales de AJD. Cuando no estén sujetas a OS serán compatibles, aunque en la mayoría de los casos resultarán exentas por las otras dos modalidades.

Mención especial requieren las llamadas **operaciones de reestructuración empresarial**. Su definición se encuentra estrictamente delimitada en el Art. 21 del TRLITPAJD. Sus características, establecidas con precisión en los artículos del TRLIS (Art. 83.1, 2, 3 y 5, y Art. 94). Como ya hemos advertido, están expresamente excluidas de sujeción en virtud del Art. 19.2 TRLITPAJD.

En un principio no existe ninguna disposición que establezca la sujeción de las operaciones que no encajen dentro del Art. 21, por lo que tampoco están sujetas. Sin embargo, lo habitual es que estas impliquen la realización de una o varias de las operaciones sujetas del Art. 19.1 TRLITPAJD, como constituciones o disoluciones, que estarán exentas o no según cada caso.

La calificación como operación de reestructuración acarrea la falta de sujeción a OS, y la posibilidad de sujeción a TPO y AJD. Como no tendría sentido aplicar un beneficio fiscal a estas operaciones que acabara provocando una mayor carga fiscal, el legislador establece en el Art.45.I. B.10 TRLITPAJD su exención.

A estas hay que añadirle el **traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social**:

OPERACIÓN	ENTIDAD	
	Sede de dirección efectiva y domicilio social en un Estado extracomunitario	El resto <sup>4</sup>
Traslado de sede de dirección efectiva o del domicilio social a España	SUJETO Y EXENTO	NO SUJETO

<sup>3</sup> La operación está sujeta al encajar con el hecho imponible. No resulta liquidable por no coincidir el sujeto cuya capacidad económica de pone de manifiesto con el sujeto pasivo del artículo 23. Además, la base imponible que se indica en el art. 25 es el valor real de los bienes o derechos "que se entreguen a los socios", por lo que, si nada se entrega a los socios, nada hay como base imponible. No obstante, la doctrina no es unánime y algunos autores señalan la no sujeción a OS en estos supuestos, lo que implicaría la posibilidad de sujeción a las otras modalidades incompatibles del ITPAJD.

Si bien hay supuestos sobre los que nada se menciona y que tampoco están sujetos. A modo de ejemplo mencionaremos los siguientes:

Una sociedad con sede de dirección efectiva en un Estado miembro de la UE, pero domicilio social en un Estado extracomunitario no estaría sujeta por el traslado de este último.

Una sociedad sin sucursal ni establecimiento permanente en España, con domicilio social en un Estado miembro de la UE y sede de dirección efectiva en Estado extracomunitario tampoco estaría sujeta si quisiera realizar un traslado a España de esta última.

## V. CONCLUSIÓN

La exención determinada por el Artículo 45.I. B.11 del TR-LITPAJD en la redacción vigente dada por el Real Decreto 13/2010, ya ampliamente mencionado podemos afirmar que deja vacía de contenido la modalidad del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados relativa a OS. Únicamente queda vigente la tributación de dos hechos imposables, a saber, la disminución del capital social y la disolución de sociedades.

El primer supuesto puede considerarse como la manifestación de un criterio que obstaculice la descapitalización de las entidades mercantiles considerando esta actuación un factor de debilitación de la estructura productiva y generadora de riqueza. Si bien es cierto que esta opción también puede suponer la disminución de riesgos y el mantenimiento de la sociedad mercantil o similar y su continuidad dentro del tráfico económico aun cuando esa reducción ponga de manifiesto en ocasiones una inadecuada gestión empresarial. Las actuales circunstancias de la economía permiten apuntar la preferencia del mantenimiento de las pequeñas empresas, así como del empleo por ellas generado.

Sin perjuicio de esta lectura podemos advertir la carga fiscal que supone la disminución del capital que puede ahogar aún más la situación de la empresa o dando otra opción también puede suponer la elusión de la responsabilidad que implica el mantenimiento del capital social como sustrato sobre el que se establecen los cimientos de una entidad mercantil y que es el referente de solvencia, credibilidad y solidez en sus relaciones con terceros ya sean clientes como acreedores de otro tipo.

Aunque es preciso aludir a la imperiosa necesidad de que las Comunidades Autónomas puedan contar con una pequeña vía de financiación a través del mantenimiento de este supuesto de sujeción. La desaparición de los hechos imposables descritos en el Artículo 19.1 implica una apreciable reducción de los ingresos públicos cedidos a las comunidades Autónomas que habrá de soslayarse de algún modo, las obligaciones financieras asumidas por estas entidades territoriales han de cumplirse y para ello es imprescindible disponer de los recursos oportunos.

Sobre la disolución sí que podemos acentuar la tributación cuando se mantiene como hecho imponible la desaparición de una entidad mercantil, los ingresos procedentes de este supuesto no rellenaran las arcas autonómicas al nivel que existía antes de la promulgación de la exención “general” sin embargo supone el mantenimiento de un mínimo que a primera vista consideramos no va a suponer una cifra a tener en cuenta.

La exención de los diferentes supuestos previstos en la Ley en relación a la Directiva 2008/7/CEE conforme al Considerando 6 implica que una vez que un Estado miembro haya optado por eximir del impuesto sobre las aportaciones la totalidad o parte de las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la presente Directiva, no debe poder volver a imponer dicho gravamen.

Esta limitación supone la prohibición al Estado español de gravar de nuevo el hecho imponible que se declaró exento, la declaración de exención no es un supuesto abierto que permita su vuelta atrás, una vez aprobada la exención no cabe darle contenido de nuevo a la modalidad de OS en los supuestos declarados exentos. La normativa comunitaria es transparente y ante la exención no se prevé la vuelta al gravamen de los hechos, supondría un grave detrimento de la seguridad del tráfico y de la garantía en el ejercicio de los derechos de los ciudadanos. Si bien es cierto que la desarticulación del impuesto supone la reducción en la recaudación de los Estados, en nuestro caso y conforme a la organización territorial, las grandes afectadas son las arcas públicas de las Comunidades Autónomas.

Por tanto la exención supone la desaparición de una modalidad impositiva con las consecuencias que ello acarrea tanto en el aspecto recaudatorio como en el de la posible falta de fiabilidad o cierta carencia de nitidez en las actividades declaradas exentas, sin perjuicio de que pudieran suponer una reactivación de la economía, pero este extremo habrá de probarse.

<sup>4</sup> Podemos efectuar todas las combinaciones posibles. La Ley deja sin sujeción expresamente los traslados de un Estado miembro a otro de la UE (Art. 19.2). También lo hace en el caso de una sociedad con establecimiento permanente o sucursal en España, con domicilio en un Estado miembro distinto del nuestro, y con sede de dirección efectiva fuera de la UE (Art.20).

# Sentencias y consultas

18

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

### ▶ EXPEDIENTES DE DOMINIO, ACTAS DE NOTORIEDAD

***Expediente de dominio de una finca y acta de notoriedad por falta de concordancia con el Registro. (Consulta nº V1941-11 de 5 de agosto de 2011 de la DGT)***

El expediente de dominio es un proceso judicial asimilable a los actos de jurisdicción voluntaria, que tiene por objeto acreditar o justificar la adquisición del dominio de una finca por parte del promotor del expediente, a los efectos de obtener, mediante la correspondiente declaración judicial, uno de los tipos de titulación supletoria que se admiten en nuestro ordenamiento en orden a la inscripción de actos registrales que no pueden acceder al Registro de la Propiedad, bien por carecer de los títulos ordinarios, bien por no ser registrables los que se tengan, pudiendo servir tanto para la inmatriculación de aquella como para reanudar el tracto registral interrumpido o para el registro de los excesos de cabida.

La regulación del expediente de dominio se contempla en el artículo 7.2, apartado C, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), en los siguientes términos:

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

C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean ob-

*jeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación. “*

Por tanto, los expedientes de dominio constituyen hecho imponible del impuesto con la única excepción del supuesto de no sujeción establecido con la finalidad de evitar la duplicidad impositiva sobre una misma operación, por lo que se declaran no sujetos los expedientes de dominio o las actas de notoriedad cuando se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras.

Sin embargo en el presente caso no es posible determinar que se trate del mismo bien pues, presentado el expediente de dominio en el Registro de la Propiedad, se suspende la inscripción del mismo al no figurar la extensión superficial de la finca registral en cuestión, lo que impide determinar la correspondencia entre la finca tal y como se describe en el Registro y la que resulta reflejada en el expediente y, en consecuencia, practicar operación registral alguna sobre la finca.

Es más, incorporada la certificación para acreditar la superficie de la finca resulta

# DGT

no ser conforme con la extensión superficial que resulta del auto. La referida certificación expresa la extensión superficial que resulta de la certificación catastral descriptiva y grafica, 142 m<sup>2</sup> de suelo y 150 m<sup>2</sup> construidos, mientras que el auto le atribuye una superficie de 105 m<sup>2</sup> de suelo y 99 m<sup>2</sup> construidos.

Por tanto, habrá que esperar a la finalización del acta de notoriedad otorgada para subsanar la falta de concordancia con el Registro de la Propiedad. Si en dicha acta figura la finca con una superficie igual a la que figura en el expediente de dominio, se cumplirán los requisitos previstos en el precepto anteriormente transcrito: acreditación del pago del impuesto por los mismos bienes. Si por el contrario, la superficie no resulta coincidente, solo deberá entenderse satisfecho el pago del impuesto en cuanto a la superficie que figura en el expediente de dominio por el que se ha liquidado el impuesto, pero no el cuanto al exceso, que deberá ser objeto de tributación.

## FIANZA

**Asunción de deuda.** (S.T.S.J. de Valencia, 1 de diciembre de 2010)

El motivo de la litis, versa en relación con una escritura pú-

blica de constitución de fianza en la subrogación de préstamo hipotecario como consecuencia de la compraventa de un inmueble. En la demanda presentada por parte de la Administración actuante, se alega que la subrogación y modificación del préstamo hipotecario mediante la fianza queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de conformidad con el art. 7.1.b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, ello en atención a determinados argumentos como que la cláusula de previsión de posterior constitución de fianza en garantía del préstamo hipotecario incluida en la escritura pública constituye una mera previsión, no una promesa de constitución de la garantía o que nos encontraríamos ante un nuevo préstamo por cambio de deudor en base al art. 118 de la Ley Hipotecaria que harían aplicable el art. 25 del precitado cuerpo legal.

Para el Tribunal, la novación negocial por sustitución del deudor por otro nuevo (figura conocida doctrinalmente con la denominación de asunción de deuda), tiene dos modalidades, la de convenio entre el acreedor y el nuevo deudor que libera al primitivo (novación propia), y convenio entre los deudores (novación impro-

pia o modificativa). El acreedor, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1.205 del Código Civil, ha de prestar necesariamente su consentimiento para que surja la novación negocial por sustitución del deudor, propia y liberatoria; ha de constar dicho asentimiento siempre de modo claro, preciso, inequívoco y contundente, ya que crea una nueva y moderna relación obligatoria.

Para que existiera la simultaneidad exigida en el artículo 25 del Reglamento del Impuesto sería necesario que se produjera una novación contractual y así ha sido. Por todo ello la Sala desestima el recurso.

**Constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo.** (S.T.S.J. de Cantabria, 23 de septiembre de 2010)

El motivo de discrepancia versa sobre la sujeción de una fianza a IVA o a ITPO, donde la Administración actuante considera aplicable el gravamen por ITPO, y la entidad financiera recurrente a IVA.

Para el Tribunal, el motivo de impugnación no puede ser acogido ya que, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza. Si éste es empresa-

rio o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituiría una prestación de servicios sujeta al IVA. Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. La entidad financiera recurrente, es sujeto pasivo del ITPO en su condición de acreedor afianzado (art. 8.e. del R.D. Legislativo 1/1993).

***Cálculo de la base imponible en una constitución de fianza no simultánea a la constitución de un préstamo. (S.T.S.J. de Cantabria, 23 de septiembre de 2010)***

El art. 10.1 del R. D. Legislativo 1/1993 establece, como regla general, que la base imponible a efectos del ITP está constituida por el valor real del derecho que se constituya. No cabe sostener la existencia de una laguna legal respecto a la determinación de la base imponible de la fianza ya que, el ámbito de la fianza sobrepasa ampliamente el del préstamo, pues, se extiende a toda obligación válida (arts. 1822 y 1824 del CC). No podemos olvidar que cuando la fianza garantiza la totalidad de las obligaciones de una hipoteca, su base imponible se extendería a la totalidad de las obligaciones ya que resultaría incongruente que la situación fiscal del fiador que garantiza la totalidad de las obligaciones cubiertas por la hipoteca, fuese mejor que la

de la hipoteca garantizada de la que es accesoria.

**BASE IMPONIBLE  
EN CONCESIONES  
ADMINISTRATIVAS**

***Determinación de la base imponible en una concesión administrativa. (S.T.S. 26 de mayo de 2011)***

La controversia trata sobre la determinación de la base imponible en una concesión administrativa para la prestación de servicios de telecomunicaciones, formalizada en julio de 1998.

La entidad recurrente entiende que, conocida por ella la nueva razón matemática que se iba a introducir mediante la Orden Ministerial de 10 de octubre de 1994, la llamada al “valor real” hecha por la Ley del Impuesto como elemento sustantivo de fijación de la base imponible, justificada jurídicamente que en su autoliquidación fijase una base calculada en función de lo que iba a ser la fórmula de cálculo del valor de la concesión durante la mayor parte de su vigencia.

Para la Sala, vistos con posterioridad los acontecimientos de innovación normativa producidos por la Orden de 1998, desde un punto de vista material la pretensión del sujeto pasivo se ofrecería en términos de indudable racionalidad, pero esta racionalidad encuentra en el ámbito jurídico un formidable obstáculo en su camino de aceptación: la

normativa a aplicar era obligadamente la que regía a la fecha del devengo y el “valor real” del canon de la concesión en aquel momento lo constituía el fijado en las reglas descritas por la Orden Ministerial de 1994, frente a cuya determinante circunstancia jurídica, no cabe hacer valer con la eficacia pretendida, que a la fecha de la autoliquidación la interesada era conocedora del nuevo parámetro que se iba a introducir en octubre de 1998, con eficacia desde el primero de enero de 1999. No puede darse el valor de hecho conocido y determinante a la mera expectativa, más o menos esperada, pero en ningún caso cierta, de que el titular de la pertinente potestad normativa vaya a tomar una decisión cuyo contenido alguien conoce, el sujeto pasivo, pero cuyas circunstancias no ofrecían ni la objetividad ni la certeza de que efectivamente iba a ser una realidad que en todo caso era inexistente al tiempo del devengo.

# IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

## OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

*Realización de un canje de valores con toma de control de una sociedad con activo principalmente inmobiliario. (Consulta nº V1759-11 de 7 de julio de 2011 de la DGT)*

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

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 merca-

dos 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.

*Escisión de dos ramas de actividad que se aportan a dos sociedades de nueva constitución. (Consulta nº V1925-11 de 4 de agosto de 2011 de la DGT)*

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Según el escrito de consulta, en el presente caso se transmite a cada una de las dos sociedades resultantes de la escisión una actividad económica completa, incluyendo los activos y pasivos afectos a la misma, así como los medios personales. Por tanto, puede considerarse que se transmite una universalidad de bienes en el sentido expresado por la Ley, resultando aplicable el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por dicho precepto.

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Desde la entrada en vigor de las modificaciones introduci-

das en el TRLITPAJD por la Ley 4/2008, conforme a lo dispuesto en sus artículos 19.2.1º, 21 y 45.I.B).10, la operación de escisión total tiene la consideración de operación de reestructuración, y ha dejado de estar sujeta pero, en su caso, exenta en la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, para pasar a estar no sujeta a dicha modalidad del impuesto y exenta en las otras dos modalidades, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Sin embargo, esta circunstancia no modifica los criterios expuestos en las contestaciones reseñadas y transcritos en esta contestación, bastando simplemente su adaptación a los nuevos conceptos introducidos por la referida Ley 4/2008. Por tanto, las operaciones de reestructuración podrán, en su caso, quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 108.2.a) de la LMV, y tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en el caso de que resulte aplicable la llamada regla especial, es decir, en el caso de que la obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario o el aumento del control ya obtenido, se produzca mediante la adquisición de valores en los mercados primarios, es decir, de nueva emisión, pero no cuando la obtención o aumento del control se consigan por la adquisición de valores en mercados secundarios, como ocurre en esta operación.

# IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

## CALIFICACIÓN Y EFICACIA DE LAS CONDICIONES

**Condiciones suspensivas en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.** (Consulta nº V1942-11 de 5 de agosto de 2011 de la DGT)

Debe tenerse en cuenta que este Centro Directivo considera que en la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el impuesto se devenga siempre en el momento de la formalización del acto sujeto a gravamen, que, en esta modalidad, es el documento en sí mismo, tal como determina el artículo 28 del TRLITP cuando dice que “Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31”. Y ello, con independencia de que el acto, contrato o cualquier otro negocio jurídico contenido en el documento esté sometido a condición, tal y como se ha venido diciendo en distintas consultas, entre ellas la V1145-06.

Esta conclusión deriva de la dicción literal del artículo 49 del TRLITP, que regula el devengo del impuesto en sus tres modalidades y que dispone lo siguiente:

“1. El impuesto se devengará:

- a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.
- b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

2. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.”

De acuerdo con el precepto transcrito, el devengo del ITP se produce en distinto momento según cuál sea la modalidad que grava el hecho imponible realizado. En este sentido, en las modalidades de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados, el impuesto se devenga, en todo caso, el día en que se formalice el acto sujeto. El devengo debe entenderse producido siempre en ese momento, ya que el precepto no recoge excepción alguna a dicha regla.

Por el contrario, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, no siempre se producirá el devengo en el mismo momento, pues el artículo 49 establece una regla general en su apartado 1, letra a), y una regla especial en su apartado 2. Según la regla general, en esta modalidad, el impuesto se devengará el día en que se realice el acto o contrato gravado. Sin embargo, esta regla general cede ante la regla especial cuando se den los requisitos para su aplicación. En virtud de esta regla especial, cuando la efectividad de una adquisición de bienes se halle suspendida por la concurrencia de cualquier limitación temporal de la eficacia de aquella (condición, término, fideicomiso o cualquier otra), el impuesto no se devengará cuando se realice el acto o contrato gravado, sino en un momento posterior, cuando desaparezca la limitación en cuestión y el acto o contrato despliegue su eficacia.

En otras palabras, la interpretación que debe darse al apartado 2 del artículo 49 del TRLITP es que las condiciones suspensivas –y demás limitaciones temporales de la eficacia de los actos y contratos gravados– despliegan sus efectos de diferimiento sólo en el ámbito de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en la cual se producen desplazamientos patrimoniales de bienes y derechos, los cuales no deben entenderse

realizados cuando se formalicen, sino cuando efectivamente se produzcan las adquisiciones de tales bienes y derechos. Sin embargo, en el ámbito de la modalidad de actos jurídicos documentados, las condiciones suspensivas no pueden tener ese mismo efecto suspensivo del devengo del impuesto, ya que el hecho imponible no es el acto o contrato contenido en el documento, sino su documentación, es decir, el propio documento, como reiteradamente ha expuesto el Tribunal Supremo en una consolidada jurisprudencia de la que se pueden señalar, entre otras, las sentencias de 21 de mayo de 1998, 30 de octubre de 1999 y 24 de octubre de 2003. A este respecto, en la primera de ellas, el Tribunal Supremo afirma en el fundamento de derecho segundo que “... en el impuesto que nos ocupa (actos jurídicos documentados), el hecho imponible es la documentación de actos jurídicos, y aquí ese acto jurídico comprende todas las partidas garantizadas con la hipoteca que se documenta, con independencia de su realización inmediata o futura con o sin condición, al contrario del ITP (se refiere a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas) en el que, mientras no se produce la transmisión, teniendo para ello en cuenta lo dicho en los artículos 609 y concordantes del Código Civil, no se produce el hecho imponible”.

De acuerdo con la argumentación del Tribunal Su-

premo, cabe destacar que el hecho imponible de la modalidad de actos jurídicos documentados es la documentación en sí de actos jurídicos y que, aunque la eficacia de éstos sí puede someterse a alguna limitación temporal, no ocurre lo mismo con el documento que les sirve de soporte, pues el documento existe y es eficaz (en los términos que se deduzcan de su contenido) desde que se formaliza. Es decir, el documento, como soporte físico, no se somete a limitación alguna, o se formaliza o no se formaliza, pero una vez formalizado, ya existe en el mundo jurídico, con independencia de que el acto o contrato que se formaliza o documenta en él sea ya eficaz o no. Esta es la razón de que el devengo del impuesto se regule en el apartado 1 del TRLITP de forma separada para la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (letra a) del apartado 1) y para las modalidades de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados (letra b) del apartado 1), pues mientras en la primera modalidad el devengo es susceptible de diferimiento si concurre alguna limitación de la eficacia de la adquisición, en las otras dos modalidades el devengo se produce en todo caso al formalizarse el acto sujeto a gravamen, formalización que no admite limitación de su eficacia.

## CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

**Disolución de comunidad sobre una vivienda adjudicándose a uno de los comuneros que compensa en metálico con aplazamiento del pago.** (Consulta nº V1692-11 de 1 de julio de 2011 de la DGT)

En el supuesto planteado resulta que la escritura pública recoge dos convenciones distintas que tributarán del siguiente modo:

### PRIMERO: DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES

En cuanto a la disolución de la comunidad de bienes, entendiéndose que no ha realizado actividades empresariales, está sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplir los cuatro requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto: ser una escritura pública, ser valuable, ser inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La base imponible de la cuota gradual estará constituida por la cantidad o cosa valuable, que debe ser el valor de la comunidad de bienes que se disuelve, es decir, el de la vivienda completa, y no sólo el de la parte de la vivienda que uno de los comuneros adjudica al otro a cambio de la compensación en metálico.

## SEGUNDO: EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Por lo que se refiere a los excesos de adjudicación, estarán sujetos al impuesto como transmisión patrimonial onerosa siempre que no concurra ninguna de las excepciones que establece el artículo 7.2.B) del texto refundido del impuesto. Si el exceso se produce porque el bien es no divisible o desmerece mucho con la división, como parece ser el caso planteado, y además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; si no es así dicho exceso tributaría por transmisiones patrimoniales onerosas al tipo de los bienes inmuebles y será sujeto pasivo el comunero que recibe el exceso de adjudicación. En el caso planteado va a haber una compensación en metálico, lo único que con pago aplazado y fraccionado, sin que esta circunstancia altere el que sea en metálico.

