OL

REVISTA TRIBUTARIA OFICINAS LIQUIDADORAS

36

JULIO - SEPTIEMBRE 2012

SERVICIO DE COORDINACIÓN OO.LL.

Temas Fiscales 4

Sentencias y Consultas DGT 24

Resoluciones TEAC 56

Consultas OL 62

Cuestiones Prácticas 68

Fiscalidad Local 76

Registradores de España

OL

REVISTA TRIBUTARIA OFICINAS LIQUIDADORAS

NÚMERO 36 • JULIO - SEPTIEMBRE DE 2012

DIRECTOR:
Vicente Carbonell Serrano
Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras

COORDINADOR:
Carlos Colomer Ferrándiz
Director del Departamento Fiscal

EQUIPO DE REDACCIÓN

Javier Iranzo Molinero
Inspector de Tributos

Loyola Sanchiz Garés
Inspectora de Tributos

Pedro Irigoyen Barja
Inspector de Tributos

CONSEJO DE REDACCIÓN

Luis Fernández del Pozo
Director del Servicio de Estudios Registrales

Belén Madrazo Meléndez
Directora del Servicio de Consumidores y Usuarios y de Medio Ambiente

María de los Reyes Muñiz Grijalvo
Coordinadora Territorial de OO.LL. de Andalucía Occidental

Cesar Alfonso Frías Román
Coordinador Territorial de OO.LL. de Andalucía Oriental

Mª del Carmen Lerma Rodrigo
Coordinadora Autonómica de OO.LL. de Aragón

Ana María Fernández 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 Lalanda
Coordinador Territorial de OO.LL. de Canarias (Tenerife)

David Suberviola Díaz
Coordinador Autonómico de OO.LL. de Cantabria

Andrés Juez Pérez
Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla La Mancha

José Miguel Tabares Cuadrado
Coordinador Autonómico de OO.LL. de Castilla y León

Antonio J. Vilches Trassiera
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

María Isabel Precioso de Murga
Coordinadores Autonómicos de OO.LL. de Madrid

Eduardo Cotillas Sánchez
Coordinador Autonómico de OO.LL. de Murcia

Antonio Luis Alvarez García
Coordinador Autonómico de OO.LL. de Navarra

Carlos J de Arozarena de la Lama
Coordinador Autonómico de OO.LL. del País Vasco

José Menéndez Hernández
Registrador de la Propiedad (Jubilado)

Francisco Guío Montero
Abogado

Secretaría Técnica:
Elena Alberdi Alonso

Realización y diseño:
Artia Comunicación Gráfica

Impresión:
Eurocolor

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

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES
Diego de León 21. 28006 Madrid
Tfno.: 91 272 18 58 • Fax: 91 562 67 37
revistatributaria@corpme.es

TEMAS FISCALES

- EL CIERRE REGISTRAL Y LA RESOLUCIÓN 9 DE MARZO DE 2012 ..... [4]
Maria Rosa Navarro Díaz. *Registradora de la propiedad.*
- EL NUEVO MAPA FISCAL ESPAÑOL. RAZON DE TERRITORIO ..... [16]
Ignacio Serrano Valdespino. *Inspector de Oficinas Liquidadoras de Castilla y León. Master de Asesoría Fiscal y Tributación del Centro de Estudios Financieros*
- LA RENTA Y EL AHORRO ..... [23]
José Menéndez Hernández. *Registrador de la Propiedad. Ex Magistrado del Tribunal Supremo*

SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS
- Adjudicación de la cosa común indivisible efectuada a uno de los comuneros en subasta ..... [24]
- Extinción de dos comunidades hereditarias de bienes ..... [24]
- Redistribución de participaciones en comunidades de bienes ..... [25]
- Permuta de suelo a cambio de recibir derechos de aprovechamiento entre un particular y una promotora ..... [25]
- Partición y adjudicación de herencia mediante adjudicación de nuda propiedad y usufructo con compensación en metálico ..... [26]
- Adjudicación de dos inmuebles a uno de los cónyuges, compensando en metálico al otro ..... [26]
- Reanudación del tracto sucesivo ..... [26]
- Fondo de reversión en una concesión administrativa de suministro de gas canalizado para uso doméstico ..... [27]
- Constitución de fianza en la subrogación de préstamo hipotecario ..... [27]
- Constitución de la fianza ..... [28]
- Tributación en el ITPAJD de la operación de compraventa del usufructo de acciones ..... [28]
- Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y compatibilidad con la Directiva relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales ..... [28]
- Artículo108 de la Ley del Mercado de Valores. Porcentaje de participación ..... [29]
- Exención subjetiva a un Colegio profesional.. ..... [30]
- Aportación de terrenos a las Juntas de Compensación mediante expropiación forzosa ..... [30]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS
- Constitución de una sociedad y aportación de participaciones sociales ..... [31]
- Ampliación de capital mediante compensación de créditos ..... [31]
- Subsanación de una escritura en la que se aportaban fincas para una ampliación de capital ..... [31]
- Aportación no dineraria de rama de actividad ..... [32]
- Aportaciones no dinerarias de rama de actividad ..... [32]
- Canje de valores ..... [33]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
- Igualación de rango hipotecario. Base imponible ..... [34]
- Igualdad y posposición de rango hipotecario ..... [34]
- Escritura de modificación de préstamo hipotecario ..... [35]

índice

- Escritura de novación de una cuenta de crédito con garantía hipotecaria ... [35]
- Acta notarial por la que se procede a la entrega de unas viviendas al donatario ... [36]
- Exenciones aplicables a las viviendas protegidas ... [37]
- Computo del plazo de prescripción desde la calificación provisional de viviendas de protección públicas ... [37]

CUESTIONES COMUNES
- Paralización de las actuaciones inspectoras ... [38]
- Intereses de demora en una liquidación administrativa ... [38]
- Cómputo de intereses de demora ... [38]
- Recargo por presentación extemporánea ... [39]