**Modificación de la propiedad horizontal consistente en transformar dos viviendas en tres.** (Consulta nº V1807-11 de 13 de julio de 2011 de la DGT) Concurriendo todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRITPAJD, el supuesto planteado constituye hecho

imponible de la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados por lo que deberá tributar por tal concepto, en los siguientes términos.

- ❖ **Hecho imponible:** Escritura pública que reúne todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido.
- ❖ **Sujeto pasivo:** Conforme al artículo 29 del Texto Refundido será sujeto pasivo “...el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, por tanto, en el presente caso la entidad titular de los inmuebles cuya superficie va a ser modificada.
- ❖ **Base imponible:** El apartado 1 del artículo 30 del Texto Refundido establece que “En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”. Por otro lado el artículo 70. 3 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, precisa la determinación de la base imponible en relación a ciertas operaciones que, como la que ahora se plantea, suponen la constatación registral de la modificación física de una finca, estableciendo que “En

las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente”.

A la luz de dicho precepto procede concluir que la base imponible estará constituida por la suma de las dos fincas modificadas que coincidirá con el de las tres nuevas fincas resultantes.

- ❖ **Tipo impositivo:** Lo regula el artículo 31 del texto Refundido El apartado 1 establece lo que se denomina la cuota fija disponiendo que “Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto”.

El apartado 2 recoge la llamada cuota variable en cuya virtud se aplicará el 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 por 100.

***Distribución de responsabilidad hipotecaria.*** (S.T.S.J. de Valencia, 29 de octubre de 2010)

Mediante escritura una entidad financiera concede un préstamo con garantía hipotecaria sobre una finca. Posteriormente en escritura se formalizan las siguientes convenciones: la segregación de tres fincas de una finca matriz, la agregación de una finca al resto de la finca matriz, y la segregación de otras dos fincas de la nueva finca constituida por la agregación, así como el consentimiento de la entidad concedente del préstamo hipotecario que gravaba la finca original.

La demandante alega que no se realiza ninguna distribución de responsabilidad hipotecaria. Manifiesta que la finca hipotecada no se ha visto alterada salvo en su cabida y superficie, y que sigue siendo la misma finca que antes estaba hipotecada. Para la Sala, se ha atribuido la responsabilidad hipotecaria a fincas que antes no se hallaban afectadas por ella; y se ha liberado de dicha responsabilidad a parte de la finca inicialmente hipoteca-

da. Se da por tanto el hecho imponible cuando, como aquí ocurre, un documento notarial refleja un acto jurídico en virtud del cual se ha atribuido la responsabilidad hipotecaria a fincas que antes no se hallaban afectadas por ella; y se ha liberado de dicha responsabilidad a parte de la finca inicialmente hipotecada. Dicha escritura notarial reúne todas las exigencias descriptivas del hecho imponible del tributo. Lo que se grava con el impuesto es el documento notarial mismo que autoriza y solemniza dicho acto jurídico inscribible en el Registro de la Propiedad.

***Derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turísticos.*** (S.T.S.J. de Andalucía, 8 de noviembre de 2010)

Constituye el objeto de controversia la sujeción a IAJD de la escritura pública otorgada en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 42/1998, de adaptación de regímenes preexistentes sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turísticos y normas tributarias.

La Sala considera la operación gravada por el IAJD, puesto que otorgado el instrumento público en cumplimiento de lo establecido en la Disposición transitoria segunda 1 y 2 de la Ley 42/1998, toda vez que dicha norma obligaba a los regímenes preexistentes de derechos relativos a la utilización

de uno o más inmuebles, construidos o en construcción, durante un período determinado o determinable del año, cuya constitución constase de cualquier forma admitida en derecho, a adaptarse en el plazo de dos años a las disposiciones de la referida Ley, para lo cual era necesario otorgar la escritura reguladora con los requisitos del art. 5 de la Ley que fueran compatibles con la naturaleza del régimen e inscribirla en el Registro de la Propiedad.

Se está aquí en el caso de que si bien la escritura pública formalizada no tuvo carácter de constitutiva, representa un acto humano producido por voluntad consciente y exteriorizada que al producir efectos jurídicos, los cuales se concretaron en dar publicidad a un régimen preexistente y a su forma de explotación, con pleno respeto de los derechos ya adquiridos, se situó dentro de la categoría de “acto jurídico”, por tratarse de una primera copia la escritura notarial y contenerse en la misma un acto inscribible en el Registro de la Propiedad que no está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni al que grava las Operaciones Societarias, teniendo además dicha escritura pública por objeto cosa valuable, al constatarse en la misma la descripción detallada de un complejo de “time sharing” de manifiesto valor económico

y trascendencia jurídica. En definitiva se dieron en el mencionado instrumento público todos y cada uno de los requisitos fijados en el art. 31.2 del R. D. Legislativo 1/1993.

#### TIPO DE GRAVAMEN

**Normativa valenciana. Aplicación del tipo reducido en la adquisición de un solar para la construcción de vivienda habitual.** (S.T.S.J de Valencia, 15 de noviembre de 2010)

El motivo de controversia es relativo al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, donde se incrementaba el tipo de lo autoliquidado por el sujeto pasivo en 0'9 puntos, al entender la administración demandada que el referido documento no estaba sujeto al tipo reducido del 0,1% en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, sino al tipo general del 1%, pues se refería a la transmisión de un solar para la construcción de una vivienda habitual para su promotor.

El art 14 de la L 13/1997 de 23 de diciembre, de la Generalidad Valenciana al regular el tipo de gravamen del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados establece dos tipos de gravamen, el ordinario del 1 % y el reducido del 0,1 %, operando este cuando se trate de adquisiciones de vivienda habitual, entendiendo por tales al concepto contemplado en la normativa estatal reguladora

del I.R.P.F, que la define como la que constituye la residencia del contribuyente durante un plazo continuados de al menos tres años, que debe habitarla de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo no superior a 12 meses desde la fecha de la adquisición.

Para la Administración actuante, tales requisitos no se dan en el recurrente, pues la licencia para la construcción de la vivienda es de fecha 20 de septiembre de 2005, el empadronamiento de 27 de julio de 2007, y el solar se adquirió el 2 de abril de 2002, y por lo tanto la vivienda se construyó después de un año desde su adquisición y su ocupación no se produjo antes de julio de 2007.

Para el Tribunal, es de aplicación la reducción del tipo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, pues el solar que se adquirió en el año 2004 era para la construcción por el propio comprador de su vivienda habitual, que se construyó antes del año 2007, siendo ocupada por el actor ese mismo año después de empadronarse, fijando en tal vivienda su domicilio habitual.

#### EXENCIONES: AGRICULTURA

**Ámbito de la exención de las formas de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos.** (Consulta nº V1775-11 de 8 de julio de 2011 de la DGT)

El artículo 45.I.B) 6 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:

*“estarán exentas. 6. Las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria, las de permuta forzosa de fincas rústicas, las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario, así como las de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos y las adjudicaciones del Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario a favor de agricultores en régimen de cultivo personal y directo, conforme a su legislación específica”.*

En el momento de entrar en vigor el Real Decreto Legislativo 1/1993, la ley vigente era la Ley 83/1980, de 31 de diciembre, de Arrendamientos Rústicos que regulaba las formas de acceso a la propiedad y de esa manera se titulaba el capítulo IX; dicha ley fue derogada por la Ley 49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos rústicos; esta Ley no contiene ningún título, capítulo o sección denominadas “formas de acceso a la propiedad” pero en su artículo 22 regula aquellas instituciones que daban contenido a las formas de acceso, como son los derechos de tan-

teo, retracto o de adquisición preferente, lo que ocurre es que con la nueva regulación de la duración de los contratos, bastante inferior a la anterior, pierden sentido los derechos de adquisición, el tanteo y retracto, minuciosamente regulados en la ley anterior.

La Disposición Transitoria Primera de la Ley 49/2003, que establece que: “*Los contratos de arrendamiento y aparcería vigentes a la entrada en vigor de esta Ley, se regirán por la normativa aplicable al tiempo de su celebración*”, no restringe los beneficios fiscales del artículo 45.I.B) 6 a los contratos firmado de acuerdo con la anterior Ley, sino que recoge que dichos contratos se seguirán rigiendo por lo establecido en dicha Ley.

Vista la normativa expuesta, la exención alcanzará también a los contratos regidos por la Ley 49/2003, que es la vigente actualmente.

#### EXENCIONES: REPARCELACIÓN

***Reparcelación voluntaria de terrenos que componen un plan de actuación urbanística.*** (S.T.S.J. de Valencia, 1 de diciembre de 2010)

La cuestión litigiosa planteada en el presente recurso consiste en determinar si la escritura pública de reparcelación voluntaria de los terrenos que componían una Unidad de Ejecución del Plan General de

una localidad, otorgada por los demandantes, está exenta del pago del impuesto sobre actos jurídicos documentados, por aplicación del art. 45.1.B.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, o si por el contrario, como sostienen las Administraciones demandadas, está sujeta a dicho impuesto.

Para la Sala, examinada la escritura pública de reparcelación voluntaria presentada a liquidar en su día por los recurrentes, se aprecia que en la misma se refleja que tales propietarios aportaron a la citada actuación urbanística diversas fincas sitas en el término municipal, siéndoles adjudicadas las parcelas correspondientes a sus derechos iniciales según dicha aportación, una vez efectuadas las cesiones dotacionales procedentes a favor de la Administración. Por tanto, el examen de la mencionada escritura no deja lugar a dudas sobre la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos por el art. 45.1.B.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, y por consiguiente, opera plenamente la exención, referida tanto al impuesto de transmisiones patrimoniales como al de actos jurídicos documentados.

#### EXENCIONES: COOPERATIVAS

***Escritura de declaración de obra nueva por una cooperativa especialmente protegida.***

*(S.T.S.J. de Valencia, 19 de noviembre de 2010)*

El motivo de litispendencia trata sobre una cooperativa fiscalmente protegida. La Administración deniega la exención solicitada por la actora al considerar que el art. 45.I.C.15 de la Ley del Impuesto, se remite al art. 34 de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, que según ella, establece la exención para los actos de constitución y ampliación de capital. Y que el caso tratado, declaración de obra nueva no encaja, entre los previstos por la norma para el disfrute de la exención, máxime teniendo presente la prohibición de extender al ámbito de las exenciones más allá de sus estrictos términos (art. 14 de la LGT).

La demandante alega que es una cooperativa especialmente protegida, y que el acto gravado es una operación de adquisición destinada a sus fines sociales; acto para el que está prevista la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el art. 34 de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre.

Para la Sala, la inscripción de una escritura de obra nueva entra dentro del ciclo de adquisición del bien o derecho, y por tanto en el concepto de adquisición de los mismos; sin que ello suponga una interpretación extensiva o analógica, prohibida por el art. 14 de la LGT.

## CUESTIONES COMUNES

### GESTIÓN Y LIQUIDACIÓN

**Competencia para liquidar una concesión administrativa.**  
(S.T.S. 26 de mayo de 2011)

La controversia trata sobre la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, siendo su hecho imponible la formalización en 1998 de contrato administrativo de concesión para la prestación de servicios de telecomunicaciones, dando lugar a la actuación de la Inspección de los Tributos de la Diputación General de Aragón, que propuso una liquidación adicional a lo ingresado.

Se alega por la interesada la falta de competencia sobre la base que la inspección llevada a cabo por el Servicio de Inspección de Tributos de la Diputación General de Aragón tendría su cobertura en el artículo 14.1 de la Ley 14/1996, en el que se establecía que la Comunidad Autónoma se haría cargo, por delegación del Estado, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección, entre otros, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Ahora bien, una vez hecha esta afirmación, la par-

te opone que el artículo 12.1 reserva al Estado en todo caso la titularidad de aquellas competencias y que en el caso que enjuiciado no existía hasta la Ley 21/2001 un criterio de delegación de competencias específico para un caso como el presente, afectante a un hecho imponible único en el ITP que tiene por objeto un bien de dominio público situado en la totalidad del territorio nacional.

Para la Sala, la Inspección Tributaria aragonesa nada ha realizado fuera de su territorio dirigido a la comprobación e investigación de hechos y datos con relevancia tributaria, sino que ha limitado su actuación a la simple calificación jurídica de estos en la pura faceta de estricta valoración jurídica consistente en determinar cuál sería la norma jurídica aplicable al caso.

### PROCEDIMIENTO

**Pretensión que excede del objeto del recurso.** (S.T.S.J. de Valencia, 19 de noviembre de 2010)  
La Administración actuaría alega que la autoliquidación del ITPAJD se presentó con

una cantidad a ingresar, que fue debidamente ingresada por la recurrente. La Administración inició procedimiento de comprobación de valores, en el que se aumenta el valor de la finca, y termina con la liquidación provisional impugnada. La Administración sostiene que la pretensión de la actora excede del objeto del presente recurso que es la liquidación provisional, no la autoliquidación sobre la que no pidió su rectificación.

Para el Tribunal, la alegación de la Administración, relativa que la pretensión de la actora excede del objeto del presente recurso que es la liquidación provisional, no la autoliquidación sobre la que no pidió su rectificación; no puede prosperar, pues la demandante en el escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación en el expediente de comprobación de valores, pedía la exención del ITP y la devolución de lo ingresado en virtud de las autoliquidación. Lo que es lo mismo que la solicitud de rectificación de la autoliquidación; que fue rechazada por la Resolución de la Oficina Liquidadora, objeto de la reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por la Resolución del TEAR objeto del presente recurso.

**Procedencia de un requerimiento.** (S.T.S.J. de Andalucía, 30 de diciembre de 2010)

Un requerimiento efectuado al presentador del documen-

to, notaria, con la finalidad de que uno de los coherederos ratifique la declaración presentada, justifique el carácter de vivienda habitual de la causante y que aporte el título de constitución del usufructo extinguido con la muerte de dicha causante, se entiende realizado con pleno conocimiento por los herederos con eficacia interruptiva existente y por lo tanto prescripción inexistente siendo procedente la liquidación

Analizando la procedencia del requerimiento para liquidar el impuesto, la Sala entiende que la respuesta debe ser afirmativa ya que la bonificación por adjudicación de la vivienda habitual al cónyuge beneficia a este y, también, al resto de los herederos no adjudicatarios como se desprende de la redacción vigente al momento de los hechos del art. 20.2.c), tercer párrafo de la LISD cuando habla de porcentaje de reducción por cada sujeto pasivo o, dicho de otro modo, de bonificación en la base imponible del impuesto como consecuencia de la adjudicación a un solo heredero de la vivienda habitual; reducción que beneficia a todos los obligados a liquidar el impuesto, pues repercute en sus respectivas bases imponibles al sustraer de las mismas el valor del inmueble adjudicado.

## DESLINDE IVA-TPO

### SEGUNDA ENTREGA

***Adquisición de un bien inmueble, con objeto de la disolución y liquidación de una sociedad civil, por sus partícipes. (Consulta nº V1906-11 de 3 de agosto de 2011 de la DGT)***

La adjudicación de los inmuebles a los socios tiene la consideración de una entrega de bienes, entrega que estará sujeta al IVA en los términos establecidos en la Ley del mismo.

Por otra parte, el artículo 20 uno 22º de la Ley del Impuesto establece la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

La norma aclara que se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su

propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

De acuerdo con lo dispuesto anteriormente, la utilización ininterrumpida de una edificación por un periodo de tiempo superior a dos años por su propietario, por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin operación de compra, consume la primera entrega de dicha edificación de forma que la posterior transmisión de la misma será sujeta pero exenta, sin perjuicio de la renuncia a la exención.

No obstante, cuando el adquirente definitivo de la edificación es quien ha utilizado la edificación durante el citado periodo de tiempo, la Ley 37/1992 hace abstracción de esa utilización y considera

como primera entrega de la edificación la que se produce y que tiene por destinatario a quien la ha estado utilizando en su condición de arrendatario o titular de un derecho real de goce o disfrute.

En caso de que se considere segunda transmisión y la operación esté sujeta y exenta y de conformidad con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, la exención prevista anteriormente puede ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Por otro lado, las entregas de bienes cubiertas por el hecho imponible disolución de sociedad son las que cumplan el requisito de proporcionalidad con respecto a la participación del socio en la sociedad que se disuelve, pero no las entregas cuyo valor supere el que corresponda a la participación del socio, por las cuales sí se devengará el impuesto en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por el concepto de exceso de adjudicación declarado, en los términos expuestos en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD.

## PATRIMONIO

## EMPRESARIAL

***Venta de una oficina de farmacia.*** (Consulta nº V1843-11 de 31 de julio de 2011 de la DGT)

Se plantean dos opciones:

❖ Transmisión del patrimonio empresarial sin incluir el local en el cual se desarrolla la actividad de farmacia:

El hecho de que no se transmita el local no desvirtúa necesariamente la consideración del conjunto de bienes transmitidos como una unidad económica autónoma, ya que la actividad puede seguir desarrollándose en su antigua ubicación, en régimen de alquiler, o mediante el traslado de la misma a un nuevo local.

Así pues, a falta de otros elementos de prueba, el caso planteado en la consulta podría considerarse como la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido expresado por la Ley, resultando aplicable el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por dicho precepto.

❖ Transmisión del patrimonio empresarial incluyendo el local en el cual se desarrolla la actividad de farmacia:

La aplicabilidad del supuesto de no sujeción del artículo 7º.1 de la Ley 37/1992 no ofrece dudas,

de manera que la totalidad de la venta estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ello debe entenderse sin perjuicio de que la transmisión del local pueda quedar sujeta para el adquirente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Esta sujeción no afectará, en cambio, a las existencias transmitidas.

# IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

## CALIFICACIÓN DE LAS DONACIONES

**Crédito garantizado con inmueble hipotecado, solicitado por dos personas, realizándose los ingresos en una cuenta de titularidad exclusiva de una de ellas.** (Consulta nº V1693-11 de 1 de julio de 2011 de la DGT)

Tanto el crédito solicitado por el consultante y sus padres, como la cuenta en la que se ingresa el importe y en la que se amortiza de forma periódica es titularidad única del consultante.

Salvo que en las sucesivas disposiciones del crédito se produzca una entrega gratuita de dinero a favor de los padres del consultante, en los términos descritos en el escrito de consulta y por lo que se refiere a la operación como tal, no existe donación alguna al no producirse transmisión gratuita de bienes o derechos por parte del consultante a sus progenitores.

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

**Prestación por fallecimiento a percibir del Sistema de Previsión Profesional de la Mutualidad de la Abogacía.** (Consul-

ta nº V1724-11 de 5 de julio de 2011 de la DGT)

### DESLINDE ISD-IRPF

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

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

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

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

*“4ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la*

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

Al respecto debe señalarse que el artículo 51.2 de la citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, determina la posibilidad de reducir en la base imponible general las aportaciones a mutualidades de previsión social siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

*“a) Requisitos subjetivos:*

*1º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones siempre*

que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1.ª del artículo 30.2 de esta Ley.

2º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. (...).

Asimismo, el artículo 30.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, establece entre las reglas especiales para determinar el rendimiento neto en estimación directa de actividades económicas la siguiente:

*“No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición decimoquinta de la Ley*

*30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros anuales.”*

### CONCLUSIÓN

Si han existido aportaciones a la mutualidad de previsión social que en algún ejercicio han podido ser objeto de minoración en la base imponible por cumplir los requisitos establecidos en alguno de los preceptos reproducidos anteriormente, como parece darse en el caso consultado, la prestación por fallecimiento tributará, en todo caso, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos del trabajo a integrar en la base imponible general, con independencia de que las aportaciones hayan sido o no efectivamente reducidas por el mutualista.

### DEUDAS Y GASTOS DEDUCIBLES

***Deudas a favor de herederos y gastos deducibles.*** (S.T.S.J. de Asturias, 17 de diciembre de 2010)

El motivo de controversia se debe a una serie de deudas de la causante con el heredero así como los gastos ocasionados por el funeral.

Para la Sala, de las referidas partidas no cabe aceptar la deuda reconocida a favor de uno de los herederos por impedirlo el artículo 13 de la Ley

del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Igual pronunciamiento cabe hacer respecto de las abonadas a la Gerencia Territorial del Catastro para la obtención de diversa documentación por tratarse en su caso de deudas a favor de los herederos, así como de otra factura con una sociedad limitada ante la falta de prueba sobre la misma.

Por el contrario debe aceptarse respecto de la factura emitida por una sociedad anónima, de fecha 13 de noviembre de 2003, posterior al fallecimiento de la causante, que tuvo lugar el 2 de octubre anterior, relativa a trabajos efectuados en las fincas de su propiedad en septiembre del mismo año, e igual cabe apreciar respecto de los gastos por tarjetas y recordatorios de defunción y colocación de letras, jardineras y anillas en la tumba, por hallarse justificadas y obedecer a gastos deducibles según el artículo 14 b) de la LISD que no exige otra condición que la de su justificación.

### AJUAR DOMÉSTICO

***Importe del ajuar doméstico.*** (S.T.S.J. de Asturias, 17 de diciembre de 2010)

No cabe desvirtuar la presunción que sobre su valor se recoge en el artículo 15 de la mencionada LISD, por medio de la prueba testifical practicada en la que dos testigos reconocen conocer a la causante, sus pertenencias, su forma de vivir, estando de la casa en la que vivía y de las fincas que poseía, pues dicha prueba no puede entenderse

como fehaciente para desvirtuar dicha presunción, ni resulta de la misma el valor que debe darse a sus pertenencias.

#### BASE LIQUIDABLE

**Grupo de parentesco de los colaterales de tercer grado por afinidad.** (S.T.S.J. de Madrid, 28 de diciembre de 2010)

Constituye el objeto del pleito dilucidar si los colaterales de tercer grado por afinidad deben ser asimilados a uno u otro de los grupos de parentesco del art. 20 de la LISD, esto es, a los colaterales de tercer grado del grupo III, así definidos sin mención a consanguinidad o afinidad, o a los colaterales de cuarto grado o superiores y extraños del grupo IV.

Para el Tribunal, el Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos sino también a los afines. Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes. Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad. Se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado.

Señala la Sala que “donde la Ley no distingue no cabe distin-

guir”, es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad.

El interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño. La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto. Y la segunda alternativa es una transgresión del artículo 20 de la LISD, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante.

#### REDUCCIONES POR PARENTESCO Y MINUSVALÍA

**Reconocimiento de minusvalía con posterioridad al fallecimiento.** (S.T.S.J. de Andalucía, 12 de noviembre de 2010)

La recurrente considera contraria a Derecho las liquidaciones de la Administración, por entender aplicable al supuesto la reducción de la base imponible prevista por las leyes para supuestos de minusvalía del sujeto pasivo del Impuesto,

y que la Administración no consideró procedente aplicar a falta de acreditación suficiente de las circunstancias requeridas al efecto.

Partiendo de la aportación durante el proceso judicial de un documento original, en el que se justificaba que en el año 2005 la interesada padecía diabetes e hipertensión y se encontraba incapacitada para deambular, con deterioro de su movilidad física, considerando igualmente que en el año 2006 tenía ya reconocida oficialmente una minusvalía del 80 por ciento y, sobre todo, teniendo en cuenta la avanzada edad de aquélla, que al tiempo del devengo del tributo contaba ya con 93 años; la Sala considera más que razonable presumir que dicha situación de incapacidad, requerida a fin de aplicar la reducción tributaria que se trata, se presentaba ya en aquel momento del fallecimiento del causante, y ello aunque entre este momento y el del reconocimiento oficial de la minusvalía distaran cuatro años, durante los cuales, dada la elevada edad de la recurrente al inicio del período, no parece que su estado hubiera podido experimentar cambios relevantes.

**Reconocimiento de minusvalía con posterioridad al fallecimiento.** (S.T.S.J. de Cataluña, 2 de diciembre de 2010)

La recurrente manifiesta en su demanda que es heredera universal de los bienes de su difunto esposo, fallecido el 16 de marzo de 2005, que tiene reconocida una invalidez permanente total por el Ins-

tituto Nacional de la Seguridad Social desde el 30 de noviembre de 1992, reconocida en un grado del 54% con efectos desde el 19 de mayo de 2005, lo que considera que le da derecho a una reducción legal por motivo de minusvalía en el pago del impuesto.

Para el Tribunal, a los efectos que aquí interesan, no cabe confundir la acreditación de la minusvalía en sí, que es lo único limitado para determinados supuestos a los certificados emitidos por concretos órganos administrativos, con la acreditación de que el grado de minusvalía concurría en el momento del devengo del impuesto, sea el IRPF o el de Sucesiones. Aquellos certificados no pueden estimarse constitutivos de la minusvalía, sino únicamente declarativos de la misma y la concurrencia del grado de minusvalía en el momento del devengo de los citados tributos siempre podrá acreditarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

La parte recurrente alega que en el término de audiencia que le fue concedido ya exhibió ante la Oficina Gestora documentación acreditativa de su minusvalía, sin que fuera tenida en cuenta por el órgano administrativo; aporta en fase de prueba en este procedimiento documentación acreditativa de que se trata de una persona con una minusvalía del 54% reconocido en fecha mayo de 2005, ya que con anterioridad venía siéndole reconocido un 48 por ciento de disminución según acuerdo de declaración de Inva-

lidez Permanente Total expedido por el Instituto Nacional de la Seguridad Social de fecha 1 de diciembre de 1992. La muerte de su causante tuvo lugar en marzo de 2005, lo que acredita de manera obvia que la recurrente ostentaba el derecho a obtener la reducción pretendida.

#### TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA VIVIENDA HABITUAL

*Adjudicaciones de bienes por disolución de sociedad de gananciales. (S.T.S.J. de Valencia, 15 de noviembre de 2010)*

La cuestión planteada estriba en decidir si es procedente la reducción en la base imponible solicitada por la recurrente referida a la adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante. La adquisición del bien (vivienda habitual) no se produjo a título sucesorio sino que se adquirió por título de liquidación de la sociedad de gananciales, no pudiendo computarse a la hora de determinar la base imponible o liquidable del ISD que grava la comunidad hereditaria.

La Sala alude a la STS de 16 de diciembre de 2004 que sostiene que, aunque la liquidación de la sociedad de gananciales coincida con el momento en que deben separarse los bienes de la masa hereditaria a efectos de su adjudicación, por haber fallecido el marido, sin embargo, ambos patrimonios, el de la masa hereditaria y el ganancial, constituyen instituciones jurídicas distintas y la disolución de la segunda pue-

de no coincidir necesariamente en el tiempo con la adjudicación de la herencia ya que puede darse en otras situaciones jurídicas diferentes. La conclusión es que la adjudicación al cónyuge supérstite de los bienes que le correspondan en la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones. El cónyuge supérstite no adquiere los bienes que le correspondan en la disolución de los gananciales como sucesor del cónyuge difunto sino como cotitular de la sociedad que se extingue.

#### TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

*Reducción del 95%. Compatibilidad del ejercicio de funciones de dirección con la percepción de una pensión de jubilación. (S.T.S. 12 de mayo de 2011)*

La cuestión debatida radica en la compatibilidad o incompatibilidad de la percepción por parte del causante de una pensión por jubilación con la reducción del 95% de la base imponible del ISD.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entiende por actividad empresarial la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Al concepto recogido en la normativa del Impuesto sobre la Renta sobre qué se entiende por

ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa, también se remite el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por tanto, si concurren los requisitos legales para el disfrute del beneficio tributario ello será suficiente para el reconocimiento, constituyendo la percepción de la pensión una cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria, y puede ser que lo indebido sea la pensión, no la reducción.

**Reducción del 95%. Compatibilidad del ejercicio de funciones de dirección con la percepción de una pensión de jubilación.**  
(S.T.S.J. de Madrid, 22 de diciembre de 2010)

La Administración actuante sostiene que no se dan los requisitos legales de la reducción del 95%, en primer lugar, porque entiende que no se encuentra acreditado que el causante ejerciera efectivamente tareas de dirección de la empresa transmitida por herencia y, en segundo lugar, porque considera que la condición del causante de percceptor de pensión de jubilación le impedía ejercer tales tareas de dirección empresarial de forma directa al ser incompatible la percepción de pensión de jubilación con el trabajo del pensionista, al amparo de la legislación de la Seguridad Social.

No se puede rechazar la aplicación de los beneficios fiscales

previstos para la empresa familiar por el mero hecho de recibir una pensión al no existir una vinculación entre la exigencia del ejercicio de una actividad de forma habitual, personal y directa en el ámbito laboral y el fiscal.

Se hace preciso analizar en cada caso, si dadas las condiciones personales del causante, puede considerarse que se cumplen los requisitos necesarios para aplicar la reducción, resultando inevitable acudir a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que entiende por actividad empresarial la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios; y al Real Decreto 1704/1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Por tanto, para el Tribunal siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de marzo de 2009, si concurren los requisitos legales para el disfrute del beneficio tributario, constituyendo la percepción de la pensión una cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria, y puede ser que lo indebido sea la pensión, no la reducción.

**TRANSMISIÓN INTER  
VIVOS DE LA EMPRESA  
FAMILIAR**

**Donación de participaciones en empresa familiar.** (Consulta nº

**V1808-11 de 13 de julio de 2011 de la DGT)**

La Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, dictada por esta Dirección General, prevé en su epígrafe 2.1.b) que en el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal basta con que uno de ellos tenga la edad de 65 años exigida para practicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y que, de tratarse de empresa individual, es suficiente con que uno de ellos ejerza la actividad empresarial de forma personal y directa, aunque ambos, en su caso, habrán de dejar el desempeño de funciones directivas y de percibir remuneraciones por ello.

Sin embargo, estos criterios presuponen o, como expresamente se dice en la Resolución, tienen en cuenta la acumulación de las dos donaciones en tales casos en una sola conforme al artículo 38 del Reglamento del Impuesto. Anulado el precepto reglamentario por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009, resulta obvio que desaparece el fundamento normativo que justificaba el criterio administrativo.

Dado que habrán de practicarse liquidaciones separadas para cada cónyuge, ha de entenderse, de forma consecuente, que los requisitos exigidos por el artículo 20.6

de la Ley 29/1987 se establecen para cada donación, por lo que, en concreto el referido a la edad, al que se refiere de forma expresa el escrito de consulta, deberá ser cumplido por cada donante.

Por tanto, como ese requisito concurre exclusivamente en el padre, sólo la donación efectuada por el mismo tendrá derecho a la reducción establecida en el mencionado artículo y apartado de la Ley 29/1987.

#### PRESCRIPCIÓN

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

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

A juicio de la Sala hay tres datos relevantes para resolver la cuestión: que el testamento del causante de la herencia que da lugar a la liquidación impugnada, expresa textualmente que instituye heredero universal a su hermano don Gonzalo y en defecto del mismo a su sobrina Doña Eufrasia; que el causante de la herencia objeto de liquidación (don Clemente), murió en 1989, y su hermano Gonzalo murió en 1991; y que en 1996 fue admitido a trámite juicio de testamentaría de la herencia de don Clemente promovido por doña Eufrasia que concluyó en virtud de auto en 1999.

Con estos dos datos, la solución a la que llega el Tribunal es

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

#### REPUDIACIÓN Y RENUNCIA A LA HERENCIA

##### **Renuncia de la herencia en favor de persona determinada.** (Consulta nº V1892-11 de 29 de julio de 2011 de la DGT)

La citada renuncia supone, en general, su previa aceptación tácita, constituyendo el acto de renuncia un acto de disposición del heredero renunciante en beneficio de la persona en cuyo favor se renuncia.

Este nuevo acto de disposición puede ser a título oneroso (renuncia por precio) o lucrativo (renuncia gratuita).

Sólo en el caso de que la renuncia sea gratuita y en favor de aquellos coherederos a quienes

debe acrecer la porción renunciada –y a favor de todos ellos indistintamente, no se entiende aceptada la herencia; es decir, en este caso, la renuncia se equipara a repudiación de la herencia.

Consecuencia de lo anterior es que la renuncia de la herencia en favor de persona determinada supone la realización de dos hechos imponibles:

- ❖ El primero de ellos, la adquisición hereditaria que supone la aceptación de la herencia, que estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto regulado en la letra a) del 3.1 de su Ley (adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio).
- ❖ El segundo, la transmisión de la porción hereditaria del renunciante, que también estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si es gratuita, pero por el concepto regulado en la letra b) del 3.1 de la Ley del impuesto (adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ínter vivos).

De acuerdo con la normativa civil, en el caso de bienes adquiridos por herencia, la adquisición se produce, con carácter derivativo, con la aceptación de la herencia, si bien los efectos subsiguientes se retrotraen al momento de la muerte del causante.

En definitiva, una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante.

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

## SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

### **Escisión de dos ramas de actividad que se aportan a dos sociedades de nueva constitución.**

*(Consulta nº V1925-11 de 4 de agosto de 2011 de la DGT)*

El artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece:

*“Artículo 104. Naturaleza y hecho imponible. Supuestos de no sujeción.*

1. *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.*
2. *No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que*

*experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

3. *No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.*

*Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”*

En relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS establece:

*“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.*

*En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.*

*No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de*

*diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.” (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).”*

En consecuencia, el no devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda del TRLIS, y se aplique el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII.

En caso de que no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII del TRLIS ni la disposición transitoria vigésimo cuarta del TRLIS, se producirá el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana como consecuencia de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad escindida.

**Adjudicación de un inmueble como consecuencia de una separación o divorcio.** (S.T.S.J. de Cataluña, 10 de marzo de 2011)

El motivo de discrepancia es relativo a la no aplicación del supuesto de no sujeción del art. 104.3 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales cuando, como es el caso, no se trata de una transmisión entre cónyuges sino entre una sociedad mercantil (la aquí apelante) y una persona física, pese a que dicha transmisión tenga como origen o marco una separación o divorcio matrimonial.

La Sala, alude al caso de la aportación de un inmueble heredado que constituye la vivienda habitual, a una sociedad mercantil de responsabilidad limitada (en el mismo año de la aceptación de la herencia), que supone el incumplimiento del requisito de permanencia establecido en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones para gozar de la reducción que se pretendía. Aunque en el caso que se regulara en nuestro ordenamiento jurídico la figura de la «empresa familiar», ello no conllevaría, sin más, las consecuencias propugnadas en la contestación de mantenimiento de la reducción fiscal relativa a la adquisición por sucesión «mortis causa» de la vivienda familiar. Para ello sería necesaria la correspondiente reforma legislativa. Mientras ello no tenga lugar, la aportación del bien inmueble a una sociedad mercantil supone el cambio de titularidad.

Por tanto, mientras no se introduzcan, en su caso, las imprescindibles reformas legales, en modo alguno cabe entender aplicable el supuesto de no sujeción del citado art. 103.3, segundo párrafo, al supuesto aquí examinado, pues aquel se ciñe, estrictamente, a las transmisiones de bienes inmuebles «entre cónyuges o a favor de los hijos» y aquí la transmisión tuvo lugar entre la sociedad mercantil de responsabilidad limitada y uno de los cónyuges, no bastando que concurra el otro requisito legal del supuesto de no sujeción de que la transmisión sea consecuencia del cumplimiento

de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

**Comunicación de la opción a acogerse al régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII de la LIS.** (S.T.S.J. de Cataluña, 14 de abril de 2011)

La cuestión que se plantea es si procede el devengo o en su caso declarar la no sujeción del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, respecto a la aportación no dineraria de una comunidad hereditaria de bienes a una sociedad limitada de carácter patrimonial, por los mismos partícipes o socios y por partes iguales.

Es requisito indispensable formalizar la opción a la que se refiere el artículo 94 de la LIS, que dice que el régimen previsto en el capítulo VIII del título VII, se aplicará, a opción del sujeto pasivo del impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos...

La falta o el retraso en el cumplimiento de la comunicación no anula la opción adoptada por el sujeto pasivo, sin perjuicio de que dicho incumplimiento pueda ser constitutivo de infracción tributaria simple.

Reconocido el carácter formal de la constancia en determinado momento de la opción, y de su comunicación, el efecto de su omisión o retraso no puede conllevar, como se pretende en el escrito de

apelación, la exclusión del supuesto de no devengo que se enjuicia. Tal consecuencia ha de estimarse contraria al principio de proporcionalidad que ha de observarse en la aplicación del sistema tributario, recogido en el art. 3.2 de la Ley General Tributaria y no acorde con la teleología de la disposición adicional que establece el supuesto de no devengo.

#### EXENCIONES

**Transmisión de unos inmuebles en concepto de devolución de una subvención.** (S.T.S.J. de Valencia, 30 de marzo de 2011)

En escritura pública, la sociedad apelante procedió a transmitir unos inmuebles de su propiedad, en concepto de devolución de una subvención recibida y declarada improcedente por la Unión Europea.

Para la parte apelante se trata de una reestructuración financiera de una empresa en liquidación participada por el SEPI, (Sociedad Estatal de Participaciones Industriales) una venta de activos que pretende mejorar la situación de la empresa y cambiar el modelo financiero, dentro de un plan de liquidación ordenada, concurriendo los requisitos exigidos por el artículo 14.4 de la Ley 5/1996 de Creación de determinadas Entidades de Derecho Público:

*“Todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados, directa o indirectamente de la aplicación de esta Ley e, incluso, las aportaciones de fondos*

*o ampliaciones de capital, que se ejecuten en el futuro para la reestructuración financiera de las empresas participadas por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, estarán exentos de cualquier tributo estatal, autonómico o local, sin que proceda, en este último caso, la compensación a que se refiere el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”*

La parte apelada entiende que no se da el requisito legal de que la causa de la transmisión sea una reestructuración financiera, tratándose de un pago aislado de una deuda con el SEPI, sin que se aprecien las características propias de un plan financiero de reestructuración empresarial.

Para la Sala, examinando el artículo 14.4 de la Ley 5/1996, en la redacción del RDL 15/1997, permite apreciar que la exención tributaria en el IIVTNU pretendida por la recurrente requiere tres requisitos: que exista una transmisión patrimonial, que se haga al SEPI por parte de una empresa participada por éste y, en tercer lugar, que se trate de una reestructuración financiera de la empresa transmitente.

El Tribunal aprecia que se dan los dos primeros requisitos exigidos, pero no concurre la circunstancia de que la transmisión se deba a un plan de reestructuración financiera, extremo no acreditado por el sujeto pasivo que propugna la exención, ya que se trata de un pago puntual o singular de una

deuda derivada de una improcedente subvención percibida, cuya devolución era preceptiva por exigirlo la UE, al margen de cualquier plan financiero de difícil comprensión en una empresa sin actividad, en liquidación, en la que no se dan las características propias de un plan o conjunto de medidas que permitan modificar el modelo financiero de la misma.

#### SUJETO PASIVO

**Sociedades civiles.** (S.T.S.J. de Cataluña, sentencia de 8 de abril de 2011)

Para que la aportación no dineraria de rama de actividad, disfrute de los incentivos previstos en la Ley, no se exige que una sociedad civil privada sea propietaria de los inmuebles, pues una cosa es la titularidad de los bienes y otra es la explotación (en este caso arrendamiento) de los mismos, la cual es llevada a cabo, en el presente supuesto, a través de la sociedad civil particular formada por el recurrente y su esposa, sociedad que carece de personalidad jurídica siendo, por tanto, el verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria la persona física, pues cuando la Ley considera sujetos pasivos a las comunidades de bienes (art. 35.4 LGT) está aludiendo abreviadamente a las personas físicas o jurídicas que se encuentran en dicha situación jurídica, como ocurre en el caso de las comunidades de bienes donde existe una situación de titularidad compartida.

# Resoluciones TEAC

40

## Resoluciones recopiladas por Antonio Fernández Cuevas

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

**SUCESIONES Y DONACIONES.** *Tributación por obligación real. Determinación de la base. Deudas deducibles: requisitos.*

*La deducibilidad de las deudas previstas en el artículo 13 de la Ley de Sucesiones es aplicable a la tributación por obligación real al no haber distinción en cuanto a la determinación de la base, pero exige una vinculación directa de la deuda con el bien sito en España.*

*Resolución de 28.6.2011 (R.G. 3030-2009) (Sala Cuarta. Vocalía 9ª).*

Se presentó en la correspondiente Oficina liquidadora (que la remitió a la Oficina Nacional de la AEAT) declaración del Impuesto tras el fallecimiento en Holanda del causante, residente en dicho país. En escritura de herencia otorgada en España, se enumeran los bienes sitos en territorio español pertenecientes al causante, entre ellos una vivienda, así como depósitos y valores en entidades financieras y un automóvil de turismo. Sobre el valor de éstos (al que se adicionó la estimación del ajuar doméstico), así como por las percepciones derivadas de un seguro de vida, se giraron liquidaciones a cargo de los herederos (esposa y dos hijos, no residentes en España).

Interpuesto recurso de reposición contra las liquidaciones, se alega por los interesados falta de motivación, añadiendo que el causante y su cónyuge superviviente constituyeron un préstamo con una sociedad holandesa de responsabilidad limitada y que conforme al artículo 13.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe tenerse en cuenta la deuda al determinar la base imponible.

Desestimado el recurso de reposición, se interpone reclamación económico-administrativa en la que se alega contra la no consideración como partida deducible de la deuda referida con la entidad holandesa aportándose copiosa documentación relativa a la prueba de la exis-

tencia de dicha deuda reiterando que del valor de dicho inmueble debe deducirse la cantidad relativa al saldo vivo del préstamo a la fecha de fallecimiento.

El artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, dispone que “a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado”. A continuación, el artículo 7 de la citada Ley determina que “A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con Entidades extranjeras que operen en ella”. Añade la letra a) del artículo 9 en relación con la base imponible que “Constituye la base imponible del impuesto: ... a) En las transmisiones mortis causa, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles”. En definitiva, la modalidad de obligación real del impuesto supone que aquellos contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España, sólo tributarán por la adquisición lucrativa de cualquier bien o derecho que esté situado en España, o puede ejercitarse o debe cumplirse en territorio español.

Por otra parte, el art. 13,1 de la Ley del Impuesto dispone que “En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna

los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquéllas, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos aunque renuncien a la herencia...” No existiendo duda sobre la residencia fiscal ni del causante ni de los llamados a suceder, la cuestión planteada es si el criterio de territorialidad debe extenderse asimismo a las deudas o gastos ocasionados, partiendo de la base que la regla general sobre determinación de la base no establece diferencias entre la obligación real y la obligación personal, por lo que evidentemente cualquier gasto o deuda que directamente pueda vincularse territorialmente a los bienes o derechos sujetos por obligación real deben ser admitidos. Es consecuencia de lo anterior que aparte de las cautelas propias que el legislador establece en relación con las deudas o gastos en el art 13 de la Ley (fehaciencia de las mismas, o que las deudas no se deban a un heredero) que en este caso el Tribunal aprecia debidamente acreditadas por las pruebas aportadas por los actores, la deducibilidad de las deudas hereditarias en el supuesto de la obligación real, debe cumplir un requisito adicional consistente en la vinculación directa de las mismas con el bien sometido a tributación por la Hacienda española. Este criterio de vinculación de la deuda con el bien inmueble se aprecia asimismo en los Convenios de Doble Imposición firmados en España respecto a este tributo (Art.º 6 del Convenio entre España y Suecia y art. 35,2 Convenio entre España y Francia).

La cuestión queda centrada, por tanto, en determinar si el préstamo concedido por la entidad, y que según alega el interesado fue destinado a la adquisición del inmueble sito en España puede calificarse como directamente vinculado a dicho bien en base a las circunstancias concurrentes. Pues bien consta en el expediente que en la escritura de compraventa de dicho inmueble formalizada en 17 de marzo de 2000, se expresaba que el precio de la adquisición fue satisfecho al contado en Holanda, sin que conste que dicho inmueble responda de deuda alguna (por precio aplazado, hipoteca...), y sin que tampoco quede acreditado en el contrato de compraventa que el precio satisfecho hubiera sido recibido a préstamo por la entidad holandesa. Por otro lado, tampoco dicho presta-

mo fue formalizado en documento otorgado en España, ni sometiéndose a las leyes y Tribunales españoles de tal modo que dicha deuda pueda ser considerada como un crédito que por su naturaleza *podiera ejercitarse o hubiera de cumplirse en territorio español*.

Las circunstancias indicadas consideradas en conjunto impiden apreciar una vinculación directa entre dicho préstamo y el inmueble sito en España, lo que imposibilita admitir la deducibilidad de su importe a los efectos indicados.