DESLINDE IVA-TPO
- Adjudicación de una vivienda por la promotora en virtud de subasta judicial a una entidad financiera ... [39]
- Donación de las plazas de garaje que explotan en arrendamiento a sus hijos ... [40]
- Concesión de la construcción y explotación de un estacionamiento subterráneo. Transmisión de las plazas de garaje ... [40]
- Tributación por IVA de la aportación de terrenos a las Juntas de Compensación mediante expropiación forzosa ... [40]
- Ampliación de capital por una sociedad mediante la aportación no dineraria de unos inmuebles con toda la infraestructura existente ... [41]
- Transmisión de un solar por una de las entidades con ocasión del proceso de restructuración ... [41]
- Transmisión de un activo inmobiliario por una Unión Temporal de Empresas a un Ayuntamiento y posterior entrega de dicho inmueble por el referido Ayuntamiento ... [41]
- Entrega de una vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra ... [42]
- Transmisión de una promoción de viviendas, una vez terminadas, a un fondo de inversión, sin que se haya realizado ningún arrendamiento ... [42]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES
- Ius delationis ... [43]
- Ius delationis ... [43]
- Adquisición en vida del causante ... [44]
- Procedencia de la Prestación: plan de pensiones o seguro de vida ... [44]
- Discrepancias en la titularidad de determinados activos financieros ... [45]
- Grado de parentesco de un sobrino político ... [46]
- Grado de parentesco de una sobrina política ... [46]
- Adquisición "mortis causa" de participaciones sociales en una mercantil con domicilio fiscal y social en Castilla y León ... [47]
- Fallecimiento de una persona que convivía en una vivienda de su propiedad con la esposa de su hermano, ya fallecido, a lo largo de un periodo superior a los dos años anteriores al fallecimiento ... [48]
- Adquisición "mortis causa" de un inmueble declarado "Bien de interés cultural, con categoría de conjunto histórico" ... [48]
- Desaparición de una persona en naufragio sucedido en octubre de 2010 ... [49]
- Cómputo del plazo de presentación del ISD ... [49]
- Lugar de presentación de la autoliquidación por el ISD ... [50]

IMPUESTO SOBRE DONACIONES
- Donación de bienes gananciales ... [51]
- Donación en metálico mediante documento privado. ... [51]
- Donación de bienes gananciales ... [51]
- Donación de bienes gananciales ... [52]
- Donación por un padre a su hijo del 95 por 100 del negocio de farmacia que explotaban conjuntamente. ... [53]
- Depósito de una indemnización laboral en una entidad de crédito a nombre del indemnizado y su esposa ... [53]

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA
- Expropiación forzosa ... [54]
- Habilitación municipal para fijar el valor catastral del solar en el momento del devengo, cuando éste no estaba determinado ... [55]
- Cálculo de la plusvalía con valores catastrales aprobados con posterioridad a la transmisión ... [55]

RESOLUCIONES TEAC
- Impuesto sobre sociedades. Régimen especial de escisiones ... [56]
- Recaudación. Embargo de bienes privativos originariamente gananciales ... [59]

CONSULTAS OL

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
- Arrendamiento de vivienda con opción de compra ... [62]
- Modificación de los coeficientes de propiedad horizontal ... [64]
- Aportación de un certificado acreditativo de una minusvalía con posterioridad a la declaración del ISD y la práctica de la correspondiente liquidación administrativa ... [66]

CUESTIONES PRÁCTICAS
- Venta con pacto de retroventa ... [68]

Javier Iranzo Molinero. *Inspector de Tributos de la Generalitat Valenciana*

FISCALIDAD LOCAL
- La capacidad de las Entidades Locales para embargar a otros Entes públicos ... [76]

Javier Martín Fernández. *Socio Director de F&J Martín Abogados. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense*

EL CIERRE REGISTRAL Y LA RESOLUCIÓN 9 DE MARZO DE 2012:

VUELTA A LA INTERPRETACIÓN TRADICIONAL DE LA SUSPENSIÓN DE LA CALIFICACIÓN ORDENADA POR EL ARTÍCULO 255 DE LA LH: LA SUSPENSIÓN DE LA CALIFICACIÓN ES UN EFECTO PREVISTO POR LA LEY, NO UN DEFECTO DERIVADO DE LA CALIFICACIÓN CONTRA EL QUE QUEPA RECURSO GUBERNATIVO. INDEPENDENCIA DE LA FUNCION CALIFICADORA: ALCANCE SINGULAR DE LAS RESOLUCIONES.

María Rosa Navarro Díaz
Registradora de la propiedad

1. INTERPRETACIÓN LITERAL DEL ARTICULO 255 LH. LA SUPERADA INTERPRETACION SISTEMATICA DE LA DGRN

INTERESES GENERALES VERSUS INTERESES PARTICULARES: DEBE PREVALECER EL INTERÉS DE LA HACIENDA PÚBLICA.

En resolución de la DGRN de 9 marzo de 2012, el Centro Directivo ha decidido zanjar la polémica que la interpretación del artículo 255 de la LH, había suscitado a raíz de algunas resoluciones que en los últimos años recayeron en recursos gubernativos interpuestos contra la suspensión de la calificación de documentos presentados al registro, sujetos al ITPAJD pero exentos, sin justificación de su presentación ante la administración tributaria.

El cambio de motivación se justifica adoptando los argumentos esgrimidos por algunas sentencias –siendo de destacar la Sentencia de 30 de octubre de 2009 de la Audiencia Provincial de LLeida (BOE 10 de agosto de 2010)-, para anular alguna de aquellas resoluciones. Argumentos de los cuales pueden destacarse:

- La interpretación mantenida por las resoluciones anuladas de exigir una calificación global del documento, incluyendo como defecto la suspensión, en aras de un beneficio al ciudadano a fin de evitar dilaciones del procedimiento y por razón de la agilidad del tráfico jurídico, choca directamente con el interés protegido por el artículo 255 de la LH que ordena al registrador la suspensión de la calificación del documento presentado, que no es otro que el interés de la Hacienda Pública de que no se eluda el cumplimiento de las obligaciones tributarias, siendo en definitiva una medida para evitar el fraude fiscal, cuestión que por responder a los intereses generales del Estado se antepone por ley a aquel.
- Si el plazo máximo para calificar e inscribir documentos presentados es de 15 días hábiles contados desde el asiento de presentación, plazo que se prórroga automáticamente en caso de retirada para pago de impuestos, pues en tal caso el cómputo comienza desde la devolución, la calificación global y unitaria no debe anticiparse al momento previo de presentación sino que deberá tener lugar con la devolución del documento una vez cumplidas las obligaciones fiscales.