**TRANSMISIONES PATRIMONIALES.** *Comunidades de bienes con varios bienes indivisibles. Excesos de adjudicación por causa de la indivisibilidad. Inevitabilidad del exceso.*

*Tratándose de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes indivisibles y se produzcan excesos de adjudicación, éstos pueden quedar sujetos a tributar por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas si se hubieran podido evitar con una adjudicación distinta, respetuosa siempre con los principios de equivalencia en la división y de proporcionalidad entre la adjudicación efectuada y el interés o cuota de cada comunero.*

*Resolución de 29.9.2011 (R.G. 591-2010) (Sala Cuarta. Vocalía 12ª). Unificación de criterio.*

**S**e procedió a disolver una comunidad de propietarios mediante la operación de atribuir a uno de ellos un porcentaje de participación en los bienes poseídos en común, a título de pleno dominio y otro porcentaje en usufructo; a otros tres el mismo porcentaje en nuda propiedad que al anterior copropietario se le adjudicó en usufructo, y, finalmente, a los demás se les abonó en dinero el valor de sus cuotas en la primitiva copropiedad.

Presentada la oportuna autoliquidación, se giraron liquidaciones al tipo del 7%, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, contra las que se interpusieron sendas reclamaciones administrativas ante el TEAR, que fueron acumuladas, siendo estimadas.

Así, el TEAR, apoyándose en sentencias del Tribunal Supremo de 03 de febrero de 2005 (recurso núm. 3544/1998) y de 07 de julio de 2006 (recurso núm. 3990/1999), afirma en el Fundamento de Derecho Tercero: “... lo primero que conviene señalar es que, aunque se

*trate de tres fincas urbanas, que forman parte de una casa, sobre la que existe una compleja distribución de cuotas entre numerosas personas, considera este Tribunal que, aun cuando pudiera eventualmente procederse a su división, lo cierto es que tratándose de viviendas y locales, aquélla afectaría de modo claro a los propios bienes, determinando un notable desmerecimiento de su valor....*

Conviene advertir que en las operaciones de adjudicación de una cosa común no existe transmisión patrimonial de las partes que ya se detentaban pro indiviso, sino sólo la concreción material de esas partes, por lo que se trata de una operación interna de la comunidad. En efecto, como señala el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencia de 23 de mayo de 1.998, “la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes, en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”, siendo indiferente a estos efectos que la adjudicación se acuerde por los condóminos o por el Juzgado en respuesta a una acción de división de la cosa común”.

Por último en el Fundamento Quinto: *«De cuanto antecede resulta, que cuando en una extinción de condominio surja un exceso de adjudicación como consecuencia de la atribución a uno de los comuneros de una cosa que sea indivisible o desmerezca mucho por su división, dicho exceso de adjudicación no constituye hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”....*

*Tal conclusión sirve perfectamente para el supuesto de que la adjudicación se haga, no a uno, sino a varios condóminos, que compensan a los otros copropietarios en metálico, como sucede en este caso, siempre que los excesos de adjudicación que se pongan de manifiesto surjan, precisamente, de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil. Y es que, en realidad, concurre en estos casos la misma razón que expresa el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 28 de junio de 1999, pues carecería de sentido otorgar un tratamiento diferenciado a la extinción del condominio en el caso en que la adjudicación del bien se realiza a un solo comunero en un solo acto, y en aquel otro en que la adjudicación se realizara en actos sucesivos pero igualmente a un solo comunero que acumulara de manera progresiva la totalidad de las cuotas de los restantes condóminos.*

*Por lo expuesto, este Tribunal considera aplicable al caso la excepción contenida en el artículo 7º.2.B) del Texto Re-*

*fundido de la Ley del Impuesto. La conclusión que se extrae es que no procede liquidación alguna por la modalidad de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas*

Notificada la anterior resolución el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma actuante interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El recurrente entiende errónea la consideración del TEAR de tratar a las tres fincas como si se tratase de una indivisible y que dado que el condominio recaía sobre las tres fincas, entiende que las adjudicaciones podrían haberse hecho de otra forma que evitaran o paliaran la cuantía de lo adjudicado en exceso. Añade que la resolución del TEAR no se ajusta a los criterios expresados por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de junio de 1999, pues en el caso de referencia la compensación en metálico excede del interés de los adjudicatarios en el condominio, y ello es debido a que la adjudicación no se ha hecho con criterios de equivalencia y proporcionalidad sino buscando otros fines. Así pues, concluye, en el caso de disolución de un condominio sobre varios bienes para que no opere la sujeción a Transmisiones Patrimoniales Onerosas es necesario que el exceso sea inevitable, que no sea posible hacer otros lotes que eviten o palien el exceso de adjudicación producido.

Por otra parte, el Director alega en su recurso que la adjudicación no se efectuó a un solo condómino, sino a favor de varios, considerando asimismo errónea en este punto la posición jurídica del TEAR de que el artículo 1062 del Código Civil debe entenderse aplicable no sólo cuando la cosa se adjudique a uno -como reza literalmente el precepto- sino a varios, pues entonces el bien sigue en indivisión, por lo que propiamente no se ha extinguido el condominio sino que unos condóminos han adquirido su participación en el condominio a los otros.

Así, pues, las cuestiones controvertidas consisten en:

- ❖ En primer lugar, tratándose de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes y se produzcan excesos de adjudicación, si los mismos pueden quedar sujetos a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si tales excesos hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes.
- ❖ En segundo término, si resulta aplicable o no la previsión del artículo 1.062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas,

a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).

Con el objeto de centrar adecuadamente el objeto del debate, debemos partir de la cita del artículo 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TR), el cual dispone:

*“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:*

*A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.*

*(...)*

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

*(...)*

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

En cuanto a la disolución de comunidades de bienes, el artículo 61 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, establece en su apartado 2 que *“La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados”.*

**A tenor de lo previsto en el transcrito artículo 7.º 2.B) del TR, los excesos de adjudicación declarados se consideran en principio transmisiones patrimoniales, salvo que surjan de dar cumplimiento a determinados artículos del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento, entre los que se incluye, a los efectos que aquí nos interesan, el artículo 1.062 párrafo primero del Código Civil, según el cual “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 preceptos anteriores han sido interpretados por el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de junio de 1999 (Rec. n.º 8138/1998), en la que se afirma lo siguiente:

*“Esta Sala, aun en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la Sentencia de 23 de mayo de 1998, con cita de otras de la Sala 1.ª y de la*

*Sala 3.ª de este Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que «la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero». En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del ITP a tenor de lo establecido en el artículo 7.º 1 A) del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los textos vigentes de 24 de septiembre de 1993 y 29 de mayo de 1995-. La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurrir en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 CC)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero -arts. 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC-. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar -art. 400-. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse*

*en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los artículos 402 y 1.061 del Código Civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo cuerpo legal..... Por lo demás, el hecho de que el artículo 7.º 2 B) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables sólo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, «los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil ...» y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino sólo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros”.*

El aludido artículo 7.2.B) del TR del ITP se remite a cuatro artículos del Código Civil: artículo 821, artículo 829, artículo 1.056, párrafo segundo, y artículo 1.062 párrafo primero: se trata de cuatro preceptos que tienen en común la regulación de aspectos concretos de la herencia en los que se pueden producir excesos de adjudicación. De ellos, dos de las previsiones tiene relación directa con la divisibilidad / indivisibilidad de la cosa común: que no admita cómoda división (821), o la cosa sea indivisible o desmerezca por su división (1.062). Los otros dos preceptos están relacionados con excesos de adjudicación que se derivan de la voluntad del testador. En los cuatro casos, los excesos de adjudicación que se producen son ajenos la voluntad de los herederos/comuneros, y se producen bien por las características de la cosa, bien porque la voluntad del testador determina un exceso que los herederos no pueden eludir. Se trata por tanto de excesos de adjudicación inevitables y es esta cualidad de los excesos la que subyace en la exoneración de los casos concretos del artículo 7.2.B) del TR, convirtiéndose tal inevitabilidad en el eje de la no tributación por el concepto de Transmisión Patrimonial Onerosa, manifestada unas veces en forma de indivisibilidad material, funcional o jurídica, o incluso en su variante de desmerecer mucho su valor con la división (que a estos efectos se transforma

en un bien indivisible de facto), y, otras veces, manifestada en forma de respeto a la voluntad del testador.

También el artículo 402 del Código Civil contribuye a dar validez a los conceptos de evitabilidad / inevitabilidad. Así, en la regulación de la división de cosa común, el precepto señala: *“La división de la cosa común podrá hacerse por los interesados, o por árbitros o amigables componedores nombrados a voluntad de los partícipes. En el caso de verificarse por árbitros o amigables componedores, deberán formar partes proporcionales al derecho de cada uno, evitando en cuanto sea posible los suplementos a metálico”.*

En el caso de la indivisibilidad, que es la directamente relacionada con este recurso, la inevitabilidad viene reforzada por el hecho (y a su vez derecho) de que ningún copropietario puede ser obligado a permanecer a una comunidad (artículo 400 Código Civil, o en el caso de la comunidad hereditaria en el artículo 1.051 del mismo cuerpo legal). La sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 recoge esta situación de inevitabilidad cuando dice: *“Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división (...) la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero”.*

De lo hasta ahora expuesto ya se infiere, dice el TEAC, que es la relación indivisibilidad - inevitabilidad del exceso de adjudicación la que debe presidir el análisis de esta controversia: cuando estamos ante bienes divisibles no es posible la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación derivados de la adjudicación de un bien divisible, y no sólo por la literalidad de los preceptos del Código Civil a los que se remite el artículo 7.2.B) TR, sino porque a su vez no existe la inevitabilidad del exceso de adjudicación por la propia condición de bien divisible.

Dicho lo anterior, a la pregunta de si en el caso de disolución de una comunidad integrada por varios bienes, todos ellos indivisibles, cualquier forma de reparto debe dar lugar a la exoneración de tributación de los excesos de adjudicación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya se anticipa que la respuesta ha de ser negativa (es decir, no cualquier forma de reparto con excesos de adjudicación tributará por Actos Jurídicos Documentados, sino sólo algunas de ellas). De acuerdo con los preceptos transcritos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si el desequilibrio en los lotes de re-

parto se produce por imposibilidad (inevitabilidad) de formar lotes proporcionales al interés de cada comunero en la comunidad, provocado por la existencia de uno o varios bienes indivisibles, y además dicho desequilibrio se compensa en dinero, los excesos de adjudicación no tributarán por la modalidad Transmisión Patrimonial Onerosa. No obstante, en estos supuestos, dice la Sala, la excepción de indivisibilidad – inevitabilidad (de “obligación consecuencia de la indivisibilidad” en palabras del Tribunal Supremo) no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes que integren la comunidad, de forma tal que el exceso de adjudicación sea, como se viene insistiendo, inevitable, en el sentido de que no hubiera sido posible hacer, mediante otras adjudicaciones, otros lotes proporcionales al interés de cada comunero y que hubieran evitado o aminorado los excesos de adjudicación, de forma tal que si no es así, estaremos ante un exceso de adjudicación “verdadero” (siguiendo de nuevo la terminología del Tribunal Supremo) sujeto y no exento como Transmisión Patrimonial Onerosa, siendo los excesos de adjudicación verdaderos “aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros”.

Idénticas conclusiones a las ahora expuestas han sido recogidas en la Resolución del Tribunal Central RG 3704/2010 fallada en la misma fecha.

La siguiente cuestión controvertida que se plantea consiste en determinar si resulta aplicable o no la previsión del artículo 1.062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).

El antedicho artículo 1.062.1 del Código Civil establece literalmente 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”.

Esta cuestión, tradicionalmente muy controvertida, ha sido ya resuelta por el Tribunal Supremo, según recuerda el TEAC.

Así, en una sentencia de 27 de junio de 1995 (recurso nº 3644/1991),, había señalado :

*“SEGUNDO.- (...) la liquidación objeto del presente recurso contencioso-administrativo, viene derivada por la extinción de dicha comunidad y adjudicación de los bienes integrantes de la misma, a sus partícipes, con lo que no se da lugar a una verdadera transmisión de dominio, en cuanto la división produce sí un efecto declarativo, pero no traslativo, porque no atribuye algo que antes no se tuviera y no produce en los comuneros ningún beneficio patrimonial, al existir -cual en el caso de autos- una adjudicación proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, como lo acredita el haberse efectuado la disolución, respetando la cuota de participación que cada uno tenía, que era de una tercera parte, teniendo las fincas objeto de disolución y las porciones adjudicadas idéntico valor: así la finca de XX, que se adjudica a dos comuneros tiene un valor doble -18.000.000 de pesetas- de la finca de YY -9.000.000 de pesetas- que se adjudica a uno solo”.*

Más recientemente, el Alto Tribunal ha reiterado su criterio. Así, en su sentencia de 30 de Abril de 2010 (recurso nº 21/2008), se afirma que (fundamento de derecho sexto): “... siendo de significar que por esta Sala, entre otras, en la sentencia de 28 de junio de 1999, ha considerado que la disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, porque dicha operación tiene carácter particional y no dispositivo. Por otra parte, también niega la sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica a uno o varios comuneros con obligación de compensar al resto con metálico.”

Por lo que también en este extremo confirma el fallo de instancia.

#### **PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. INFRACCIÓN.**

*Intento de notificación de requerimiento. Apreciación de culpabilidad en la desatención al aviso de llegada de Correos. Habiendo sido notificado finalmente por comparecencia y quedando acreditado en el expediente que de los intentos de notificación del requerimiento, que luego resulta desatendido, el obligado tributario fue advertido mediante*

*aviso de llegada depositado en el buzón o casillero domiciliario del lugar que resulte ser idóneo a efectos de notificaciones, puede entenderse que tal desatención ha sido voluntaria, pudiendo concurrir el elemento subjetivo de la culpabilidad a efectos de la imposición de la sanción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria.*

*Resolución de 14.7.2011 (R.G. 5918-2010) (Sala Cuarta. Vocalía 12ª). Unificación de criterio.*

Una sociedad fue requerida para la presentación de la autoliquidación modelo 202 Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, período 1T, mediante el procedimiento establecido en el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de anuncio publicado en el BOE y en el tablón de anuncios de la Administración correspondiente de la AEAT, al resultar infructuosos los tres intentos de notificación efectuados por correo en el domicilio consignado por la entidad, Consta en el expediente el aviso de recibo del Servicio de Correos como “No retirado en lista”, al haber transcurrido el plazo previsto para recoger el aviso por el destinatario, sin que éste se hubiese personado en las Oficinas de Correos.

Ante la falta de atención del requerimiento, se inicia expediente sancionador por la comisión de infracción tributaria grave tipificada en el artículo 203.4 de la LGT, por resistencia, excusa, negativa u obstrucción a las actuaciones de la Administración tributaria, que finaliza con acuerdo de imposición de sanción. Disconforme con la antedicha resolución sancionadora, la entidad interpuso frente a la misma recurso de reposición, que fue desestimado. Contra la resolución del recurso de reposición, la entidad promovió reclamación económico-administrativa ante el TEAR, sosteniendo, en síntesis, que no había sido notificado correctamente el requerimiento por cuya falta de atención ha sido sancionada, ya que los intentos de notificación por correo en el domicilio de la entidad no guardan la diferencia de sesenta minutos exigida según doctrina del Tribunal Supremo en sentencia de 28 de octubre de 2004.

Mediante resolución de fecha 29 de julio de 2010 el TEAR acuerda estimar la reclamación, anulando el acuerdo sancionador, al entender que, si bien la notificación del requerimiento ha sido correctamente practicada, no concurre, sin embargo, el elemento subjetivo que permite la imposición de sanción.

Notificada dicha resolución el 5 de agosto de 2010, se formula recurso extraordinario de alzada para la unifica-

ción de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión de la AEAT.

En su escrito de interposición, el Director comienza señalando que el artículo 203 de la Ley General Tributaria establece como infracción tributaria la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, especificando que, entre otras conductas, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas: “b) No atender algún requerimiento debidamente notificado”.

Sentado lo anterior, la discrepancia con el TEAR se produce respecto de la afirmación contenida en el tercer fundamento de derecho que tiene una proyección general al trascender al caso enjuiciado, por lo que su generalización se considera errónea y gravemente dañosa, ya que impediría sancionar la no atención de los requerimientos efectuados por el art. 112 de la LGT, que a la postre resultan no atendidos.

*El negar tajantemente en casos como el que nos ocupa toda posibilidad de apreciar la concurrencia del elemento subjetivo del tipo infractor, supone en la práctica un estímulo a las conductas elusivas del deber de recibir las notificaciones de requerimientos que efectúe la AEAT, que siempre quedarían eximidas de sanción, a la vez que un agravio comparativo en relación con aquellos obligados tributarios que cumplen diligentemente con su deber de recoger y responder a los requerimientos realizados”.*

La cuestión controvertida consiste en determinar si desatendido un requerimiento que ha sido notificado mediante comparecencia, en los términos del artículo 112 de la Ley General Tributaria, tal desatención es susceptible de constituir o no infracción tributaria.

El TEAC expresa que para que pueda entenderse cometida la infracción del artículo 203 de la Ley General Tributaria se exigen dos elementos, sin perjuicio de la concurrencia de algunas de las causas de exoneración de la responsabilidad por infracción tributaria, a saber:

- ❖ Que no se atienda un requerimiento administrativo.
- ❖ Que el obligado tributario haya sido notificado de tal requerimiento con arreglo a Derecho.

Por su parte, el antedicho artículo 112 de la Ley General Tributaria dispone, en la redacción vigente en el momento en que se practicó la notificación:

*“1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán*

constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el “Boletín Oficial del Estado” o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte....”.

Y en relación con este último artículo y la acreditación del requisito de que el obligado tributario haya sido notificado con arreglo a Derecho, el Director recurrente subraya, como criterio procedente que debería ser sentado por el Tribunal Central, que tratándose de requerimientos notificados en virtud del artículo 112 de la Ley General Tributaria, la desatención posterior del requerimiento puede, en su caso, constituir infracción tributaria “cuando el interesado haya podido conocer la existencia del requerimiento por los avisos de llegada dejados en el buzón” del domicilio fiscal.

El TEAC manifiesta su acuerdo con el Director recurrente en lo relativo a la trascendencia del aviso de llegada tratándose de actuaciones notificadas por comparecencia. De hecho, ya anteriormente, el Tribunal, en su Resolución de fecha 23 de octubre de 2003 (RG 4598/2002) había señalado, en recurso extraordinario para unificación de criterio formulado por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, que resultó desestimado (fundamentos de derecho segundo y tercero):

“No obstante y puesto que lo que en definitiva se denuncia en este recurso es el hecho de que el Tribunal Regional haya fundamentado la improcedencia de la notificación edictal en la falta de constancia de que por parte de los servicios de correos se haya hecho entrega del aviso de llegada, puede deducirse que lo que en dicho recurso se pretende es obtener un pronunciamiento por parte de este Tribunal en el que se declare la suficiencia, a efectos de justificar el hecho de acudir a la notificación edictal, de la prueba de la concurrencia de los requisitos expuestos en el artículo 59 de la Ley 30/1992 en la redacción dada por la Ley 4/1999, y de la consiguiente innecesariedad, de que exista constancia de haber hecho entrega del aviso de llegada al que se refiere el apartado 3 del artículo 42 del Reglamento de Correos.

Tercero.

Centrado así el tema, es de señalar que si bien es cierto que el artículo 59.2 de la Ley 30/1992, no hace referencia alguna a que después de intentada sin éxito por dos veces

la notificación personal tenga que dejarse aviso de llegada en el buzón o casillero domiciliario correspondiente, la entrega de dicho aviso, prevista en el artículo 42.3 del Reglamento de prestación de los servicios postales, se configura como requisito inherente al derecho de tutela efectiva del administrado, al constituir un intento de poner remedio al hecho de que por hallarse éste ausente de su domicilio en las horas de reparto, tenga que sufrir de forma automática las consecuencias de una notificación edictal de la que en pocos casos llegan a tener conocimiento los interesados. Por ello es evidente la necesidad de que por parte de los servicios de correos se efectúe, o al menos se intente efectuar, la entrega del aviso de llegada, lo cual de alguna forma debe resultar acreditado en el expediente(...).”.

El citado artículo 42 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales (a la fecha de hoy sustituida por la Ley 43/2010, sin que haya sido modificado el texto reglamentario), establece que se habrán de realizar dos intentos de notificación, añadiendo que

”3. Una vez realizados los dos intentos sin éxito, el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal deberá depositar en lista las notificaciones, durante el plazo máximo de un mes, a cuyo fin se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario”.

A mayor abundamiento, el actual artículo 114.1 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por RD 1065/2007, dispone que “1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario

*aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos”.*

Consecuentemente, habiendo sido notificado finalmente el requerimiento por comparecencia y quedando acreditado en el expediente que se examine en cada caso que de los intentos de notificación del requerimiento, que luego resulta desatendido, el obligado tributario fue advertido mediante aviso de llegada depositado en el buzón o casillero domiciliario del lugar que resulte ser idóneo a efectos de notificaciones, puede entenderse que tal desatención ha sido voluntaria, pudiendo concurrir pues el elemento subjetivo de la culpabilidad a efectos de la imposición de la sanción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, y todo ello sin perjuicio de apreciar, en su caso, alguna de las circunstancias que exoneran de la responsabilidad por infracción tributaria del artículo 179 del mismo texto legal. En contra de lo que parece afirmar el TEAR, la infracción y la consecuente imposición de sanción no es producto o consecuencia de que se entienda efectuada la notificación, sino del incumplimiento voluntario del requerimiento del que se ha tenido, o al menos se ha podido tener, debida constancia o conocimiento por parte de su destinatario.

### **SUCESIONES Y DONACIONES. Base imponible.**

*Reducciones. Discapacidades que dan derecho a reducción. Acreditación según la normativa del IRPF.*

*Para determinar a efectos del ISD qué discapacidades dan derecho a reducción, ha de estar a la normativa del IRPF. Tratándose de pensionistas de la Seguridad social, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.*

*Resolución de 27.7.2011 (R.G. 2719-11) (Sala Cuarta). (Vocalía 12ª). Unificación de criterio.*

**P**resentadas autoliquidaciones por herencia, en una de ellas se consignó una reducción por minusvalía. Notificado requerimiento para que se aportase la justificación del grado de minusvalía, el interesado alega la existencia de resolución de la Dirección Provincial

del Instituto Nacional de la Seguridad Social de reconocimiento de pensión por incapacidad permanente en grado de total, la cual, a su juicio, le otorga el derecho a la reducción practicada por discapacidad igual o superior al 33 %.

Practicada liquidación, en la que se elimina tal reducción, se deduce frente a la misma recurso de reposición, y posteriormente reclamación económico-administrativa, estimada en fecha 29 de noviembre de 2010, entendiéndose acreditado el grado de discapacidad con la documentación referenciada.