EL CIERRE REGISTRAL

Sobre la cuestión destacan las siguientes normas:

A. LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

Dispone el artículo 54.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en redacción dada por ley 4/2008 de 23 de diciembre:

«1. Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor

de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento… La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original.».

El Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto 828/1995 de 29 de mayo, se refiere en varios preceptos al tema siendo fundamental el artículo 122.2 con arreglo al cual: "… se considerará acreditado el pago del impuesto, siempre que el documento lleve puesta la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la correspondiente autoliquidación debidamente sellada por la oficina que la haya recibido y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de la exención correspondiente". Del art. 123 del propio reglamento de la inadmisión general se exceptúa lo dispuesto en la LH, esto es lo dispuesto en el artículo 255 LH, que excluye del cierre la práctica del asiento de presentación. En el mismo sentido el artículo 100 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre.

En cuanto a la normativa tributaria autonómica, dado que el recurso se planteó en relación a un acto sujeto – cancelación de hipoteca -, resultando competente la administración tributaria de la Comunidad Valenciana, destacamos la disposición adicional novena de la Ley de la Generalidad Valenciana de 23 de diciembre de 1997, en redacción dada por Ley 19/2009, dispone:

"DISPOSICIÓN ADICIONAL NOVENA-. Requisitos para la acreditación de la presentación y el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante la Generalitat.

1. La acreditación de la presentación de documentos y autoliquidaciones, así como del pago de deudas tributarias, que resulten procedentes por los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, cuando deban llevarse a cabo ante la Generalitat, para permitir la admisión de documentos sujetos a los citados impuestos por autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias administrativas y la producción de efectos de los mismos en Juzgados, Tribunales, oficinas o registros públicos, o a cualquier otro efecto previsto en las disposiciones vigentes, se efectuará mediante justificante expedido por la Administración Tributaria de la Generalitat, en el que conste la presentación del documento y el pago del tributo, o la declaración de no sujeción o del beneficio fiscal aplicable.

A los efectos de la expedición del justificante al que se refiere el párrafo anterior, el pago del tributo deberá constar efectuado mediante ingreso a favor de la Generalitat, en cuentas de titularidad de la misma, y a través de los modelos de declaración e ingreso habilitados, a tal fin, por la Consellería competente en materia de Hacienda.

2. En el supuesto de declaraciones tributarias cuya presentación, y, en su caso, pago, se hayan llevado a cabo por medios telemáticos habilitados por la Generalitat, la acreditación de tales circunstancias se considerará efectuada conforme a lo establecido en el apartado 1 o por los procedimientos específicamente previstos, a tal efecto, mediante Orden del Conseller competente en materia de Hacienda."

Esta norma autonómica tiene rango de ley, habiendo sido dictada en el ejercicio de competencias propias, no incompatibles con las del Estado relativas a la ordenación de los registros, por lo que no puede desconocerse e inaplicarse por los operadores jurídicos, ni siquiera los tribunales ordinarios pueden inaplicarlas, a salvo cuestión de inconstitucionalidad, por tanto mientras que el Tribunal Constitucional no se pronuncie (artículo 163 de la Constitución), forma parte del ordenamiento jurídico con tal rango, y determina la sujeción a la misma de todos los ciudadanos y los poderes públicos (artículo 9.1 de la Constitución).

La Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 26 de enero de 2012 considera aplicable la Instrucción de 18 de mayo de 2011 de la

Dirección de los Registros y del Notariado, sólo a aquellas sociedades domiciliadas en territorios donde, en ejercicio de sus competencias en materia tributaria no se hayan dictado normas o instrucciones en materia de liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación al modo de acreditar el pago o la exención del impuesto en la constitución de sociedades.

B. LEGISLACIÓN HIPOTECARIA

El cierre registral está previsto en el artículo 254.1 de la Ley Hipotecaria que dispone: "*Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieren por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir*", siendo una reproducción en el ámbito registral de lo dispuesto en el artículo 54 TRITP antes citado, y sólo tiene la excepción de la salvaguardia de la prioridad mediante la práctica del asiento de presentación, ordenando la suspensión de la calificación hasta la acreditación del pago de los impuestos si los devengare el acto, con devolución del título al presentante. Así el artículo 255 de la Ley Hipotecaria establece que "se podrá extender el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; mas en tal caso se suspenderá la calificación y la inscripción u operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado a fin de que se satisfaga dicho impuesto".

Este artículo proviene de la primera Ley Hipotecaria de 1861, lo que es indicativo de la importancia que tiene el cierre registral para el legislador. El artículo 255 de la Ley Hipotecaria que ordena la suspensión fue introducido en la reforma hipotecaria de 1946, sustituyendo al derogado artículo 246 de la misma, modificando los términos "suspensión de la inscripción" por "suspensión de la calificación".

APLICACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE EL CIERRE POR LOS REGISTRADORES

La legislación hipotecaria y tributaria determinan con la suficiente claridad y con carácter imperativo, la inadmisión o cierre registral de los documentos inscribibles que contengan hechos imponibles, con las excepciones que se prevén en el artículo 54 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y sin perjuicio de la extensión del asiento de presentación.

Por aplicación directa de estos preceptos, suficientemente claros para acudir a reglas de la hermeneútica jurídica, queda vedada por imperativo legal la calificación hasta que no se hayan cumplido las obligaciones fiscales, mediante la presentación del documento con nota justificativa del pago y de la autoliquidación debidamente sellada por la oficina competente, constando el pago o la alegación de no sujeción o exención.

No obstante la claridad de estos preceptos, el Centro Directivo en algunas resoluciones anteriores a la que nos ocupa, y partiendo del presupuesto de que la suspensión de la calificación practicada es una verdadera calificación, estaba reconociendo su competencia y admitiendo recursos gubernativos contra las suspensiones de calificación comunicadas a los presentantes, así como pronunciándose además a favor de la innecesidad de presentación a la administración tributaria de las cancelaciones de hipoteca por considerar ser claros supuestos de exención.

En la resolución que comentamos la DGRN, rectifica su postura para volver a la doctrina clásica, que ya anunció en Resolución de 6 de mayo de 2009, más conforme con la literalidad del precepto.

MOTIVACIÓN JURIDICA DE LA RESOLUCIÓN 9 DE MARZO DE 2012

I. El efecto de inadmisión, con la excepción del asiento de presentación es una medida del legislador para evitar el fraude fiscal, para controlar y garantizar el cumplimento de la normativa tributaria, a modo de presupuesto o condición de la actuación del registrador, la cual debe detenerse hasta que se acredite su cumplimiento.

Dicha normativa impone a los sujetos pasivos la obligación, en el ámbito del Impuesto de transmisiones, de presentar los documentos comprensivos de los hechos imponibles y su autoliquidación en la oficina competente, previo ingreso, si lo hay, o alegación de exención o no sujeción, y les autoriza a obtener justificante de presentación del documento y su autoliquidación. Estos justificantes permitirán levantar el cierre, cumplir el registrador el archivo de una copia de los mismos, ex 256 de la LH, y practicar la correspondiente nota marginal

de afección. La justificación de estos requisitos no queda dispensado porque el acto se califique como exento por el interesado, pues la calificación tributaria corresponde a la administración tributaria (artículo 13 y 115,2 de la Ley General Tributaria), que tratándose de impuestos cedidos, es la Comunidad Autónoma competente (artículo 5.3 de la LGT, 100 del RIS y D y 54 del TRITPAJD).

Estas obligaciones de acreditar el pago, exención o no sujeción, con la carta de pago sellada, y la nota de lo mismo han de ser emitidas por la Oficina Tributaria competente, con documentación auténtica y no puede suplirse por el cumplimiento de las obligaciones formales de suministro de información impuestas a los notarios.

Todo ello sin perjuicio de las excepciones del artículo 54.2 c relativas a las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable, pero no, en consecuencia, a los supuestos de cuantía valuable, configurados como exentos por ley y también sin perjuicio de la Instrucción de 18 de mayo de 2011 de la DG, en aplicación del Real Decreto Ley 13/ 2010, de 3 de diciembre.

Lo anterior fue confirmado por la Resolución de la DG de Tributos de 17 de julio de 2008 (Consulta 1487-08), respecto a un supuesto de no sujeción en una escritura de ampliación de plazo en un préstamo hipotecario sobre vivienda habitual al amparo del RD Ley 2/2008, de 21 de abril,

II. La interpretación que el Centro Directivo venía entendiendo, y que ahora se rectifica, exigía que además del asiento de presentación se calificara globalmente el documento a favor de los interesados, por razón de la agilidad del tráfico y su seguridad, para que en un acto pueda conocer todos los defectos que afectan al documento, rechazando una interpretación literal de los artículos 254 y 255 en perjuicio del interesado, y exigiendo una sistemática, que tuviera en cuenta tanto la ley 30/1992 como la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que introduce nuevas tecnologías para agilizar el procedimiento registral y la actuación notarial.

Esta interpretación había sido desvirtuada por reiteradas sentencias que anularon resoluciones que consagraron dicha doctrina, siendo de destacar la Sentencia firme de la Audiencia Provincial de Lleida de 30-10-2009, publicada en el BOE de 10 de agosto de 2010 que confirma la Sentencia de 28-7-2008 del Juzgado de 1ª Instancia numero 3 de Lleida que, declaró conforme a derecho la suspensión de la calificación efectuada por el Registrador, por falta de pago del impuesto o justificación de su exención o no sujeción, de conformidad con el artículo 255 LH, revocando la Resolución de la DGRN 16-2-2008. Y es que como expuso con rotunda claridad en su fundamento jurídico tercero y cuarto:

"C*ierto es que la calificación del Registrador en orden a la práctica de la inscripción, debe ser global y unitaria (Art. 258-5 de la LH y Art. 127 del Reglamento), de forma que debe incluir en la calificación todos los motivos por los cuales proceda la suspensión o denegación del asiento solicitado, pero estos preceptos han de ponerse necesariamente en relación con los arts., 254-1 y 255 LH. El primero de estos preceptos dispone que «ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que establecieren por las leyes si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir», y el art. 255 establece que «no obstante lo previsto en el artículo anterior, podrá extenderse el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; más en tal caso se suspenderá la calificación y la inscripción y operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado, a fin de que satisfaga el impuesto».*

Tal como se argumenta en la sentencia de instancia el art. 255 dispone que en estos supuestos se suspenderá la calificación y la inscripción, lo que comporta que este precepto va más allá que el art. 254 al recalcar que no sólo se paralizará la inscripción sino también la propia actividad de calificación, y es por este motivo por el juzgador a quo alude a la distinción entre calificación parcial o formal y calificación de fondo, que queda subordinada a la justificación de la liquidación de los impuestos.

En efecto, ha de tenerse en cuenta que el art. 254 es explícito y terminante al imponer un veto a cualquier actuación registral si no se cumplen previamente determinadas obligaciones fiscales, con la única excepción ya referida que establece el art. 255 lo que a su vez se reitera tanto en el art. 54 del Texto

Refundido de la Ley del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) cuando dispone que «Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento….» y en el art. 33 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones, según el cual «los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración». Y el art. 100 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones (aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) establece, bajo la rúbrica «cierre registral», que los Registros de la Propiedad no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato del que resulte la adquisición de un incremento de patrimonio o título lucrativo, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, la declaración de exención o no sujeción, o la presentación de aquél ante los órganos competentes para su liquidación.

Se excluye, por tanto, el acceso al Registro de la Propiedad, y se impone al Registrador el deber de comprobar, para la admisión del documento, el previo cumplimiento de las obligaciones tributarias a que pudiera estar sometido el acto o contrato que pretenda acceder al Registro, permitiéndose únicamente, antes de que se verifique el pago, el asiento de presentación, suspendiendo en tal caso la calificación y la inscripción, con devolución del título presentado, a fin de satisfacer el impuesto correspondiente.