Por el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma se interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Expone el recurrente, en síntesis, que la evolución normativa reguladora del ISD determina que actualmente no resulte aplicable el artículo 42 del Reglamento del Impuesto por haber quedado desfasado por la modificación de la Ley del Impuesto. En particular, el artículo 20 de la Ley 29/1987, tras la modificación operada por la Ley 49/1998, aplicable desde el 1 de enero de 1999, ya no se refiere a quienes tuvieran derecho a deducción análoga según la normativa reguladora del IRPF.

La cuestión controvertida, dice el TEAC, consiste en determinar si una resolución del Instituto Nacional de la Seguridad Social de reconocimiento de pensión por incapacidad permanente en grado de total o del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social por la que se declara la invalidez permanente absoluta, resultan suficientes o no a efectos de determinar el derecho a aplicar las reducciones por minusvalía previstas en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones..

El artículo 20.2.a) LISD dispone que

*“2. En las adquisiciones «mortis causa», ..... Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100”.*

A efectos de acreditar la condición de discapacitado, la norma reglamentaria del propio Impuesto se remite de forma expresa a la normativa del IRPF. Así, el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISD, establece en el párrafo segundo de su artículo 42.2 que *“En las adquisiciones por causa de muerte (...) A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción, aquellas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este impuesto”*.

Y por su parte, los artículos 70 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, y 72 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por los que se aprueban los sucesivos Reglamentos del IRPF (que son las normas que resultan aplicables *“ratione temporis”* y que están redactada en términos similares al anterior artículo 67 del Real Decreto 214/1999), prevén, en cuanto a la acreditación de la condición de persona con discapacidad, lo siguiente (reproducimos el texto de 2007, dada la similitud de ambos):

*“1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.*

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

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

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

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

*2. Asimismo, la situación de dependencia y la necesidad del concurso de una tercera persona a que se refiere el apartado 6 del artículo 145, se determinará mediante la aplicación de un baremo que será aprobado por el Gobierno.*

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

Por ello, la Sala declara que no comparte la conclusión del Director recurrente acerca de la inaplicabilidad, por derogación tácita, del artículo 42.2 del Reglamento del Impuesto, siendo, por el contrario, criterio ya reiterado del Tribunal el de su plena vigencia. Así, en las Resoluciones..., de 4 de noviembre de 2009, y la muy reciente de 1 de diciembre de 2010, en las que expresamente se afirma a efectos del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que *“para determinar qué minusvalías dan derecho a reducción ha de estarse a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*.

Por último, señala el Tribunal que las conclusiones anteriores son las mismas que las que le condujeron a la desestimación del recurso extraordinario en unificación de criterio RG 4754/2010, interpuesto por el mismo recurrente y resuelto en fecha 28 de abril de 2011, si bien referido a pensionistas de Clases Pasivas. (Esta última resolución apareció reseñada en el número 31 de OL).

# Consultas OT

50

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

► Base imponible en las ventas en subasta judicial y tratamiento tributario de la cesión de remate.

**(Arts. 20, 38 y 39 del Reglamento del ITPAJD)**

**RESUMEN:** En los casos de venta en pública subasta, la base imponible vendrá constituida por el precio de remate con adición, en su caso, de las cargas anteriores o preferentes, declaradas subsistentes por el auto de adjudicación, y que forman parte, sin lugar a dudas, del valor por el que se realiza la adquisición.

La cesión de remate en una subasta pública es un negocio oneroso. En cuanto a la calificación de las operaciones realizadas a consecuencia de la cesión de remate, distinguimos, siguiendo lo preceptuado en el artículo 20 del Reglamento del ITPAJD, los siguientes supuestos:

- ❖ Si el acreedor adjudicatario hace uso del derecho de cesión de remate en el acto de la subasta, se ha de considerar que existe una sola transmisión.
- ❖ Si la cesión se produce con posterioridad a la subasta se considera que existen dos transmisiones, la primera, al adjudicatario, y, la segunda, al cesionario.

En cuanto al tratamiento de la cesión de remate efectuada en el acto de la subasta, en la que se produce una única transmisión, distinguiremos en función de que se realice por un empresario o por un particular.

- ❖ Si el cedente del remate es un empresario o profesional, se considera sujeta al IVA, como prestación de servicios, la cantidad percibida como comisión o sobreprecio del cesionario.
- ❖ Si el cedente del remate es un particular la solución a adoptar en torno a la tributación del sobreprecio es muy discutida. Algunos autores y algunas resoluciones o sentencias consideran que se trata de una cantidad extraprocesal y que atendiendo a la literalidad del Reglamento del Impuesto estaremos al precio de adjudicación, que no incluye la comisión percibida para determinar la base imponible de la modalidad de TPO. Por otro lado, otras veces se han decantado por la sujeción a la modalidad de TPO por el importe total, a veces con fundamento en el artículo 17 del TRLITPAJD en cuanto se trataría de un supuesto similar a la cesión de derechos y otras veces en el propio importe satisfecho por la adquisición, que incluye lógicamente el remate y la comisión.

### ► CONSULTA PLANTEADA

En las adjudicaciones mediante subasta judicial, ¿es correcto sumar el valor de las cargas preferentes para obtener el valor del inmueble transmitido y utilizarlo como base imponible para el cálculo del impuesto?

Por otra parte, cuando en un procedimiento de ejecución hipotecaria se cede el remate a un tercero, ¿puede considerarse como una segunda o ulterior transmisión y, por tanto, sujetarla al ITPO y no al IVA?

### ► RESPUESTA

Con respecto a la primera cuestión, relativa a la **base imponible de las transmisiones realizadas en subasta judicial**, debemos traer a colación los siguientes artículos del Reglamento del ITPAJD:

El artículo 39 del Reglamento del ITPAJD establecía en su redacción originaria que:

*“En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición, siempre que consista en un precio en dinero marcado por ley o determinado por autoridades o funcionarios idóneos para ello; en los demás casos, el valor de adquisición servirá de base cuando el derivado de la comprobación no resultase superior”*

El inciso final del artículo –resaltado mediante el subrayado– fue anulado por la Sentencia de 3 de noviembre de 1997.

La declaración de ilegalidad derivada de dicho pronunciamiento supone un obstáculo para la realización de actuaciones de comprobación en estos casos.

Por ello, deberemos atender al valor por el que la adquisición se haya realizado, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 38 del Reglamento del ITPAJD, por lo que respecta a la adición de las cargas.

En este sentido, el precitado artículo 38 dispone que:

*“Todas las cargas, merezcan o no la calificación de deducibles, se presumirá que han sido rebajadas por los interesados al fijar el precio y, en consecuencia, se aumentará a éste, para determinar el valor declarado, el importe de las cargas que, según el artículo 37 anterior, no tienen la consideración de deducibles, salvo que los contratantes estipulen expresamente la deducción de estas cargas del precio fijado, o el adquirente se reserve parte de éste para satisfacer aquéllas.”*

En consecuencia, en los casos de venta en pública subasta, la base imponible vendrá constituida por el precio de remate con adición de las cargas anteriores o preferentes, declaradas subsistentes por el auto de adjudicación, y que forman parte, sin lugar a dudas, del valor

por el que se realiza la adquisición, tal y como establece el artículo 10.1 del TR-LITPAJD, que establece que:

*“La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.”*

**Con respecto a la segunda cuestión planteada, relativa al tratamiento tributario que hay que otorgar a la cesión de remate en una subasta judicial,** la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en su artículo 647, apartado 3, según redacción dada por el artículo 15 de la Ley 13/2009 de 3 de noviembre, señala que

*«Sólo el ejecutante podrá hacer postura reservándose la facultad de ceder el remate a un tercero. La cesión se verificará mediante comparecencia ante el Secretario judicial responsable de la ejecución, con asistencia del cesionario, quien deberá aceptarla, y todo ello previa o simultáneamente al pago del precio del remate, que deberá hacerse constar documentalmente.*

*La misma facultad tendrá el ejecutante en los casos en que se solicite la adjudicación de los bienes embargados con arreglo a lo previsto en esta Ley».*

La cesión de remate en una subasta pública es un negocio oneroso. En

cuanto a la calificación de las operaciones realizadas a consecuencia de la cesión de remate, distinguimos, siguiendo lo preceptuado en el artículo 20 del Reglamento del ITPAJD, los siguientes supuestos:

- ❖ Si el acreedor adjudicatario hace uso del derecho de cesión de remate en el acto de la subasta, se ha de considerar que existe una sola transmisión.
- ❖ Si la cesión se produce con posterioridad a la subasta se considera que existen dos transmisiones, la primera, al adjudicatario, y la segunda, al cesionario.

En cuanto al tratamiento de la cesión de remate efectuada en el acto de la subasta, en la que se produce una única transmisión, distinguiremos en función de que se realice por un empresario o por un particular.

- ❖ **Si el cedente del remate es un empresario o profesional,** se considera sujeta al IVA, como prestación de servicios, la cantidad percibida como comisión o sobreprecio del cesionario. En este sentido se pronuncia el TEAC en la Resolución de 11/05/2000 y la DGT, en la consulta nº V0980-11 de 13/04/2011, que señala que:

*“En este caso, se distinguirían a su vez las dos operaciones siguientes:*

- a) *La cesión del remate efectuada mediante un precio por el banco ejecutante al consultante, beneficiario de dicha cesión.*

Dicha operación estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 11 de la Ley 37/1992 que grava las **prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.**

b) La transmisión de la parcela urbana objeto de la subasta judicial efectuada por el deudor hipotecario al consultante.

Tal entrega está sujeta al referido Impuesto, según lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, por ser el transmitente un empresario o profesional y la parcela urbana, sobre la que se asienta un edificio en construcción, formar parte de su patrimonio empresarial o profesional.”

❖ **Si el cedente del remate es un particular** la solución a adoptar en torno a la tributación del sobreprecio es muy discutida. Algunos autores y algunas resoluciones o sentencias consideran que se trata de una cantidad extraprocesal y que atendiendo a la literalidad del Reglamento del Impuesto estaremos al precio de adjudicación, que no incluye la comisión percibida para determinar la base imponible de la modalidad de TPO. Por otro lado, otras veces se han decantado por la sujeción a la modalidad de TPO por el importe total, a veces con fundamento en el artículo 17 del TRLITPAJD en cuanto se trataría de un supuesto similar a la cesión de derechos y otras veces en el propio importe satisfecho por la adquisición, que incluye lógicamente el remate y la comisión.

A favor de la no sujeción a la modalidad de TPO del sobreprecio percibido por el cedente:

- Habiéndose efectuado la transmisión del inmueble mediante subasta judicial, con cesión de remate, habrá de estar al precio de remate a efectos de determinar la base imponible del Impuesto, y siendo éste de 6.280.000 Ptas., ésta será la cantidad a consignar como base imponible del Impuesto, sin necesidad de incrementar la misma por la cesión de remate, ya que como se desprende del Auto citado, el licitador formuló su oferta en el acto de la subasta en calidad de ceder el remate a un tercero, y no con posterioridad a la celebración de la subasta, por lo que procede liquidar una sola transmisión al cesionario del remate, y la base imponible por la indicada modalidad impositiva, vendrá constituida, a priori, por el precio de remate, sin necesidad de añadir a éste lo que podría calificarse de comisión o sobreprecio (T.S.J. Castilla y León, Burgos 30-11-01)

- La cesión de remate no implica que haya que añadir al precio de adjudicación, lo que podría calificarse de comisión o sobreprecio, puesto que el licitador formuló su oferta en el acto de subasta en calidad de ceder el remate a un tercero, y no con posterioridad a la celebración de la subasta. La base imponible viene constituida por el precio de adjudicación de la subasta al que se adicionará, en su caso, el valor de las cargas preferentes asumidas por el adjudicatario (T.S.J. Castilla y León 1-12-00)

A favor de la inclusión de la comisión en la base imponible de la modalidad de TPO:

- En los supuestos de cesión de remate, tanto si el acreedor adjudicatario hace uso del derecho en el acto de la subasta, caso en el que se ha de considerar que existe una sola transmisión, como si la cesión se produce con posterioridad a la subasta, supuesto en el que se considera que existen dos transmisiones, la primera, al adjudicatario, y, la segunda, al cesionario, la Administración tiene la posibilidad de comprobar el valor de la transmisión. La base imponible del cesionario, es decir, el valor de la operación efectuada entre el cedente y el cesionario no coincide con el de adjudicación puesto que el precio de la subasta no será más que una parte de la contraprestación, de la que también formará parte el precio de la cesión. La cesión de remate es una cesión de derecho de crédito regulada, en cuanto a su tratamiento fiscal, en el artículo 17 del Texto Refundido del impuesto, puesto que con la cesión se obtiene la propiedad del bien subastado, de modo que la liquidación girada no debe atender al precio de adjudicación en la subasta judicial sino al de la cesión de remate (T.S.J. Baleares 31-07-02)
- En las adjudicaciones mediante subasta la base imponible es el precio de adjudicación, si bien esta regla tiene dos excepciones: cuando el adjudicatario asume obligaciones garantizadas con los bienes adjudicados y cuando media una cesión de remate pues en este caso el cesionario adquiere por un precio distinto al de remate (T.E.A.R. Andalucía 1997)

## Grupo de parentesco del ISD aplicable a la nuera que hereda habiendo fallecido su cónyuge.

(Art 20 de la Ley 29/1987)

### RESUMEN:

El vínculo de parentesco puede ser:

- ❖ **Por consanguinidad:** En el supuesto de personas que descienden unas de otras o de un tronco común.
- ❖ **Por afinidad:** Se refiere a la relación jurídica entre una persona y los parientes de su cónyuge.
- ❖ **Por adopción.**

En relación con el grupo de parentesco aplicable a la nuera que hereda habiendo fallecido su cónyuge, debemos señalar que se encuadra dentro del Grupo IV del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### CONSULTA PLANTEADA

En un testamento, la causante instituye heredera a su nuera, habiendo fallecido previamente el cónyuge de ésta ¿Cuál es el grupo de parentesco que debemos aplicar a la nuera de la causante en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones?

### RESPUESTA

El artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone en sus apartado 2, letra a), lo siguiente:

“2. En las adquisiciones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

- Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

- Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

- Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

- Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.”

Asimismo, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece unas reducciones y unos coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco de cada causahabiente con el causante.

A estos efectos, la normativa del impuesto distribuye a aquéllos en cuatro grupos.

Por otro lado, el Código Civil regula el parentesco y sus grados en la sección 2ª del capítulo III del título III de su Libro III (artículos 915 y siguientes).

Concretamente, el vínculo de parentesco puede ser:

- ❖ Por consanguinidad: En el supuesto de personas que descienden unas de otras o de un tronco común.
- ❖ Por afinidad: Se refiere a la relación jurídica entre una persona y los parientes de su cónyuge.
- ❖ Por adopción.

Asimismo, en relación con el grupo de parentesco aplicable a la nuera de la causante, debemos señalar que se trata de una cuestión resuelta por la Dirección General Tributos a través de sus contestaciones vinculantes a diversas consultas planteadas a dicho centro directivo.

Así, a título de ejemplo, podemos citar la consulta nº V1379-05 de la citada Dirección General, en la que señala que:

**“Las “nueras” son descendientes en primer grado por afinidad y, en consecuencia, posibles beneficiarios de la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista en el artículo 20.6 de su ley reguladora, 29/1987, de 18 de diciembre, mientras se mantenga el vínculo de parentesco”.**

No obstante lo anterior, **este criterio no resulta aplicable cuando**, tal y como indica la Oficina consultante, **premuere la persona que une a los afines.**

En este sentido, podemos citar la consulta nº V2253-07 planteada ante la Dirección General Tributos, en la que indica que:

**“Tal y como señalaba esta Dirección General en contestación a consulta de fecha 15 de julio de 1991,**

“...si por “hijastro” se entiende el “hijo de uno de los cónyuges respecto del otro que no los procreó” y parentesco por afinidad el que “mediante el matrimonio se establece entre cada cónyuge y los deudos por consanguinidad del otro”, los hijastros deben quedar incluidos en el Grupo III de los establecidos en el referido artículo 20”.

Se considera, por tanto, que a efectos de la reducción por parentesco establecido en la letra a) del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, quedan asimilados, aunque se trate de figuras conceptualmente distintas, a los colaterales de segundo y tercer grado y a los ascendientes y descendientes por afinidad.

Dicho esto, de la misma forma que los hijos son respecto del padre (y causante en el supuesto que plantea el escrito de consulta) herederos forzosos, que no “directos”, con derecho a legítima conforme a los artículos 807 y 808 del Código Civil, el vínculo de parentesco que les une con la persona que contrajo matrimonio con su padre en segundas nupcias subsiste en tanto sobreviva este último.

Una vez fallecido este y no habiéndose producido adopción del cónyuge respecto de los hijos del otro, el vínculo parental entre una y otros desaparece y, en consecuencia, si abierto el testamento, resultaren llamados a heredar a dicha persona, los herederos quedarían adscritos al Grupo IV del citado artículo, apartado y letra y, por tanto, sin derecho a reducción por razón de parentesco”.

En consecuencia, la nuera que hereda habiendo fallecido su cónyuge, se encuadra dentro del Grupo IV del precitado artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## Extinción parcial del condominio mediante subasta judicial.

(art. 7.2.B del TRLITPAJD y art. 242 de la LGT)

**RESUMEN:** El TEAC, en la Resolución de 29 de septiembre de 2011, dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, establece los siguientes criterios:

**“El hecho de que en la disolución de la comunidad se recurra al mecanismo de la subasta para adjudicar bienes a los comuneros o copropietarios, no altera “per se” su régimen tributario, de modo tal que si la adjudicación se verifica a favor de quienes ostentaran la condición de comuneros o copropietarios, ello no impide que se siga considerando un acto interno de la comunidad en el que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero.”**

**“Sí resulta aplicable la previsión del artículo 1062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).”**

### CONSULTA PLANTEADA

Cuando, en un procedimiento judicial de división de cosa común de una finca perteneciente a cinco condueños, se adjudica mediante subasta a tres de ellos, ¿podemos entender que se produce una extinción del condominio?, o, por el contrario, ¿debe gravarse como venta?

### RESPUESTA

Son dos los aspectos que plantea la consulta formulada, por un lado, si podemos entender que no exis-

te transmisión sino disolución de la comunidad cuando se procede a la extinción del condominio en los casos de venta en subasta pública adjudicándose a uno de los condueños, y, por otro, si la extinción parcial del condominio puede considerarse como disolución de la comunidad.

Pues bien, ambas cuestiones han sido resueltas por el TEAC, en la Resolución de 29/09/2011, dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Antes de exponer los criterios sentados por el TEAC, debemos re-

cordar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 242.4 de la LGT, “Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán **vinculantes** para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y **para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía**”.

**Con respecto a la primera cuestión**, consistente en determinar si el hecho de que en la disolución de la comunidad se recurra al mecanismo de la subasta para adjudicar bienes a los comuneros o copropietarios, altera o no su régimen tributario, a los efectos de considerar que ya no se trata de un acto interno de la comunidad y por lo tanto debe tributar en todo caso como transmisión patrimonial onerosa (sin perjuicio, en su caso, de su posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido), sienta el TEAC el siguiente criterio:

*“El hecho de que en la disolución de la comunidad se recurra al mecanismo de la subasta para adjudicar bienes a los comuneros o copropietarios, no altera “per se” su régimen tributario, de modo tal que si la adjudicación se verifica a favor de quienes ostentaran la condición de comuneros o copropietarios, ello no impide que se siga considerando un acto interno de la comunidad en el que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero.”*

Razona el TEAC lo siguiente:

*“En este sentido, debemos señalar que la finalidad de este concreto procedimiento judicial es precisamente la división de la cosa común, poniendo la subasta fin a un proindiviso, provocando la extinción del condominio. Consecuentemente, cuando, como es el caso, el adjudicatario resulta ser uno de los copropietarios, estamos ante una extinción del condominio, pues no existe “adquisición” de la propiedad de un inmueble en subasta judicial, sino la adjudicación de un bien indivisible a uno de los copropietarios, que abona a los otros el exceso de precio en dinero. Debe insistirse en la idea de que la propiedad ya la ostentaba el adjudicatario (antes copropietario) y que la subasta es simplemente el mecanismo utilizado para dar cumplimiento a la extinción del condominio sobre un bien indivisible o que desmerece con su división. No estamos, utilizando las mismas palabras que el Tribunal Supremo, ante una transmisión patrimonial propiamente dicha sino ante una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente a través de un mecanismo concreto cual es de la subasta”.*

**Con respecto a la segunda de las cuestiones**, relativa a si resulta aplicable o no la previsión del artículo 1062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de

extinción parcial del condominio), establece el TEAC que:

*“Sí resulta aplicable la previsión del artículo 1062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).”*

Cita el TEAC la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Abril de 2010 (recurso nº 21/2008), en la que se afirma lo siguiente:

*“...siendo de significar que por esta Sala, entre otras, en la sentencia de 28 de junio de 1999, ha considerado que la disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, porque dicha operación tiene carácter particional y no dispositivo. Por otra parte, también niega la sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica **a uno o varios comuneros** con obligación de compensar al resto con metálico.”*

## Cesión de créditos litigiosos.

(Arts. 4, 7.1.A), 11.1.b) y 15.2 del TRLITPAJD)

### RESUMEN: Existen dos convenciones:

#### ❖ El reconocimiento de deuda.

Su tributación será idéntica a la del préstamo, como establece el artículo 15.2 del TRLITPAJD. En consecuencia, siendo el prestamista un particular, el reconocimiento de deuda se encuentra sujeto y exento de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

#### ❖ La cesión de créditos litigiosos de carácter no financiero.

En este caso, la cesión, al realizarse por un particular, estará sujeta al ITPAJD, modalidad TPO, en virtud de lo establecido por el artículo 7.1.A) del citado TRLITPAJD, que señala que:

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

### CONSULTA PLANTEADA

Se presenta escritura de reconocimiento de deuda y cesión de bienes en pago de deuda, mediante la cual una persona reconoce adeudar a la otra, por la entrega previa de efectivo, una determinada cantidad. Para saldar dicha deuda, le adjudica determinados derechos de crédito litigiosos de carácter no financiero, derivados de la adjudicación a socios de bienes en la disolución de una mercantil, por un importe superior al debido. No obstante, el importe del exceso en que, en su caso, se hicieren efectivos, descontados los gastos en que se hubiere incurrido, será reintegrado a la cedente.

¿Cómo tributa la operación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados?