Lo anterior enlaza también con las normas relativas al plazo máximo para calificar e inscribir (15 días contados desde la fecha del asiento de presentación, según el art. 18-2 LH) y al plazo de vigencia del asiento de presentación (60 días, ex art. 17-2 LH) y la posibilidad de prórroga del mismo, que se produce de forma automática, entre otros supuestos si el título se hubiera retirado antes de la inscripción (por ejemplo para pago de impuestos) o tuviera defectos subsanables, en cuyo caso, el art. 18-2 de la LH dispone que una vez reintegrado el título, el plazo de quince días se computará desde la devolución del mismo, y la vigencia del asiento de presentación se entenderá prorrogada hasta la terminación del plazo de calificación y despacho, por lo que bien puede entenderse que si el plazo es para «calificar e inscribir», la calificación (de fondo, según la diferenciación a que se refiere la sentencia de instancia) se efectuará, ahora sí de forma global y unitaria, dentro de ese plazo máximo, sin que pueda anticiparse esa exigencia al momento previo, de calificación formal del título de conformidad con los Art. 254 y 255 LH que deberá conducir a la «suspensión de la calificación y de la inscripción»" a que se refiere el art. 255 LH.

No consideramos que la interpretación de estos preceptos que defiende el juzgador a quo pueda tildarse de absurda o ilógica pues lo cierto es que estamos ante unas normas establecidas en claro beneficio de la Hacienda Pública, cuya finalidad no es otra que controlar y garantizar el cumplimiento de la normativa tributaria, supeditando el acceso a los registros públicos a la previa justificación del pago de la deuda tributaria correspondiente, a modo de presupuesto o requisito previo que condiciona la actuación del Registrador. Desde esta perspectiva resulta evidente que el procedimiento registral presenta sus propias especialidades respecto del procedimiento administrativo pues habrá de conjugarse el derecho del interesado en obtener la inscripción con el de la Hacienda Pública a controlar y garantizar el pago de los impuestos. En esta tesitura, y aunque la función fiscal y la registral se desenvuelven en campos distintos, la normativa legal está dando preferencia a la primera, como requisito imprescindible para que la función calificadora despliegue todos sus efectos, y además la ley establece claramente hasta donde puede llegar la actuación del Registrador, que habrá de detenerse en el asiento de presentación, suspendiendo

la calificación y la inscripción (art.255 LH). Así viene a corroborarlo la última Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que modifica el art. 254 LH, amplía la figura del cierre registral en caso de impago de impuestos que devenguen actos o contratos relativos a bienes inmuebles, falta de acreditación del NIF y de los medios de pago empleados. Según la Exposición de Motivos de esta Ley 36/2006, el fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad, constituyendo el principal elemento de inequidad del sistema tributario. Por ello, frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Con dicha finalidad, continúa indicando la Exposición de Motivos que, por un lado se modifican determinados preceptos de la normativa tributaria, y por otro lado, se modifican otras disposiciones legales, que si bien no tienen naturaleza fiscal, sí pueden tener incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o en su comprobación. En este segundo capítulo se sitúan las modificaciones de la Ley Hipotecaria, señalando que la efectividad de estas prescripciones queda garantizada al fijarse como requisito necesario para la inscripción en el Registro de la Propiedad de tales escrituras, y recordando que esta figura del cierre registral ante incumplimientos de obligaciones de origen fiscal no constituye en ningún caso una novedad en nuestro ordenamiento, porque la normativa vigente ya prevé la figura del cierre registral en relación, por ejemplo, con las declaraciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se trata, en definitiva, de intensificar el control y la prevención del fraude fiscal, por lo que ha de concluirse que el criterio mantenido en la sentencia impugnada se ajusta a la finalidad perseguida por los preceptos analizados, mientras que los criterios que pretende imponer la resolución de la DGRN se basan en la estricta aplicación, por remisión, a los principios ordenadores del procedimiento administrativo, anteponiendo los intereses del administrado a los de la Hacienda Pública cuando resulta que, según lo ya expuesto, el cumplimiento de las obligaciones fiscales ha de actuar con carácter preferente,. Además, la actuación que propugna la DGRN podría revertir en perjuicio del cumplimiento de las obligaciones de origen fiscal ya devengadas y por ende, aunque beneficiaría al particular interesado en la inscripción se estarían lesionando los intereses generales puesto que si una vez calificado globalmente el documento con indicación de todos los defectos de que adolezca, resultase que alguno de ellos no fuera subsanable, el interesado bien podría desistir de su solicitud de inscripción o simplemente dejar caducar el asiento de presentación, eludiendo el pago de los tributos devengados a los que debería haber hecho frente con carácter previo para que el documento tuviera acceso al Registro, tal como, en efecto, habrá de verificar con arreglo al criterio que se expone en la resolución recurrida en interpretación de los arts. 254 y 255 LH que no es otro que el mera calificación formal, suspendiendo la calificación material o de fondo en tanto el documento no cumpla los requisitos o presupuestos de índole tributaria."

III. La rectificación de la postura de la DGRN viene corroborada además, por los siguientes argumentos:

A. El citado artículo 254 de la legislación hipotecaria ha sido reformado por Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, adicionando varios apartados, pero ha dejado inalterado el apartado 1. Los apartados nuevos se refieren a la exigencia de NIF y la acreditación de los medios de pago que se consideran defectos subsanables de las escrituras -se citan sólo los párrafos 2 y 3, no el 1-, luego el primero, o sea la falta de pago, no es defecto sino causa de suspensión, a *sensu contrario*.

B. La resolución que comentamos acoge también como argumento para el cambio de criterio, la Sentencia de la Sala 3ª del T.S. de 20 de mayo de 2008, que ha declarado la nulidad de numerosos preceptos del Reglamento Notarial donde

justifica que es distinto el problema de la información a suministrar por los Notarios de aquel otro consistente en "el examen de la constancia de la correspondiente nota en los documentos presentados a efectos de protocolización en lo relativo a la liquidación de los impuestos a que están sujetos como tales, que no es sino una manifestación de esa exigencia de regularidad tributaria en los documentos que se presentan en las oficinas publicas y que se refleja en el art. 54 del R.D. legislativo 1/1993 y en el art. 33 de la ley 29/1987". El mismo argumento es predicable del mecanismo del artículo 254 de la LH, que no queda invalidado por el envío de información a la Hacienda Pública.

C. Asimismo, el hecho de revelar al interesado defectos que impidan la inscripción en un momento previo a la presentación del documento a la Administración Tributaria competente, podría alentar su no presentación al desaparecer la motivación basada en el interés en el acceso del documento al registro, pues el impuesto se devenga con independencia de los defectos de que adolezca –artículo 2 Texto Refundido del ITPAJD-. Y es que la suspensión de la calificación ordenada por la ley Hipotecaria lo es en interés de la Hacienda Pública, como medida antielusión, si se tiene en cuenta la finalidad de motivar la pronta presentación de los documentos a la Administración Tributaria cuando se pretenda hacerlos valer en beneficio del interesado en asegurar su derecho obteniendo la inscripción registral.

D. Las normas relativas al plazo para inscribir y su cómputo. El plazo de 15 días hábiles del artículo 18.2 de la Ley hipotecaria para calificar positivamente e inscribir se cuentan en caso de retirada para el pago de impuestos desde la devolución del título y la vigencia del asiento se prorroga hasta que termine dicho plazo. Es en ese plazo máximo de inscripción en el que debe recaer la calificación global y unitaria, sin que pueda anticiparse a un momento previo, antes de la presentación a la Oficina Liquidadora. En ese momento previo sólo cabe la suspensión de la calificación y de la inscripción.

LA NATURALEZA DE LA SUSPENSIÓN

Concluye la resolución que la suspensión es un efecto *ex lege*, o sea la suspensión de la calificación ordenada por el art. 255 de la Ley Hipotecaria actúa automáticamente, es un trámite legal previo a la calificación, de modo que la registradora se limitó a comunicar un efecto, que no un defecto, por lo que no se trata de una calificación que pueda ser revocada.

Desde una perspectiva administrativa, la suspensión de la calificación ordenada por el citado artículo, actúa automáticamente de forma que la notificación de que así ha acaecido no implica ni tan siquiera la notificación de un acto de trámite sino la comunicación de un mero efecto legal, es puramente ordenancista de lo sancionado por la ley: el Registrador se limita a trasladar un mero recordatorio de que sin la justificación del impuesto no procede ni la calificación ni obviamente la inscripción. Con una perspectiva procesal civil tal "decisión" encajaría en el contenido de las diligencias de ordenación no alcanzado su contenido el rango de una providencia.

La suspensión de la calificación en principio no requiere acuerdo específico -no está previsto en la legislación hipotecaria-, y si lo requiriera contra él no cabría recurso, pues es la propia ley y no el acto la que determinaría la imposibilidad momentánea, que no definitiva, de continuar el procedimiento -artículo 255 L.H. y 107 de la Ley 30/92 de 26 de noviembre-. Todo ello determina la inexistencia de acto recurrible alguno pues si no hay calificación la DGRN no puede revisar una actuación que no encaja en el ámbito de sus competencias limitadas a las contenidas en el art. 260.3 L.H.

A tal efecto cabe la cita del art. 107 de la ley 30/92 donde se dice que frente a "*los actos de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos, podrán interponerse por los interesados los recursos de alzada ….*". Es evidente que la notificación del efecto legal derivado de los arts. 254 y 255 L.H. no encaja en ninguno de tales supuestos por lo que no tiene sentido alguno el trámite de alzada ante la DGRN.

ARGUMENTOS ADICIONALES A LOS RECOGIDOS POR LA RESOLUCION

❖ Si de la documentación presentada al Registro resultare la nota fiscal de presentación, su calificación

también está vedada al Registrador por el artículo 107 del Reglamento Hipotecario al establecer que: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 254 de la Ley, una vez acreditado el pago de la liquidación de los impuestos con la presentación, en su caso, de la carta de pago, o la exención, no sujeción o prescripción mediante la nota de la Oficina correspondiente, los Registradores se abstendrán de calificar cuanto se relacione con la liquidación o nota indicadas, sin perjuicio de poner en conocimiento de la Delegación de Hacienda respectiva los errores o deficiencias que advirtieren, si lo estimaren procedente". Precepto éste expresivo asimismo de que el cumplimento de los deberes fiscales es previo a la calificación registral pues delimita su contenido desde un punto de vista negativo.

- Que el legislador haya querido que la única reserva de prioridad de la que pueda disfrutar quien no ha cumplido sus obligaciones fiscales, sea la de sesenta días que el artículo 17 de la Ley Hipotecaria atribuye al asiento de presentación, sin que tal asiento pueda ser prorrogado por causa distinta de la existencia de una causa legítima debidamente justificada de la que resulte la imposibilidad de pagar el impuesto en el plazo de sesenta días, resulta además de los párrafos 2, 3, 4 y 5 del artículo citado, cuyo texto literal se reproduce a continuación:

> "Pagado éste, se extenderá la inscripción o asiento de que se trate y sus efectos se retrotraerán a la fecha del asiento de presentación, si se hubiere devuelto el título dentro del plazo de vigencia del mismo.
>
> Si se devolviere el título después de los sesenta días, deberá extenderse nuevo asiento de presentación, y los efectos de la inscripción u operación que se verifique se retrotraerán solamente a la fecha del nuevo asiento.
>
> En el caso de que por causa legítima debidamente justificada no se hubiere pagado el impuesto dentro de los sesenta días, se suspenderá dicho término hasta que se realice el pago, expresándose esta suspensión por nota marginal en el asiento de presentación, la cual se extenderá siempre que al Registrador no le conste la certeza del hecho, en vista del oportuno documento acreditativo.
>
> En estos casos el asiento de presentación caducará a los ciento ochenta días de su fecha".

Por tanto, y según resulta de una interpretación sistemática del artículo 255 que integre la totalidad de su contenido y lo ponga en relación con las normas tributarias, la única causa admitida por la ley de ampliación de la duración del asiento de presentación de documentos cuyos requisitos fiscales no se hayan cumplido, más allá de los sesenta días, es la justificación ante el Registrador de una causa legítima que haya impedido el pago en dicho plazo.

Reputar calificación lo que es una suspensión de la misma, implicaría prórroga del asiento de presentación no prevista por la ley y debe recordarse que el Tribunal Supremo en la sentencia de 31 de enero de 2001 anuló varios artículos del Reglamento Hipotecario al establecer un supuesto de prorroga del asiento de presentación, materia afectada por reserva de ley. Prórroga que reviste mayor gravedad cuando se interpone recuso gubernativo contra la suspensión, pues por aplicación de los artículos 66 y 327 de la Ley Hipotecaria y de los artículos 97 y 111 del la Reglamento Hipotecario, la interposición de recurso determina la prórroga del asiento hasta su resolución definitiva y la prorroga de todos los asientos de títulos contradictorios o conexos, anteriores o posteriores.