### RESPUESTA

La escritura de referencia contiene dos convenciones, que deben tributar separadamente, conforme a lo establecido en el art. 4 del TRLITPAJD, que dispone al efecto que:

*“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo*

*derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al Impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.”*

En este caso, diferenciamos:

- ❖ El reconocimiento de deuda.
- ❖ La cesión de créditos no financieros de carácter litigioso.

Veamos cada uno de ellos.

#### El reconocimiento de deuda.

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 del acreedor son abstractos. Así lo expresa 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 pe-

dir 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”.

Su tributación será **idéntica a la del préstamo**, como establece el artículo 15.2 del TRLITPAJD. En consecuencia, siendo el prestamista un particular, el reconocimiento de deuda se encuentra sujeto y exento de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

#### La cesión de créditos litigiosos de carácter no financiero.

La cesión de créditos se regula, con carácter general, en los artículos 1.526 y siguientes del Código Civil y se define como la transmisión onerosa del derecho o derechos que competen a una persona contra otra para exigirle el cumplimiento de una obligación.

Asimismo, la cesión de créditos puede ser de carácter financiero o no y realizarse por un sujeto particular o por un empresario o profesional.

En el presente caso, se trata de la cesión de créditos de carácter no financiero.

Por otro lado, el cedente tiene la condición de particular.

En este caso, la cesión estará sujeta al ITPAJD, modalidad TPO, en virtud de lo establecido por el artículo 7.1.A) del citado TRLITPAJD, que señala que:

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

El sujeto pasivo será el adquirente del derecho de crédito o cesionario y la base imponible, con carácter general, el precio de la cesión, en este caso, el importe de la deuda objeto de extinción.

El tipo de gravamen aplicable será el 1%, tal y como dispone el artículo 11.1.b) del citado Texto Refundido.

# 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.

57

## ADJUDICACIONES DE BIENES EN PAGO Y PARA PAGO DE DEUDAS

**Loyola Sanchiz Garés**

*Inspectora de Tributos de la Comunidad Valenciana*

### PLANTEAMIENTO

D. Álvaro prestó a su hermana D<sup>a</sup> Andrea 50.000 euros sin intereses en 2008 para que se comprara un coche.

D<sup>a</sup> Andrea que estudió filología inglesa es un desastre para las finanzas y no consigue ahorrar para devolverle a su hermano el dinero que le ha prestado, todo el dinero que gana dando clases en la universidad se lo gasta en comprarse ropa e irse de viaje lo más lejos posible.

D. Álvaro que tiene mucha paciencia no le reclama a su hermana el dinero que le ha prestado pero su mujer le insiste en que se lo pida.

En 2011 D. Álvaro, cansado de aguantar las quejas de su mujer, invita a comer a D<sup>a</sup>. Andrea y le dice que si no le devuelve el préstamo eso puede costar el divorcio.

D<sup>a</sup> Andrea, que adora a su hermano, le confiesa que no tiene dinero para devolverle el préstamo pero que le puede entregar una de las fincas rústicas que heredó de su padre.

La finca rústica la adquirió Andrea mortis causa por 40.000 euros, siendo su valor de mercado en 2008 de 50.000 euros y en 2011 de 55.000 euros.

A D. Álvaro no le gusta el campo pero, con tal de no aguantar más los reproches de su mujer, acepta el ofrecimiento de su hermana antes de que se le ocurra venderla y gastarse rápidamente el dinero obtenido.

En los postres, ambos hermanos quedan para verse el lunes próximo, 5 de septiembre, en la notaria para otorgar la correspondiente escritura pública de adjudicación de la finca rústica.

Cuando llega a su casa D. Álvaro llama a su otra hermana D<sup>a</sup>. Alejandra que es la más lista de la familia y experta en temas fiscales y le plantea las siguientes dudas:

- ❖ Calificación fiscal de la operación planteada.
- ❖ Consecuencias fiscales de la transmisión de la finca rústica por D<sup>a</sup>. Andrea a D. Álvaro.
- ❖ Consecuencias fiscales de la transmisión de la finca rústica por D<sup>a</sup> Andrea a D<sup>a</sup> Alejandra para que se encargue de cancelar la deuda que tiene con D. Álvaro.
- ❖ ¿Qué efectos fiscales tiene que D<sup>a</sup> Alejandra entregue la finca rústica a D. Álvaro el 15 de noviembre de 2012? ¿Y el 13 de enero de 2014? .

### SOLUCIÓN

#### 1. Calificación fiscal de la operación planteada

En general, el pago de deudas se puede realizar:

- ❖ En dinero: Dicha entrega se encuentra sujeta y exenta en el ITPAJD en base a la regulación contenida en los siguientes preceptos: Art 45.I.b.4 del TRLITPAJD y Art 88.1.b.4 del RITPAJD.
- ❖ Mediante bienes: Dicha entrega se encuentra sujeta y no exenta, en principio, del ITPAJD. Asimismo, dentro del pago de deudas mediante bienes debemos diferenciar entre las siguientes modalidades:
  - Adjudicación en pago de deudas:
  - Adjudicación para pago de deudas.
  - Adjudicación en pago de asunción de deudas.

- ❖ **Adjudicación en pago de deudas:**  
Consiste en realizar el pago de la deuda mediante la entrega de bienes al acreedor.
- ❖ **Adjudicación para pago de deudas:**  
En este caso, el adjudicante entrega al adjudicatario un bien para que con este bien se liquide una deuda que tiene con un tercero.  
Existe la posibilidad de que el adjudicatario realice el encargo del adjudicante con otros medios diferentes del bien que se le ha adjudicado o de su producto, quedando ese bien en su poder.
- ❖ **Adjudicación en pago de asunción de deudas:**  
Se caracteriza porque el adjudicante no sólo adjudica bienes y derechos sino también la deuda, lo que la diferencia de las otras dos figuras anteriores.  
Pasamos a ver con detalle la adjudicación en pago y para pago de deudas.

#### DIFERENCIAS ENTRE LA ADJUDICACIÓN EN PAGO DE DEUDAS Y LA ADJUDICACIÓN PARA PAGO DE DEUDAS

La calificación de una operación como adjudicación en pago o para pago de deudas requiere que se atienda a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato, sin que pueda aceptarse como adjudicación para pago -siendo por ello improcedente la devolución del impuesto- el supuesto en que el adjudicatario sea el propio acreedor (TS 17-5-95).

La principal diferencia entre ambos tipos de adjudicación consiste en que la adjudicación en pago supone un negocio jurídico por el que el deudor cede o transfiere la propiedad o titularidad de unos bienes o derechos que el acreedor recibe a cambio de la cancelación de la deuda, mientras que la adjudicación para pago es un negocio jurídico que supone la entrega de un bien por parte del deudor a una tercera persona para que con su importe satisfaga al acreedor del primero la deuda existente con el mismo.

La diferencia es importante como también lo son, según veremos, las consecuencias fiscales de una u otra figura.

***La adjudicación en pago produce los mismos efectos traslaticios que una compraventa, en la que el crédito del adjudicatario viene a operar como precio de la misma. La adjudicación para pago no implica, en principio, más que un mandato o comisión (TEAC 16.2.1989).***

***La adjudicación o dación en pago consiste en la realización por el deudor, consentida por el acreedor, de una prestación distinta a la originalmente debida. La adjudicación para pago constituye un negocio jurídico en el que el deudor entrega determinados bienes a un tercero para que éste se encargue de pagar la deuda de aquél siendo el adjudicatario persona distinta del propio acreedor (TEAC 23.7.1991).***

En la adjudicación en pago de deudas el deudor entrega al acreedor como contraprestación, un bien o derecho distinto del que constituyó la prestación inicial, con la aquiescencia de este.

En la adjudicación para pago de deudas, la entrega de los bienes al adjudicatario inicial se hace con la comisión o encargo de que este, con los mismos, satisfaga la deuda con el acreedor de aquel (TEAC 19-10-88; 27-1-99).

Mientras la adjudicación en pago produce los mismos efectos que una compraventa, la adjudicación para pago no implica, en principio, más que un mandato o comisión.

La explicación de por qué se sujetan a tributación las adjudicaciones en pago de deudas es evidente: de no hacerse así sería muy fácil eludir el pago del Impuesto mediante la simple afirmación de la preexistencia de un débito entre adquirente y enajenante.

***Es decir si un individuo en lugar de decir que vende un bien a C por 30.000 euros dice que le adeudaba a C 30.000 euros y que se los paga con la entrega del bien, podría intentar eludir C el pago del impuesto diciendo que la entrega del bien supone para él simplemente la extinción de un crédito no sujeta a gravamen.***

#### 2. Consecuencias fiscales de la transmisión de la finca rústica por D<sup>a</sup>. Andrea a D. Álvaro.

La operación planteada consiste en una **adjudicación en pago de deudas** al consistir en la realización del pago de la deuda mediante la entrega de la finca rústica por el deudor (D<sup>a</sup> Andrea) al acreedor (D. Álvaro).

- ❖ **Concepto de la adjudicación en pago de deudas**  
En sentido estricto, la denominada adjudicación o dación en pago de deuda o, simplemente dación en pago (datio pro soluto o in solutum) supone la entrega al acreedor, con consentimiento y aceptación de este, de una cosa diferente de la debida con efectos de cumplir la obligación y que esta se extinga.

En sentido amplio, se considera indiferente la naturaleza de la prestación debida y de la que se realiza en su sustitución y, en consecuencia, la dación en pago comprende cualquier supuesto en que el solvens (el deudor o un tercero) realice, de acuerdo con el acreedor, una prestación distinta de la debida y en sustitución de esta, sea una y otra de dar, hacer o no hacer, extinguiéndose la obligación.

#### ❖ Caracteres adjudicación en pago de deudas

Cabe señalar como características de la dación en pago las siguientes:

- Se realiza una prestación diferente y en sustitución de la originariamente debida, cualquiera que sea la naturaleza de una y otra.

Tal diferencia entre las prestaciones debe serlo en cuanto a su objeto, no en cuanto a su valor económico objetivo, sin perjuicio de la rescisión por lesión que en su caso proceda.

- Debe existir acuerdo entre el acreedor y el deudor tanto en la nueva prestación como en que esta producirá los efectos del pago o cumplimiento de la obligación, liberando al deudor.

Por ello, se puede considerar la dación en pago como un negocio jurídico bilateral.

- Con la realización de la nueva prestación aceptada por el acreedor, se extingue la obligación ipso iure.

Por ello se habla de *datio pro soluto* o *in solutum* (en pago), no *pro solvendo* (para pago), en el que la cesión de bienes en sí misma no produce efectos liberatorios o extintivos hasta que, por la enajenación de los mismos, se procede al pago de la deuda al acreedor.

#### ❖ Régimen jurídico

La dación en pago no viene regulada normativamente sino que sólo se refieren a ella incidentalmente algunos preceptos del Código Civil (así, el CC art.1521 refiere el retracto legal a los casos de compra o dación en pago; el CC art.1536.2, en relación a la cesión del crédito litigioso al acreedor en pago de su crédito; el CC art.1636, que atribuye con carácter recíproco al dueño directo y al útil el derecho de tanteo y retracto cuando vendan o den en pago su respectivo dominio sobre la finca enfitéutica; y el CC art.1849, que dispone la liberación del fiador si el acreedor acepta voluntariamente un inmueble o cualquier otro efecto en pago de la deuda) y otras disposiciones legales, como la LITP art.7.2.a y el RITP art.11.1.a.

#### ❖ Naturaleza

La determinación de la naturaleza jurídica de esta figura ha dado lugar a diversas teorías, de las que se ha hecho partícipe el Tribunal Supremo.

Así, según una primera teoría, la dación en pago sería una compraventa, ya que el deudor, al entregar una cosa al acreedor en pago de una cantidad debida, estaría vendiéndola a este, que retendría y aplicaría el precio de la cosa entregada al pago de la deuda.

Así lo entendió nuestra jurisprudencia más antigua (Tribunal Supremo desde la Sentencia de 21-11-1901 hasta el 11-12-1944), si bien no es aceptable esta teoría puesto que sólo sería válida para el supuesto de entrega de una cosa en sustitución de pago de una deuda dineraria (sentido estricto de la dación en pago), y no cuando las prestaciones fueran diferentes (sentido amplio de la operación), siendo además diferentes las causas de ambos negocios y los fines prácticos perseguidos por las partes con los mismos (ánimo de extinguir una deuda en la dación en pago y cambiar cosa por precio en la compraventa).

Por ello, la mayor parte de la doctrina y de la jurisprudencia que todavía relacionan la adjudicación en pago con la compraventa lo hacen a los efectos de aplicar por analogía algunas normas de esta a aquella, como las relativas a la responsabilidad por saneamiento, dado que no existen reglas específicas sobre la dación en pago.

Así, entre otras, podemos citar las siguientes: TS 28-10-76; 13-5-83; 7-12-83; 11-5-84; 13-2-89; 7-10-92.

También es la línea jurisprudencial seguida por el TEAC (entre otras, TEAC 10-10-90; 23-7-91; 17-12-91; 29-4-93; 2-2-94, 15-2-06) al sostener que la adjudicación en pago de deudas produce los mismos efectos traslativos que una compraventa en la que el crédito del adjudicatario-acreedor viene a operar como precio de la misma.

Conforme a otra teoría, la dación en pago sería una novación objetiva por cambio de la prestación originaria por otra nueva.

Acogida por algunas sentencias (TS 5-10-87 y 8-2-96) tampoco resulta aceptable, pues no se dan los requisitos del artículo 1204 del código civil, no siendo novación impropia o modificativa ni propia o extintiva, ya que en la dación en pago ni se modifica la obliga-

ción ni se crea una nueva obligación, sino que, en el marco de la misma relación obligatoria, se sustituye la prestación antigua por otra nueva y se extingue la obligación primera y única.

La teoría que tiene actualmente mayor acogida es la que considera la dación en pago como un negocio jurídico complejo y atípico (en cuanto no regulado como tal en nuestro ordenamiento), bilateral (ya que requiere acuerdo del acreedor y del solvens) y con finalidad de pago y extinción de la obligación (causa solvendi que es la que diferencia a este negocio de cualquier otro). Es la teoría seguida, entre otras, por el Tribunal Supremo en sus Sentencias 13-5-83; 18-4-87 y 15-12-89.

En realidad, sea cual sea la teoría que se siga sobre la naturaleza jurídica de esta figura, en cuanto concurso de voluntades sobre un cambio en la prestación y con una finalidad específica, la dación en pago es un contrato que se rige por la voluntad de las partes, por las normas de la compraventa (por aplicación analógica hasta donde sea posible) y, supletoriamente, por las reglas generales de las obligaciones y de los contratos.

#### ❖ Perfección

Doctrinalmente, se discute el momento en el que se perfecciona el negocio jurídico al que responde la dación en pago.

Así, según algunos autores el negocio se perfecciona y vincula a las partes por el solo acuerdo entre deudor y acreedor por el que convienen el cambio de la prestación, sin que sea necesario el cumplimiento de la nueva prestación a los efectos de perfección del negocio, sino que dicho cumplimiento sólo jugaría a los efectos de extinguir la obligación, siendo la realización de la nueva prestación mera ejecución o consumación del negocio.

Sin embargo, otros autores entienden que la dación en pago sólo se perfecciona cuando se realiza efectivamente la nueva prestación siendo el mero acuerdo de cambio de la prestación una actuación preliminar.

#### ❖ Régimen de tributación de la adjudicación en pago de deudas.

La adjudicación del bien que se efectúa en pago de la deuda preexistente puede venir sujeta tanto al IVA como al ITPAJD, siguiendo el régimen general de relaciones entre ambos tributos el desarrollado al tratar de la compraventa:

- a. Sujeción al IVA si quien efectúa la entrega es un empresario y el bien entregado consiste en un bien mueble o un inmueble al que no sea de aplicación el régimen de exenciones previsto para este impuesto.
- b. Sujeción al ITPAJD cuando el transmitente no es empresario o no reúne la entrega los requisitos antes señalados.

#### a. Sujeción al IVA.

Para el caso de sujeción al IVA, el régimen de tributación será el ordinario previsto para la compraventa: **sujeto pasivo** el adjudicante que repercute sobre el adjudicado, **base** consistente en el importe de la contraprestación – de ordinario la deuda extinguida- y **tipo** distinto según el bien de que se trate -al 4, al 8 o al 18 por 100-.

#### b. Sujeción al ITPAJD.

La sujeción al ITPAJD será el supuesto más frecuente por tratarse de un negocio típicamente operativo en el campo civil privado.

Expresamente hace referencia al mismo el **artículo 7.2.A) LITPAJD** al disponer que se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas.

En definitiva, el régimen fiscal ordinario, en caso de sujeción al ITPAJD, es el normal de la compraventa, esto es: **sujeto pasivo** el adjudicatario, acreedor de la deuda -**art. 8.a) LITPAJD**-, **base imponible** el valor real del bien adjudicado -**art. 10.1 LITPAJD**-, **tipo de gravamen** el correspondiente al bien, según su clase, 4 ó 6 por 100 -**art. 11 LITPAJD**-.

#### PUNTOS DE CONEXIÓN Y REGLAS DE COMPETENCIA

La determinación de la **Comunidad competente** para liquidar el impuesto precisa distinguir según se trate de bienes muebles o inmuebles.

- Si se adjudican bienes muebles la Comunidad competente será aquella en cuyo territorio radique la residencia habitual o domicilio fiscal del adjudicatario, según sea persona física o jurídica, respectivamente (**art. 33.2.2º.C).3º Ley 22/2009**).
- Si se adjudican bienes inmuebles será competente la Comunidad en que radiquen dichos bienes (**art. 33.2.2º.C).1º Ley 22/2009**).

La determinación de la **Oficina Liquidadora competente** precisa, igualmente, distinguir entre bienes muebles e inmuebles:

— Si se adjudican bienes muebles la Oficina Liquidadora competente será aquélla en cuyo territorio radique la residencia habitual o domicilio fiscal del adjudicatario, según sea persona física o jurídica, respectivamente (art. 103.1.C).3º RITPAJD).

— Si se adjudican bienes inmuebles será competente la Oficina Liquidadora en cuya circunscripción radique el bien inmueble adjudicado, salvo que se refiera a varios bienes inmuebles en cuyo caso será la correspondiente al lugar donde radique el bien inmueble de mayor valor.

❖ Liquidación de la operación

Aplicando todos estos conceptos al supuesto planteado procedería lo siguiente:

• Hecho imponible:

Dado que la operación se realiza entre particulares se trata de una adjudicación en pago de una deuda que el artículo 7.2.A) del TRLITPAJD y el 11.1.A) del RITPAJD equipara a las transmisiones patrimoniales, por lo que la transmisión de la finca rústica por D<sup>a</sup>. Andrea a D. Álvaro estará sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD.

• Sujeto pasivo:

D. Álvaro que adquiere la finca rústica de acuerdo con lo dispuesto en el art 8.a) del TRLITPAJD y 34.a) del RITPAJD.

• Base imponible:

El valor real de la finca rústica transmitida en el momento del devengo del ITPAJD, es decir, 55.000 euros. (Art 10.1 TRLITPAJD y art 37.1 RITPAJD)

• Cuota tributaria:

6% sobre 55.000 = 3.300 euros (Art 11 TRLITPAJD y art 51.1.a) del RITPAJD).

Si la Comunidad Autónoma competente hubiera regulado un tipo de gravamen distinto se aplicará éste.

• Devengo:

El 5 de septiembre de 2011 en que se realiza el acto (art 49.1.a) TRLITPAJD y art 92.1.a) del RITPAJD)

• Declaración:

En el modelo 600 a presentar en la oficina correspondiente al lugar donde se encuentre la finca rústica en el plazo de 30 días hábiles (art 97 a 113 del RITPAJD).

Si la Comunidad Autónoma competente hubiera regulado su propio modelo y un plazo de declaración distinto se aplicará éste.

### 3. Consecuencias fiscales de la transmisión de dichos bienes por D<sup>a</sup> Andrea a D<sup>a</sup> Alejandra para que se encargue de cancelar la deuda que tiene con D. Álvaro.

La operación planteada se califica como **adjudicación para pago de deudas** al entregar el deudor (D<sup>a</sup> Andrea) a otra, el adjudicatario (D<sup>a</sup> Alejandra), un bien para que con él se liquide una deuda que tiene con un tercero (D. Álvaro).

❖ Concepto:

La adjudicación para pago de deudas (datio pro solvendo) supone la cesión de determinados bienes del deudor a favor de una persona (el acreedor o un tercero) con el mandato al adquirente de que satisfaga las deudas mediante la realización o enajenación de los mismos, aplicando el líquido obtenido al pago de aquellas.

❖ Caracteres

De lo expuesto y partiendo de lo previsto en el artículo 1175 del Código Civil (que recoge la figura del pago por cesión de bienes) y de la jurisprudencia recaída sobre la materia, cabe señalar como caracteres de la adjudicación para pago:

- Se trata de un negocio jurídico por medio del cual el deudor cede bienes de los que es propietario a su acreedor o a un tercero, pero sin atribuir la propiedad de los mismos, de manera que no se realiza una auténtica transmisión (a diferencia de lo que ocurre con la dación en pago).
- La cesión de los bienes sólo comporta autorización o encargo al acreedor o al tercero para que realice los bienes cedidos y, con el producto de la enajenación, se paguen las deudas, por lo que su naturaleza jurídica es la de un mandato liquidatorio y de pago que se ejecuta mediante el otorgamiento de un poder irrevocable que faculta al adjudicatario del bien para proceder a la realización de los bienes cedidos.
- La cesión de los bienes y la facultad atribuida al adjudicatario de proceder a la enajenación de los mismos tiene como finalidad que se aplique el producto obtenido con dicha realización al pago de las deudas.

- La cesión de bienes en sí misma no produce efectos liberatorios o extintivos hasta que, por la enajenación de los mismos, se procede al pago de la deuda al acreedor (a diferencia de lo que ocurre en la dación en pago, en que con la realización de la nueva prestación aceptada por el acreedor, se extingue la obligación ipso iure).

Es más, salvo que se hubiera pactado lo contrario, la liberación del deudor solo se produce en la medida del importe líquido obtenido por la enajenación de los bienes cedidos (CC art.1175), por lo que el deudor seguirá siéndolo respecto de la parte del crédito no cubierto con la realización de dichos bienes y, de haber exceso, este correspondería al deudor.

- No es esencial que el adjudicatario de los bienes sea un tercero distinto del acreedor, pero sí es relevante que, en el caso de que el adjudicatario del bien sea un acreedor, para que la operación no constituya una dación en pago de deudas, el acreedor no otorgue carta de pago de su crédito, sino que reciba los bienes para proceder a su enajenación y cobrarse con el producto de la venta.