- Interpretar el articulo 255 de la Ley Hipotecaria a la luz de la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, que introduce las nuevas tecnologías en el ámbito registral y notarial, y en base a la celeridad procedimental y agilidad, y por considerar aplicable los artículos 74 y 75 de la ley 30/92 , de 26 de noviembre que exige acordar en un solo tramite todos los actos que por su naturaleza sean susceptibles de impulso simultáneo, en beneficio del interesado, exigiendo que la calificación registral se emita antes de la presentación a la Administración Tributaria, implica priorizar el interés privado sobre el de la Hacienda Pública.

Los arts. 74 y 75 de la Ley 30/92 no puede llevar a considerar posible que en un mismo acto el Registrador proceda, por un lado, a inadmitir el documento por carecer de justificación de su previo examen por la Administración Tributaria y, por otro, a calificar el documento y a expresar los defectos que puedan impedir su despacho. Y ello es así porque el texto de tal precepto establece que "se acordarán en un solo acto todos los trámites que, por su natu-

raleza, admitan una impulsión simultánea y no sea obligado su cumplimiento sucesivo", y en el caso a que se refiere el presente, y según ha quedado justificado, existen normas -las contenidas en los artículos 54 del TRLITPAJD, 122 y 123 de su Reglamento, y 254 y 255 de la Ley Hipotecaria- que obligan al Registrador a suspender la calificación en tanto no se acredite el cumplimiento de requisitos fiscales, lo cual determina que se trata de trámites que, aunque podrían admitir una impulsión simultánea, son de obligado cumplimiento sucesivo.

- La Sentencia firme de 13 de Octubre de 2009 del Juzgado de Primera Instancia nº 7 de León, publicada en el BOE de 7 de Octubre de 2010 anula parcialmente la Resolución DGRN de 12-1-2009 en lo referente a la aplicación de los artículos 254 y 255 de la Ley Hipotecaria. Frente al criterio de la DGRN, la Sentencia da la razón al Registrador, y anula en este punto la resolución, y declara "*la calificación es posterior al cumplimiento de la obligación tributaria al imponer al Registrador una limitación de abstenerse de calificar.*
- La sentencia firme del Juzgado de Primera instancia número 6 de Córdoba de 18 de diciembre de 2009, publicada en el BOE de 10 de agosto de 2010 (citada en los Vistos de la resolución que estudiamos), declaró la nulidad de la Resolución dictada por la DGRN en fecha 7 de abril de 2008 resolviendo el recurso gubernativo interpuesto por el Notario autorizante de la escritura pública contra el acuerdo de la Registradora de la de suspensión de la calificación del título estimando íntegramente la demanda de la Registradora recurrida, reproduciéndose a continuación su fundamento de derecho tercero:

> *"TERCERO.- Abordando el fondo de la cuestión debatida ésta no es otra que la interpretación del Art. 255 de la LH en orden a decidir si es admisible la suspensión de la calificación de un título con fundamento en la falta de acreditación del pago o exención del impuesto o, en la interpretación postulada por la DGRN, sólo es posible la calificación positiva o negativa del documento de modo que cuando concurra el supuesto de la falta de acreditación del cumplimiento por el administrado de sus obligaciones en la esfera tributaria el Registrador vendrá obligado a calificar negativamente el documento debiendo la nota de calificación examinar todos los defectos de los que pudiera adolecer el título.*
>
> *El examen de las resoluciones dictadas por la DGRN, resolviendo supuestos de hecho idénticos -Resoluciones 1/2009 y 2/2009 de 13 de marzo- al que nos ocupa, evidencia el intento del centro directivo de revestir al procedimiento registral de las garantías dispuestas para el procedimiento administrativo en beneficio del administrado si bien, estima esta juzgadora, tal pretensión se encuentra suficientemente satisfecha con el cumplimiento estricto de la ley y, en concreto, con el cumplimiento del Art., 255 de la LH que con absoluta claridad establece que se suspenderá la calificación sin que pueda aceptarse el forzado argumento de entender que con tal expresión, al utilizar el precepto la expresión "se suspenderá la calificación de la inscripción...", se está aludiendo a la calificación negativa del documento.*
>
> *La argumentación jurídica de la demanda reviste un mayor grado de consistencia frente a la defensa jurídica que de su posición efectúa la DGRN pues en suma se aprecia que el último fundamento de la interpretación del Art. 255 de la LH postulada por el centro directivo se aleja de la legalidad so pretexto de dotar de mayores garantías a la posición del administrado.*
>
> *En primer lugar, debemos partir, como acertadamente puso de manifiesto la demandada, aunque solo en relación con el Art. 254 de la LH., de la incardinación del Art. 255 de la LH. En el conjunto normativo de la propia norma jurídica en la que se inserta pero sin olvidar que debe también concordarse con la normativa tributaria que establece que el hecho imponible se genera con el otorgamiento del documento de modo que cuando se pretende su acceso al Registro de la Propiedad tal deber tributario debe estar cumplido por el administrado de forma que el Art. 255 de la LH. permite que se suspenda la calificación para que se acredite el cumplimiento de tal deber.*
>
> *En segundo lugar, como acertadamente se expone en la demanda, no resulta extraña a la Ley Hipotecaria la posibilidad de suspender la inscripción de un título sin que la disyuntiva en términos absolutos pueda plantearse entre calificación*

positiva frente a calificación negativa; en concreto el Art. 18.2 de la LH autoriza la suspensión del plazo de quince días dispuesto para la inscripción del documento si el título hubiera sido retirado antes de la inscripción, tuviera defectos subsanables o existiera pendiente de inscripción un título presentado con anterioridad, supuestos en los que se computará el indicado plazo desde la fecha de la presentación del título, la subsanación o la inscripción del título previo, respectivamente. La posibilidad de suspender el procedimiento aparece igualmente contemplada en la Ley 30/1992, cuyas garantías el centro directivo pretende trasladar al procedimiento registral, que dispone en el art. ¿2.5,a) (sic) que el transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución se podrá suspender, entre otros casos, cuando deba requerirse a cualquier interesado para la subsanación de deficiencias y la aportación de documentos y otros elementos de juicio necesarios por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y su efectivo cumplimiento por el destinatario o, en su defecto, el transcurso del plazo concedido todo ello sin perjuicio de lo previsto en el Art. 71 de la presente ley. Merece resaltarse que, conforme a lo antes expuesto, el cumplimiento de la obligación del administrado con la Hacienda Pública es anterior a la presentación del título para su inscripción registral y por ello la suspensión tendría por objeto no el cumplimiento de tal obligación cuanto la acreditación del cumplimiento con la importación del documento justificativo del mismo, ya sea de pago o de declaración de exención del pago del tributo.