❖ Régimen de tributación de la adjudicación para pago de deudas.

Ya ha sido señalada anteriormente la diferencia de este negocio jurídico con la llamada dación en pago o adjudicación en pago de deudas, por cuanto esta última supone un negocio jurídico por el que el deudor cede o transfiere la propiedad o titularidad de unos bienes o derechos que el acreedor recibe a cambio de la cancelación de la deuda, mientras que la adjudicación para pago es un negocio jurídico que supone la entrega de un bien por parte del deudor a una tercera persona para que con su importe satisfaga al acreedor del primero la deuda existente con el mismo.

*Así lo establece la STS de 17 de mayo de 1995: “En la adjudicación en pago de deudas el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio; en la adjudicación en pago de asunción de deudas el adjudicatario resulta deudor de terceros por la cesión de las deudas y bienes hecha por el adjudicante; en la adjudicación para pago de deudas recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de deudas del adju-*

*cante. Así en las dos primeras hay una verdadera transmisión, sea en solvencia del crédito o en compensación de las deudas asumidas, mientras que en la tercera el adjudicatario cumple una función vicaria que no va más allá de pagar las deudas del adjudicante con los bienes recibidos o con el producto de su venta, por lo que se le reconoce el derecho a la devolución”.*

Al igual que en los casos de dación en pago, la operación puede venir sujeta al IVA o al ITPO, siguiendo el régimen general de relaciones entre ambos tributos:

- a. Sujeción al IVA, si quien efectúa la entrega es un empresario y el bien entregado consiste en un bien mueble o un inmueble al que no sea de aplicación el régimen de exenciones, abordadas en su momento
- b. Sujeción al ITPO, cuando el transmitente no es empresario o no reúne la entrega los requisitos antes señalados.

**a. Sujeción al IVA:**

Para el caso de sujeción al IVA, el régimen de tributación será el ordinario de la compraventa: **sujeto pasivo** el adjudicante que repercute sobre el adjudicado, **base** consistente en el importe de la contraprestación -de ordinario la deuda extinguida- y **tipo** distinto según el bien de que se trate -al 4, al 8 o al 18 por cien-.

**b. Sujeción al ITPO:**

En caso de venir sujeta la operación al ITPAJD, es el **artículo 7.2 A) LITPAJD** el que la sujeta a gravamen conjuntamente con las adjudicaciones en pago, si bien con una importante diferencia en cuanto a su régimen fiscal pues señala que los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la **devolución del impuesto satisfecho** por tales adjudicaciones.

*Como dice el TEAC, la distinta naturaleza jurídica de la adjudicación en pago y para pago justifica que el artículo 7.2 LITPAJD haya previsto la devolución del impuesto una vez cumplida en plazo la comisión, esto es, acreditado que no existió la transmisión gravada preventivamente y que,*

*en cambio, no contemple igual medida cuando se trata de la adjudicación-compraventa (TEAC 16.2.1989).*

Así pues, desde el punto de vista fiscal, son distintas las consecuencias de una u otra figura, pues mientras que la primera -adjudicación en pago- es una operación sujeta a gravamen sin ninguna incidencia posterior, en la segunda -adjudicación para pago- aun estando sujeta, se puede llegar a la devolución de la cantidad satisfecha siempre que el adjudicatario del inmueble acredite haber cumplido con los requisitos señalados en la norma.

Al respecto, el artículo 30 RITPAJD señala que la devolución en las adjudicaciones para pago no puede producirse en favor del acreedor, siendo este precepto acorde con la jurisprudencia, representada, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 1993, con arreglo a la cual, en la adjudicación para pago de deudas es necesaria la existencia de una relación trilateral entre deudor, acreedor y adjudicatario, sin que sea posible efectuar una adjudicación para pago de deudas en favor del acreedor.

*La adjudicación para pago de deudas exige una relación trilateral: deudor, acreedor y sujeto a quien se transmiten unos bienes o derechos por el primero para que con ellos, o con su producto, se pague al segundo. La adjudicación de unos bienes o derechos para pago de deudas nunca puede tener lugar en favor del acreedor (STS 10.12.1993).*

*En las adjudicaciones para pago de deudas es preciso la intervención de una tercera persona adjudicataria, distinta del acreedor y del deudor adjudicante, por lo que, si bien la operación, nominalmente, constituyó una adjudicación para pago, al efectuarse directamente entre deudor y acreedor no se trata sino de una adjudicación en pago (TEAC 27.1.1999).*

La afirmación anterior ha de ser matizada por cuanto la STS de 28 de diciembre de 2000, viene a establecer, sobre la base de la dición del artículo 1175 C.c. -que regula una forma de cesión a los acreedores para pago- que nada impide que sean los mismos acreedores, si así lo pactan con el deudor, quienes se encarguen de recibir vicariamente los bienes para enajenarlos, haciéndose pago con su producto y de-

volviendo los restantes si los hubiere, viniendo a reconocer en éste caso el derecho a la devolución del impuesto satisfecho.

*Los acreedores adjudicatarios para pago, tienen derecho a la devolución del impuesto satisfecho por la adjudicación que se les hizo. La adjudicación para pago de deudas o “pro solvendo” no exige, en todo caso, la intervención de un tercero ajeno a deudor y acreedor, pues no lo exige el artículo 1175 C.c. ni ningún otro precepto. La adjudicación para pago tiene por fin asegurar a los titulares de los créditos insatisfechos que dichas ventas de patrimonio se van a producir realmente y por ello la intervención de un tercero, diferente del propio deudor, sirve de garantía para los acreedores, pero nada impide que sean los mismos acreedores, si así lo pactan con el deudor, los que se encarguen de recibir vicariamente los bienes para enajenarlos, haciéndose pago con su producto y devolviendo los restantes si los hubiere (STS 28.12.2000).*

Por lo demás, en caso de sujeción al ITPAJD, el régimen fiscal es el normal de la compraventa, esto es: **sujeto pasivo** el adjudicatario, acreedor de la deuda -art. 8.a) LITPAJD-, **base imponible** el valor real del bien adjudicado -art. 10.1 LITPAJD-, **tipo de gravamen** el correspondiente al bien, según su clase -4 ó 6 por 100-, conforme a lo dispuesto en el artículo 11 LITPAJD.

Como especialidad respecto a la dación en pago de deudas y la adjudicación en pago de asunción de deudas, en que solo existe **devolución del impuesto** por las causas generales, en la adjudicación para pago de deudas, si el adjudicatario del bien (que no sea el acreedor -RITP art.30.1-) acredita haberlo transmitido, dentro del plazo de dos años siguientes, al acreedor en pago de su crédito o a un tercero para pago del mismo, podrá exigir la devolución del impuesto satisfecho por tal adjudicación para pago (LITP art.7.2. y RITP art.11.1.a).

Con independencia de la cantidad en que se enajenen los bienes o derechos cedidos, el adjudicatario y encargado de pagar las deudas solo tendrá derecho a la devolución de la cantidad que hubiera satisfecho por este impuesto, en concepto de adjudicación, por los bienes o derechos efectivamente transmitidos a un tercero o al acreedor (RITP art.30.3).

La devolución del impuesto se justifica en que, siendo esencial en la adjudicación para pago de deuda que la entrega del bien se hace al adjudicatario con el encargo de que proceda a su realización para con su producto pagar la deuda y, por tanto, siendo una transmisión provisional (y no definitiva), la **adjudicación para pago de deuda provoca una liquidación de carácter preventivo o cautelar que da derecho a devolución siempre que el adjudicatario acredite haber cumplido el encargo en el plazo de dos años siguientes.**

En el caso de que el adjudicatario de los bienes o derechos cedidos justifique con documento fehaciente que los ha enajenado o adjudicado definitivamente al acreedor antes de expirar el plazo para liquidar el impuesto por la adjudicación para pago y que se ha satisfecho el impuesto correspondiente a estas posteriores transmisiones, no se exigirá liquidación alguna por la adjudicación para pago de deudas, lo que se hará constar por nota al pie del documento consignándose la fecha del pago (RITP art.30.2).

La devolución no se produce en caso de adjudicación en pago, por su diferente naturaleza jurídica.

#### PUNTOS DE CONEXIÓN Y REGLAS DE COMPETENCIA

La determinación de la Comunidad Autónoma competente requiere diferenciar la sujeción a IVA o TPO del hecho imponible. En caso de sujeción a IVA podrá tributar por AJD cuota gradual si reúne los requisitos del **artículo 31.2 LITPAJD.**

De quedar sujeto a TPO, habrá que diferenciar si se adjudican bienes muebles o inmuebles.

Los criterios serán coincidentes con los señalados para las adjudicaciones en pago de deudas.

#### ❖ Liquidación:

Aplicando todos estos conceptos al supuesto planteado procedería lo siguiente:

##### • Hecho imponible:

Dado que la operación se realiza entre particulares se trata de una adjudicación para pago de una deuda que el artículo 7.2.A) del TRLITPAJD y el 11.1.A) del RITPAJD equipara a las transmisiones patrimoniales, por lo que la transmisión de la finca rústica por D<sup>a</sup>. Andrea a D<sup>a</sup>. Alejandra para su entrega a D. Álvaro estará sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD.

##### • Sujeto pasivo:

D<sup>a</sup>. Alejandra de acuerdo con lo dispuesto en el art 8.a) del TRLITPAJD y 34.a) del RITPAJD, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

##### • Base imponible:

El valor real de la finca rústica transmitida en el momento del devengo del ITPAJD, es decir, 55.000 euros. (Art 10.1 TRLITPAJD y art 37.1 RITPAJD)

##### • Cuota tributaria:

6% sobre 55.000 = 3.300 euros (Art 11 TRLITPAJD y art 51.1.a) del RITPAJD).

Si la Comunidad Autónoma competente hubiera regulado un tipo de gravamen distinto se aplicará éste.

##### • Devengo:

El 5 de septiembre de 2011 en que se realiza el acto (art 49.1.a) TRLITPAJD y art 92.1.a) del RITPAJD)

##### • Declaración:

En el modelo 600 a presentar en la oficina correspondiente al lugar donde se encuentre la finca rústica en el plazo de 30 días hábiles (art 97 a 113 del RITPAJD).

Si la Comunidad Autónoma competente hubiera regulado su propio modelo de presentación y un plazo de declaración distinto se aplicará éste.

#### 4. ¿Qué efectos fiscales tiene que D<sup>a</sup> Alejandra entregue la finca rústica a D. Álvaro el 15 de noviembre de 2012? ¿Y el 13 de enero de 2014?.

##### ❖ Si D<sup>a</sup> Alejandra entrega la finca rústica a D. Álvaro el 15 de noviembre de 2012:

D<sup>a</sup> Alejandra tendrá derecho a la devolución del ITPO satisfecho, en concepto de adjudicación por la finca cedida, al haber acreditado que la ha transmitido, dentro del plazo de dos años siguientes, al acreedor en pago de su crédito.

##### ❖ Si D<sup>a</sup> Alejandra entrega la finca rústica a D. Álvaro el 13 de enero de 2014:

D<sup>a</sup> Alejandra no tendrá derecho a la devolución del ITPO satisfecho, en concepto de adjudicación por la finca cedida, al no haber transmitido, dentro del plazo de dos años siguientes, al acreedor en pago de su crédito.

# Fiscalidad local

En esta sección incorporamos materias relativas a los tributos de las Haciendas Locales.

## La Reforma de la Fiscalidad Local (II)

**Antonio Álvarez Dumont**

*Inspector de Hacienda del Estado*

Tras haber comentado las principales propuestas relativas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del régimen tributario que debe presidir el nuevo modelo de financiación local (“La Reforma de la Fiscalidad Local (I)”), es el momento de poner sobre la mesa de debate el resto de propuestas que afectan a los demás tributos locales.

### 2.2. Impuesto sobre Actividades Económicas.

El Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado de diciembre de 2007 se refiere de manera muy residual al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en su medida quinta, al señalar lo siguiente:

*“Se debe proceder a reformular el Impuesto de Actividades Económicas en términos de eficiencia y equidad o bien a eliminarlo y compensar a las entidades locales sin que en ningún caso suponga disminución de los ingresos que aportaba aquel tributo.”*

Es decir, la Comisión no se pronuncia sobre el futuro de este impuesto que, tras la reforma de la Ley 51/2002, sólo afecta al 10 por 100 de los contribuyentes que antes estaban sometidos al tributo. Lo que hace es obviar prácticamente las propuestas de futuro sobre el mismo, señalando con carácter genérico que debe reformularse en términos de eficiencia y equidad (sin concretar nada más) o, como segunda posibilidad, debe suprimirse totalmente, compensando financieramente a las Entidades Locales.

En este mismo sentido se pronuncia el estudio “La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro” de 2008<sup>1</sup>, en el que se plantean dos posibilidades de futuro para el impuesto:

- a) La eliminación definitiva del impuesto con la consiguiente compensación a las Entidades Locales.
- b) La reformulación del impuesto en condiciones más asumibles en términos de eficiencia y equidad.

Respecto de la alternativa primera (eliminación definitiva del impuesto), el estudio propone dos posibilidades de compensación financiera a los municipios: elevar el importe de la participación en los ingresos del Estado (PIE), lo que conllevaría problemas de distribución por el desarrollo de las actividades económicas ejercidas en cada municipio o, bien, mediante una participación territorializada en el rendimiento del IRPF/y/ó Impuesto sobre Sociedades, aunque la territorialización del impuesto societario es prácticamente imposible de realizar a nivel municipal; incluso a nivel regional (buena prueba de ello es que hasta el momento no ha sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas ningún porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre Sociedades producido en su territorio).

Respecto de la segunda alternativa (reformulación del impuesto en términos de eficiencia y equidad), el estudio anterior propone que el límite de exoneración del impuesto (menos de un millón de euros de facturación anual en la actualidad) tenga en cuenta la existencia de un “beneficio mínimo” de la actividad, para evitar gravar actividades con escasa rentabilidad pero con un nivel de facturación elevado (y viceversa).

Sin embargo, creo que ello desvirtuaría la propia finalidad del impuesto (el mero ejercicio de la actividad), en la medida en que se grava el beneficio presunto, no el beneficio real (ya gravado en IRPF

<sup>1</sup>. Estudio encomendado por la Federación Española de Municipios y Provincias y coordinado por el profesor Javier Suárez Pandiello.

y en el impuesto sobre sociedades). En cualquier caso, si se optase por esta posibilidad, quizás sería más adecuado aplicar, con carácter obligatorio la bonificación (actualmente potestativa) aplicable a las actividades que generen pérdidas o beneficios inferiores a una determinada cantidad establecida en el artículo 89.2.d) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Aparte de esto, hay que recordar que el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que “las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada (...)”, y que las tarifas del IAE elaboradas en 1990 únicamente se han actualizado en un 3,5% en el año 1996, por lo que prácticamente se tributa hoy por las cuotas calculadas hace más de 20 años, lo que va en contra de la justicia tributaria más elemental.

En este sentido, el estudio mencionado anteriormente propone “mantener el sistema objetivo de cuotas tributarias a través de unas tarifas actualizadas, previa realización de los estudios pertinentes para adaptar los módulos o elementos tributarios de forma que conecten mejor con los resultados de la actividad, adaptando las rúbricas de las actividades a la actual clasificación de la CNAE, simplificando el cálculo de la superficie y su valoración”.

Sin embargo, la regulación del impuesto no permite que los municipios puedan establecer diferenciar el gravamen en función del tipo de actividad desarrollada, sino

en función de la categoría fiscal de la calle en la que se ubica el local de la empresa, a través del coeficiente de situación.

Pero es evidente que el rendimiento económico es muy diferente en los distintos sectores económicos, máxime en una situación de crisis como la actual. En este sentido, existen actividades económicas cuyos resultados empresariales son muy notables, pero sobre las que, sin embargo, no puede incidirse fiscalmente a través del IAE sin afectar al resto de sectores cuyos locales se encuentren en las mismas calles que aquéllos.

Precisamente por ello, la Federación Española de Municipios y Provincias aprobó en 2006 por unanimidad una propuesta para que los Ayuntamientos que lo deseen, puedan modificar dichas tarifas, al alza o a la baja, para los sectores que consideren oportuno, en función de la rentabilidad económica de las actividades.

Pero no sólo la propuesta ha sido aprobada por la Federación, sino que ha sido trasladada desde ese mismo año (y durante los ejercicios sucesivos) al Ministerio de Economía y Hacienda para su incorporación a la tramitación parlamentaria de los proyectos de ley que en ese momento figuraban en las Cortes Generales, sin esperar a una futura reforma de la financiación local.

¿En qué consistía concretamente esta propuesta de modificación del IAE?

Pues en establecer un coeficiente corrector económico municipal sobre las cuotas mínimas municipales establecidas en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas entre

0,5 y 3, el cual puede ser diferente para cada una de las distintas actividades de las Tarifas. Es decir, podría reducirse el impuesto hasta en un 50 por 100 para las actividades económicas que considere adecuado el municipio correspondiente o incrementarlas hasta tres veces para las actividades que puedan haber experimentado un aumento de su rentabilidad económica muy notable desde el año 1992.

Por poner un ejemplo, solamente la aplicación de esta modificación al sector financiero bancario podría reportar más de 115 millones de euros adicionales a las mermaid arcas municipales con la aplicación del coeficiente máximo, alcanzando más de 170 millones de euros. Esta cantidad que resulta de aplicar en todos los municipios el coeficiente máximo propuesto (3) queda aún muy alejada del límite máximo legal del 15 por 100 del beneficio medio presunto de dicha actividad. En concreto, supondría tan sólo el 1,1 por 100 del beneficio neto de dicho sector según datos del informe anual de la Asociación Española de Banca (que asciende a 15.659 millones de euros). En la actualidad, este porcentaje es de tan sólo un 0,37 por 100.

### 2.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Con 2.436 millones de euros (Haciendas Locales en cifras. Avance 2009, Ministerio de Economía y Hacienda), se trata del segundo impuesto en importancia cuantitativa para los municipios, bastante alejado del puesto tercero ocupado por el IAE (con 1.548 millones de euros

en 2009), pero mucho más lejos de la importancia del IBI, cercana a los 10.000 millones de euros.

A pesar de la importancia cuantitativa del Impuesto sobre Vehículos, la regulación del mismo se ha mantenido, prácticamente invariable desde el año de su implantación en 1989, por lo que no debe sorprendernos si no cumple adecuadamente con los nuevos objetivos que debe cumplir en la actualidad el impuesto.

En este sentido, podemos reseñar que la configuración actual de la base del impuesto en torno a la potencia fiscal del vehículo no cumple con el principio de equidad ni de justicia tributaria en muchas ocasiones, ya que vehículos de muy diferente valor de mercado tributan exactamente lo mismo por este impuesto, al tener los mismos caballos fiscales.

Si a lo anterior le unimos la práctica desconexión total del impuesto con la finalidad medioambiental que hoy se atribuye al mismo, el resultado no puede ser más desalentador: el impuesto no cumple ni con el principio de equidad ni con el objetivo extrafiscal de carácter medioambiental, por lo que debe reformularse para que cumpla adecuadamente con ambos elementos.

Pues bien, el Informe de la Ponencia del Senado sobre financiación local del año 2007 ya se refería a esta modificación del impuesto, si bien en términos aún más generales que los relativos al impuesto sobre actividades económicas, al señalar únicamente que *“el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica debe reforzar su carácter patrimonial y su base fiscal debe atender a la contaminación emitida por el vehículo.”*

El estudio “La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro” (2008) concreta algo más en esta materia, al proponer la modificación de la base imponible del impuesto, configurada actualmente por los caballos fiscales del vehículo, por el valor establecido por el Ministerio de Economía y Hacienda en las tablas de valoración de vehículos usados a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (más comúnmente conocido como impuesto sobre matriculación).

Es decir, se trataría de tributar en función del valor de mercado del vehículo (decreciente cada año) que determin oficialmente el Ministerio de Economía y Hacienda mediante orden ministerial.

Ahora bien, sobre este valor del vehículo habría que aplicar o bien un tipo impositivo municipal o bien establecer directamente la cuota a satisfacer en función de determinados tramos de valor. Sin embargo, ello no garantiza la neutralidad financiera para las arcas municipales, porque dependerá del tipo de vehículos que figuren matriculados en el municipio y de los tramos de valor que decida el legislador estatal.

Si lo que se pretende es realizar esta adecuación a los nuevos principios de capacidad económica que resultan del valor derivado de las tablas de valoración del ITP y AJD, podría pensarse en un impuesto que, partiendo de la estruc-

tura actual del mismo basado en la potencia fiscal, estableciera unos coeficientes correctores (al alza o a la baja) en función del valor del vehículo, de tal modo que los vehículos de mayor valor pudieran ser gravados con un coeficiente incrementado sobre la cuota derivada de las tarifas actuales del impuesto y los vehículos de menor valor pudieran serlo con coeficiente reductores, dentro de unos mínimos y unos máximos determinados por el legislador estatal.

Es cierto que, si solamente se tuviera en cuenta este único elemento modificativo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, ello supondría un claro inconveniente para el segundo de los objetivos que debe cumplir el impuesto: su carácter medioambiental como finalidad extrafiscal, ya que, precisamente los vehículos sufren una depreciación de su valor con el paso del tiempo, por lo que su incidencia sobre el medioambiente no tendría reflejo en la cuantía del impuesto, en la medida en que la antigüedad del vehículo suele estar relacionada con su incidencia en el medioambiente.

Precisamente por este motivo, la reforma que se aborde del impuesto debe tener en consideración el elemento medioambiental, de tal forma que pueda coadyuvar a la consecución de un medio ambiente más sostenible en cada una de las ciudades de nuestro país.

¿A qué nos referimos con el “elemento medioambiental” del tributo? ¿A la emisión de CO<sub>2</sub>? ¿a la emisión de NO<sub>x</sub>?

Lo cierto es que ni el Informe de la Ponencia del Senado de 2007 ni

el estudio mencionado anteriormente concretan estos extremos, pero lo que es evidente es que los elementos medioambientales que hoy contiene el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su artículo 95.6 (bonificación de hasta el 75 por 100 del impuesto), en función de la clase de carburante y de las características de los motores, no han cumplido su objetivo. Pero es más, precisamente la utilización indebida de estas bonificaciones medioambientales ha sido una de las causas de la deslocalización de muchas flotas de vehículos, al reducir artificialmente la cuota del impuesto que deben satisfacer vehículos que, ni mucho menos, pueden catalogarse como medioambientales. En este sentido, hay que recordar que algunas Ordenanzas Fiscales contemplan la aplicación de la bonificación medioambiental del 75 por 100 para la totalidad de los vehículos de motor diesel, independientemente de su incidencia sobre el medio ambiente.

Al margen de lo anterior, la propia Federación Española de Municipios y Provincias ha debatido no hace demasiado tiempo sobre una propuesta que supone tener en consideración tanto la emisión de CO<sub>2</sub> como la de NO<sub>x</sub> de los vehículos.

La razón de la toma en consideración de ambos elementos es la de tener presente en la nueva realidad del tributo que se diseñe de los dos principales elementos medioambientales, si bien únicamente la emisión de NO<sub>x</sub> es el que incide negativamente sobre la calidad del aire de nuestras ciudades, elemento

muy presente en los vehículos de motor diésel.

Es decir, si únicamente se persiguiera como finalidad la mejora de la calidad del aire de los municipios, únicamente debería tenerse en cuenta el NO<sub>x</sub> como elemento a considerar.

No obstante, el nuevo impuesto debe ir más allá, ya que puede tener en cuenta, además, el nivel de emisiones de CO<sub>2</sub> que, sin afectar a la calidad del aire de las ciudades, sin embargo, supone un elemento muy pernicioso respecto del calentamiento global del planeta. Pero es que, de tenerse en cuenta este nivel de emisiones de CO<sub>2</sub>, el impuesto sería complementario del propio Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, que tras la reforma llevada a cabo por la Ley de Calidad del Aire de 2007, grava a los vehículos en función de este nivel de emisiones.

Ahora bien, si bien el nivel de emisiones de NO<sub>x</sub> sí es un elemento novedoso como propuesta de modificación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en el caso del nivel de emisiones de CO<sub>2</sub> no lo es, ya que en julio de 2007 el Congreso de los Diputados tuvo ocasión de debatir una propuesta que presentó el Partido Socialista Obrero Español con ocasión del Debate sobre el Estado de la Nación.

En concreto, se trataba de una propuesta de resolución sobre cambio climático y lucha contra la desertificación, en cuyo primer apartado proponía, literalmente, lo siguiente:

*“Evaluar con las Entidades Locales la correspondiente modificación de la Ley Reguladora*

*de las Haciendas Locales referida al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para que, en consonancia con los criterios incorporados al Proyecto de calidad del aire y protección de la atmósfera relativos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se fije el cuadro de cuotas aplicable a los mismos sobre la base de las emisiones de CO<sub>2</sub>, en lugar de sobre la potencia y clase del vehículo, como se dispone en la actualidad”.*

Sin embargo, finalmente la propuesta no prosperó en las Cortes Generales, dado que era un momento en el que lo que se demandaba no era reformas puntuales de algún tributo, sino una reforma global de la financiación local, de forma coordinada y simultánea a la financiación que se estaba negociando con las Comunidades Autónomas.

Pero lo importante es que, ya desde 2007 existe una concreción sobre la toma en consideración del elemento medioambiental del Impuesto sobre Vehículos, si bien referido únicamente al nivel de emisiones de CO<sub>2</sub>, a pesar de no ser el elemento más negativo en la calidad del aire de nuestras ciudades.

La propuesta debatida por la Federación Española de Municipios y Provincias, pese a contener ambos elementos (nivel de emisiones de NO<sub>x</sub> y nivel de emisiones de CO<sub>2</sub>), no supone sustituir la actual configuración de potencia fiscal y clase de vehículo, sino que, partiendo de la estructura actual, la cuota del impuesto se modularía mediante el coeficiente medioambiental que determine el respectivo municipio, dentro de los

límites que le fije el legislador estatal. De esta forma, los vehículos tributarán en mayor medida si su nivel de emisiones es elevado y en menor medida en caso contrario.

Concretamente, los coeficientes medioambientales propuestos tienen en consideración 24 categorías de vehículos, en función de la normativa Euro (de la euro 1 a la euro 6), que permite tener en consideración del nivel de emisiones de NOx y según el nivel de emisiones de CO2 (en función de los mismos cuatro tramos que el impuesto especial sobre determinados medios de transporte).

La propuesta podría suponer (en función de la decisión que finalmente adopte el municipio correspondiente) un incentivo a la renovación del parque de vehículos actual, con los efectos beneficiosos para la economía y el empleo de un sector tan importante como el del automóvil en nuestro país.

Por tanto, puede ser el momento de reformar el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, para que cumpla con el principio de equidad y de justicia tributaria, de tal forma que el valor del vehículo sea un elemento a considerar a la hora del gravamen del tributo, en base al principio medioambiental de “quien contamina, paga”, mediante la modulación de la cuota en función del nivel de emisiones de CO2 y de NOx del vehículo.

#### 2.4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

El ya citado Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la

Comisión de Entidades Locales del Senado de diciembre de 2007 propone que respecto del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, “*se ha de atribuir al dueño del inmueble la condición de sustituto del titular de la obra y además han de establecerse unos módulos objetivos del coste de las construcciones en las ordenanzas fiscales e incluir claramente el coste de las construcciones para no desnaturalizar la figura del impuesto que no llegó a completarse en la última reforma con la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, creándose en la práctica una gran dificultad en la exacción del tributo al incluir el enunciado del mismo «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» y luego en su regulación no aparecen las instalaciones, lo que viene siendo sistemáticamente excluido por los Tribunales A este respecto se puede observar el precedentes legal en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea; cuya disposición adicional a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los Bienes Inmuebles de Características Especiales (BICES) contempla la inclusión en el valor del inmueble y su valoración el de la maquinaria. En definitiva, lo que vale para un impuesto debería valer para otro.*”

Al margen de lo anterior, lo cierto es que la conexión directa y única entre el Impuesto y la “licencia de

obras o urbanística” ha sido superada ampliamente por la realidad urbanística en el que cada vez son más abundantes las actuaciones que requieren otro tipo de actos de control municipal, especialmente en el ámbito de la iniciativa pública. El hecho imponible no parece, por tanto, que deba ser referido exclusivamente a un procedimiento normalizado de otorgamiento de licencia -no olvidemos que no se trata de una Tasa- sino que ha de ser conectado a una tipología de construcciones, instalaciones u obras que, por su naturaleza, entidad o trascendencia, merezcan ser sometidas a gravamen.

Hay tres supuestos que tradicionalmente han sido litigiosos debido a la redacción del hecho imponible: a) las obras llevadas a cabo por el Estado u otras Administraciones Públicas en los casos en que no se requiere licencia municipal, pero sí otros informes que suplen y cumplen la función de control urbanístico que compete al Ayuntamiento; b) las obras realizadas al amparo de Proyectos de Urbanización; y c) las obras respecto de las cuales el municipio ha sustituido la exigencia de licencia por otros actos de control urbanístico (actos comunicados, etc).

Estos tipos de construcciones, instalaciones y obras deberían quedar encuadrados dentro del nuevo hecho imponible que se defina, para evitar que, a pesar de la existencia de una intervención municipal (mediante informes o actos de control, urbanístico), queden a extramuros del tributo, a pesar de manifestar una capacidad económica, en muchos casos, de una elevada dimensión.

## 2.5. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (más comúnmente conocido como “plusvalía municipal”) no grava las plusvalías reales, sino una estimación de la misma que se realiza tomando una parte del valor catastral del suelo en función del tiempo que haya pasado entre la compra y la venta.

El informe de la Ponencia del Senado de 2007 se refiere en su medida quinta también a la reforma de este impuesto en los siguientes términos:

*“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana debe modificar la determinación de su base imponible pasando del valor administrativo a una valoración más acorde con el mercado. Igualmente debe gravar tanto el terreno como las construcciones.”*

Es decir, se propone pasar de la configuración del impuesto en torno al valor catastral del terreno (valor fijado administrativamente por el Ministerio de Economía y Hacienda) a un valor acorde con el mercado.

O lo que es lo mismo, consiste en adecuar la base del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la realidad del mercado, unificándola con el resto de los tributos estatales y autonómicos, ya que en la actualidad se tributa según el valor catastral, el cual debería revisarse cada 10 años, y que, precisamente por el

carácter estático de este valor catastral, se aleja a lo largo del tiempo del valor de mercado.

Esta propuesta no sólo ha contado con el respaldo unánime del Senado, sino que también ha sido aprobada en dos ocasiones en el seno de la Comisión Ejecutiva de la propia Federación Española de Municipios y Provincias, en sus sesiones de 27 de mayo y de 30 de septiembre de 2008, en los siguientes términos:

*“En relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (se adjunta la propuesta como Anexo 1.2): Siguiendo la propuesta Quinta de la Ponencia de estudio de la financiación local constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado, y aprobada por asentimiento del Pleno de la Cámara, se propone la adecuación de la base del impuesto a la realidad del mercado, tal y como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien limitado únicamente al valor del terreno.”* (Comisión Ejecutiva de la FEMP de 27 de mayo de 2008).

*“Modificación de la base imponible del Impuesto de Plusvalías conforme a valores homogéneos similares a los utilizados en impuestos autonómicos.”* (Comisión Ejecutiva de la FEMP de 30 de septiembre de 2008)

Es decir, la propia Federación Española de Municipios y Provincias ha respaldado la propuesta anterior formulada por el propio Senado, si bien la limita exclusivamente al valor de mercado del terreno, excluyendo el de las construcciones, lo que es más

acertado de acuerdo con el propio hecho imponible del tributo.

En este mismo sentido, conviene recordar que el Círculo de Empresarios, en su informe de 2007, abogaba por la mejora del realismo de la base del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La propuesta que se analiza supondría un incremento de la autonomía municipal, y el cambio de la base imponible del tributo no implica, por sí solo, un aumento de la cuota a pagar por el contribuyente, ya que serán los municipios los que puedan modular mediante sus Ordenanzas Fiscales los efectos finales en la cuota del impuesto en función de sus prioridades. Pero es más, se trata de un impuesto potestativo para los municipios, por lo que pueden decidir, incluso, la no exacción del impuesto en su término municipal (tal y como ocurre en la actualidad).

Por otra parte, esta propuesta supondría una uniformidad en la valoración del terreno en los diferentes tributos de las distintas Administraciones Públicas, tal y como ocurre en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el de Sucesiones y Donaciones.

De esta forma, aumentaría la seguridad jurídica del contribuyente, en la medida en que la valoración del inmueble sería la misma a efectos de los diferentes tributos, y el propio contribuyente podría solicitar a la Administración municipal información sobre valores con carácter previo a la

adquisición o transmisión conforme a lo establecido en el artículo 90 de la Ley General Tributaria.

Aún más, tendría ventajas evidentes en las labores de lucha contra el fraude, al tener el inmueble la misma valoración en los diferentes tributos, por lo que las transmisiones inmobiliarias regularizadas por la AEAT, por una Comunidad Autónoma o por los propios municipios, podrían ser remitidas de forma coordinada al resto de Administraciones a efectos de su oportuna comprobación, en la medida en que el valor comprobado por una Administración puede servir a las demás.

De prosperar la propuesta, la tributación atendería más al principio de capacidad económica, ya que el valor real del terreno sería un valor dinámico y permanentemente actualizado, por lo que los contribuyentes tributarían de forma más cercana a su verdadera capacidad económica.

De otra parte, se podría argumentar que se estaría perjudicando al mercado inmobiliario, que es el más afectado por la crisis económica actual en nuestro país. Sin embargo, hay que poner en valor la importancia cuantitativa tanto de la fiscalidad local sobre el total, que representa tan sólo un 7 por 100 del total, como el escaso peso recaudatorio del impuesto en la actualidad (1.233 millones de euros en 2009), que le sitúa en el cuarto puesto de los cinco impuestos locales, muy cerca del quinto lugar ocupado por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, con 1.187 millones de euros.

Pero hay otro argumento que debilita la crítica anterior: el impuesto

es potestativo para los municipios, por lo que serán ellos los que decidan sobre su cobro o no; pero, incluso si deciden sobre su exacción, el efecto sobre la cuota dependería tanto del porcentaje a aplicar para calcular la base imponible como del tipo impositivo que finalmente decidan establecer.

Respecto de si se podría producir una doble imposición con el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, lo cierto es que si hoy no se produce esta doble imposición (y así lo han reconocido los propios Tribunales de Justicia), nada cambiaría respecto a este aspecto si para cuantificar la base imponible acogiéramos, no el valor catastral sino el valor real de mercado.

En este sentido, hay que señalar que el hecho imponible del impuesto no coincide con ninguno de los impuestos sobre los que supuestamente se sobrepone. Nominalmente hay coincidencia en la materia imponible objeto de gravamen entre el impuesto local con los estatales.

Ahora bien, la Constitución no prohíbe que dos administraciones graven una misma materia imponible, sino que prohíbe el alcance confisatorio del sistema tributario. Es la LOFCA y sólo para las comunidades Autónomas, la que prohíbe que éstas graven un mismo hecho imponible que el Estado, habiendo interpretado tempranamente el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que hecho imponible no debe equipararse a materia imponible, y que una misma materia o fuente de riqueza puede ser gravada por distintos tributos que den al hecho imponible una configuración distinta.

Así lo ha dicho expresamente nuestro Tribunal Constitucional específicamente para el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en su Auto 269/2003, de 15 de julio (FJ 5): *“Por otra parte, la falta de exención de los incrementos de valor con causa en la muerte de una persona y, en consecuencia, su sujeción al gravamen, provocando –según mantiene el órgano judicial– un doble gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias (estatal y municipal) no afecta tampoco a la constitucionalidad del Impuesto, pues la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro Ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que «sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponibles entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales» [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c)]”.*

Además de esa falta de coincidencia en el hecho imponible, también se puede apreciar en la materia imponible, habida cuenta que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pese a sus tintes nominales de gravamen sobre las rentas, es un impuesto que grava el patrimonio, lo que contrasta abiertamente, tanto con el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades que gravan de forma directa la renta, como con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grava sólo un tipo de adquisiciones patrimoniales (las lucrativas).

Otra crítica que podría realizarse a la propuesta podría ser que se produciría una discriminación fiscal con el tratamiento de la vivienda habitual en IRPF y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ya que en el impuesto estatal existe una exención por reinversión, cosa que no ocurre en el impuesto municipal.

Aunque es cierto que el fundamento del impuesto municipal consiste en gravar el beneficio que la acción urbanística del municipio ha producido en el terreno, al margen de que se trate de la transmisión de la vivienda habitual, la propuesta podría ser mejorada mediante el establecimiento de algún tipo de beneficio fiscal (bonificación potestativa en un determinado porcentaje) en la transmisión de la vivienda habitual si se reinvierte en otra, hasta un determinado valor de la misma. Por ejemplo, podría implementarse una bonificación potestativa para los municipios, creciente según el número de años transcurridos, para atenuar el mayor gravamen que esto provoca en la cuota.

De cualquier forma, esta situación ya se está produciendo en la regulación actual del impuesto y no existe ningún beneficio fiscal para las transmisiones inter vivos de la vivienda habitual.

Otro elemento de crítica a la propuesta es que, en el momento actual de crisis pueden producirse minusvalías en la venta de un inmueble, y, sin embargo, deberían tributar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Sin embargo, estas “plusvalías” serán las generadas en un número reducido de años (es decir, pueden producirse si el terreno se compró hace poco tiempo, en la época alcista del boom inmobiliario), por lo que cuota a pagar por (cuyo fundamento es el de gravar el beneficio que la acción urbanística del municipio ha producido en el terreno, al margen de que se haya producido un beneficio o una pérdida para el transmitente derivada de las circunstancias puntuales del mercado) no debería ser demasiado elevada. Sin embargo, quizás podría valorarse la posibilidad de implementar algún tipo de beneficio fiscal o incluso de exoneración del tributo en determinados supuestos perfectamente tasados para evitar esta situación de difícil entendimiento por el contribuyente. En cualquier caso, esta situación ya se está produciendo en la regulación actual del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Para terminar con las propuestas relativas a este impuesto, debemos recordar que el informe de la Ponencia del Senado (al igual que el estudio de 2008 sobre la reforma de la financiación local) plantea que “el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no debería excluir las operaciones producidas en un lapso inferior a un año y tampoco la no exención por mantenimiento del mismo titular del inmueble cuando éste sea una entidad que experimente cambios sustanciales en su capital social.”

Esta propuesta (relativa a las plusvalías generadas en menos de

un año) ya ha sido incorporada al artículo 51 de la Ley 1/2006 de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, por lo que cabe esperar su extensión al resto de municipios en la próxima reforma del impuesto que se realice.

## 2.6. Tasa por la utilización privativa o aprovechamiento del dominio público local (telefonía móvil).

La modificación del artículo 24 de la Ley de Haciendas Locales que realizó la Ley 51/2002 ha tenido un efecto de gran litigiosidad en lo relativo a la tributación de los operadores de telefonía móvil en cuanto sujetos pasivos de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local por parte de los operadores de telefonía móvil.

El inciso del artículo 24.1.c) de que “no se incluirán en este régimen especial de cuantificación de la tasa los servicios de telefonía móvil” ha sido uno de los argumentos que han esgrimido los operadores de telefonía para entender que no debían tributar por dicha utilización.

El Tribunal Supremo ha zanjado esta polémica, al señalar en su sentencia de 16 de febrero de 2009 que “la reforma que de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, hizo la Ley 51/2002, tenía un objetivo bien definido: afirmar que las empresas que prestan servicios de telefonía móvil quedan sujetas a la tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales del dominio público local, aunque sea con sujeción al régimen general de deter-

minación de su cuantía, previsto en el art. 24.1.a) de la Ley. Porque para la prestación de dichos servicios de telefonía móvil se utilizan las redes de telefonía tendidas en el dominio público local -tanto las tendidas por los operadores de servicios móviles, como las líneas de telefonía fija, a las que se accede en virtud de los correspondientes derechos de interconexión y acceso-, realizándose de ese modo el hecho imponible de la tasa que nos ocupa.”

Es más, aclara que “deben incluirse en este régimen general a los operadores expresamente excluidos del régimen especial. De lo contrario se estaría haciendo una distinción entre operadores de comunicaciones electrónicas (los de telefonía móvil y el resto) que podría ser contraria al principio de igualdad tributaria”.

El problema que se plantea, al acudir al método de cuantificación de la letra a) de dicho artículo 24.1 de la Ley de Haciendas Locales es el de la valoración de la utilidad de dicha utilización y la fijación de la cuantía de la tasa correspondiente.

Al respecto, el Tribunal Supremo continúa señalando en la sentencia anterior una precisión digna de mención: “Mantener que el Informe técnico económico no señala, con vicio de nulidad, cómo se haya podido calcular la tarifa básica es desconocer que el Informe técnico-económico debe, tan sólo, tomar como referencia el valor de la utilidad derivada de la utilización o aprovechamiento, (...). Establecer o tomar una referencia no significa calcular matemáticamente unos valores a partir de otros, como pre-

tende la recurrente, para hacernos creer que la cuantía de la tasa está basada en premisas carentes de toda justificación.”

O lo que es lo mismo, habiendo valorado la utilización de dicho dominio público por los operadores de telefonía móvil, la cuota no debe deducirse matemáticamente a partir del mismo, sino que debe fijarse, en uso de la autonomía local garantizada constitucionalmente, por la propia Corporación Municipal, tomando “como referencia” dicha valoración de la utilidad.

Sin embargo, las sentencias de los diferentes Tribunales Superiores de Justicia son de muy distinto sentido, por lo que la litigiosidad en materia de la tasa por la utilización del dominio público local por los operadores de telefonía móvil sigue siendo elevada.

Por este motivo, el Libro “La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro” (2008) aboga por la supresión del inciso del artículo 24.1.c) de la Ley de Haciendas Locales relativo a exclusión de la telefonía móvil del régimen especial del 1,5 por 100 para cuantificar la tasa por la utilización del dominio público local. O lo que es lo mismo, que se modifique la ley para aclarar que, una vez que ha quedado claro que deben tributar por la utilización del dominio público local, que lo hagan de la manera menos litigiosa posible, es decir, mediante la aplicación del régimen especial de cuantificación del 1,5% de la letra c), y no con arreglo al método general de la letra a) que tan litigioso ha resultado.

## 2.7. Informes Económico-Financieros aplicables a las tasas y precios públicos municipales.

Por último, en lo relativo a los informes económico-financieros aplicables a las tasas y precios públicos locales, su regulación legal es mínima, dejando a criterio de los diferentes municipios la concreción de los mismos, con lo que el análisis jurisdiccional se complica en extremo.

Por este motivo, convendría que se regulara de manera más precisa la elaboración y confección del contenido mínimo de dichos informes para mayor seguridad jurídica, tanto de los contribuyentes como de los propios municipios, facilitando la revisión judicial de los mismos. Quizás sería una buena oportunidad para elaborar una especie de Libro Blanco o de Guía para la confección de los informes económico financieros de las tasas y precios públicos municipales.

## 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*

**Francisco José Inglés Tomás**

*Director General de Tributos 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

PROMOCIÓN  
ESPECIAL PARA  
NO COLEGIADOS

**100** €

IVA no incluido (4%)

La **REVISTA TRIBUTARIA OL** constituye un servicio de apoyo a la gestión tributaria desarrollada por las Oficinas Liquidadoras a cargo de los registradores de la propiedad y mercantiles, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La suscripción a la revista comprende un boletín quincenal (23 al año) y una revista bimestral (6 al año). Ahora puede suscribirse por tan sólo **100€ + 4% de IVA**, recibiendo en su domicilio los ejemplares de la **REVISTA OL**, y nuestro boletín quincenal **BIT** en su correo electrónico.

**SÍ** deseo suscribirme a OL,  
REVISTA TRIBUTARIA DE OFICINAS LIQUIDADORAS

FORMA DE PAGO MEDIANTE INGRESO EN CUENTA

**NOMBRE Y APELLIDOS** .....

**ACTIVIDAD** ..... **DNI/NIF** .....

**DOMICILIO** .....

**C. POSTAL** [ ][ ][ ][ ][ ][ ] **LOCALIDAD** .....

**PROVINCIA** .....

**TELÉFONO** [ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ] **FAX** [ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ]

**CORREO ELECTRÓNICO** .....

**Concepto:** SUSCRIPCION REVISTA OL

**Entidad bancaria:** BANESTO

**Cuenta:** [ 0 ][ 0 ][ 3 ][ 0 ] - [ 1 ][ 0 ][ 3 ][ 1 ] - [ 5 ][ 0 ] - [ 0 ][ 0 ][ 1 ][ 2 ][ 0 ][ 2 ][ 2 ][ 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](mailto: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.