En tercer lugar, no puede dejar de valorarse la voluntad de legislador de mantener la literalidad de la redacción del Art. 255 de la LH evidenciada en la falta de utilización de la oportunidad brindada por las numerosas reformas legislativas acaecidas en materia registral en estos últimos años para reformar la redacción de este artículo.

En cuarto lugar, el argumento decisivo residiría en la constatación de la adecuada protección del administrado dispensada en el propio Art. 255 de la LH y ello con base en la consideración de que en el procedimiento registral, conforme a los Art. 56 y 327 de la LH, el asiento de presentación, de obligada extensión cuando se suspende la calificación del título, no determina solamente el alcance retroactivo de la decisión con la que finalmente acabe el proceso de registración del título sino que implica el cierre registral, es decir, impide el acceso al Registro de la Propiedad de ulteriores títulos en tanto no se decida sobre la viabilidad del inicialmente presentado, a reserva de prioridad registral que dispensa el asiento de presentación durante su plazo de vigencia otorga suficiente protección al administrado que, debe insistirse, debe acudir al Registro de la Propiedad con sus deberes tributarios cumplidos."

- Debe destacarse además, la Sentencia del Juzgado nº 57 de Barcelona ,BOE de 23 de junio de 2011, que revoca la resolución de 13-03-2009 y, señala que las Resoluciones DGNR no tienen el carácter de jurisprudencia, tal como recuerda la Sentencia de la AP de Guadalajara de 7-6-2007, y como dijo la Sentencia de 28-7-2008 del Juzgado de 1ª Instancia nº 3 de Lleida, los Registradores se encuentran más vinculados a la Ley que a la DGRN y en tanto que no haya un pronunciamiento jurisprudencial que interprete el artículo 255 LH, es correcto que el Registrador se cuestione esta calificación global en caso de falta de pago de impuestos, porque la LH en su artículo 255 ordena detener su función calificadora.
- Como se reconoce por la propia Dirección General, la calificación tributaria definitiva corresponde a la Administración Tributaria que es la competente por razón de la materia, por tanto la responsabilidad del Registrador es clara si la calificación administrativa determinara que el documento contiene otros actos sujetos y no exentos que el Registrador no apreció, con ocasión de una valoración fiscal incorrecta -como una transmisión disimulada, un reconocimiento de dominio en un simple exceso de cabida, proceder a acumular donaciones no sujetas por razón de cuantía, prescripciones interrumpidas…-, pues la afección de los bienes trasmitidos al pago del impuesto, prerrogativa de la Hacienda Publica que resulta del artículo 5 del Reglamento del I.T.P. y A.J.D., quedaría de facto suprimida si surgiese un tercero protegido por la fe pública registral, al no constar la nota marginal de afección fiscal preceptiva que la enerva.

- Por otra parte si lo que se pretende es la inaplicación del artículo 254 LH, y la superación del cierre registral para los casos de actos exentos, se estaría violentando dicho precepto, pues, el devengo del impuesto se ha producido porque el hecho imponible se ha realizado, lo que sucede es que concurre una exención y ésta es apreciable por los órganos tributarios competentes y no por el Registrador. Si el Registrador decidiera levantar la suspensión para los actos exentos lo hará bajo su responsabilidad frente a la Hacienda Pública, conforme al artículo 256 de la L.H. que, en definitiva, hace responsable al Registrador "directamente" de las cantidades que hayan de satisfacerse a la Hacienda Pública en el supuesto de que no se hayan percibido.

  Este tema como cuestión de fondo que estudiamos es uno de los tantos otros, en los que se debatía otro tema fundamental que se destaca en el punto siguiente.

2. LA INDEPENDENCIA DEL REGISTRADOR Y EL ALCANCE DE LAS RESOLUCIONES DE LA DGRN

Además de la estricta cuestión de fondo sobre la eficacia o incidencia del cierre registral en el procedimiento registral, la resolución que comentamos supone también un giro radical en relación al alcance de los efectos vinculantes de las resoluciones de la DGRN, alcance que vuelve a los cauces que el propio Centro considera doctrina clásica. También en relación a este punto el apoyo deriva de resoluciones judiciales recaídas en la materia, destacándose la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 24 de febrero de 2012.

Se afirma en la resolución la independencia del registrador en su función calificadora, que lo es bajo su exclusiva responsabilidad, y tanto respecto de calificaciones anteriores del mismo, como de otros registradores, por lo que las resoluciones vinculan con la limitación del caso concreto que contemplan y resuelven. La vinculación que proclamó la resolución de 24 de septiembre de 2003 fue declarada nula por incompatible con la esencia de la función calificadora, en sentencia de la Audiencia Provincial de Granada, sección cuarta de 17 de noviembre de 2006.

Como señala la sentencia del TSJ de Valencia ,la expresión introducida en el artículo 327 de la LH, reformado por Ley 2001, de que las resoluciones resolviendo recursos contra la calificación "tendrán carácter vinculante para todos los registradores", debe entenderse en el sentido de vincular a todos los registradores que tengan que calificar el título y sólo respecto a los defectos expresados que hayan sido objeto de recurso, concurriendo además las mismas circunstancias de hecho y de derecho. Si en nuestro ordenamiento jurídico las sentencias que anulan resoluciones no pueden tener más efectos que los particulares entre las partes, es absurdo que las resoluciones administrativas puedan tener un efecto general del que carecen las sentencias que las revisan. Otra cuestión, dice la sentencia, son las consultas dirigidas al Centro directivo al amparo del artículo 103 de la ley 24/2001, cuyo incumplimiento puede provocar responsabilidad disciplinaria.

Por su importancia se transcribe parte de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 24 de febrero de 2.012:

> *"La resolución es un acto administrativo singular que resuelve un recurso administrativo, por lo que dicha vinculación no puede ser otra que la de cualquier resolución administrativa que pone fin a un procedimiento de esta naturaleza y que produce efectos para los interesados, incluida la Organización Registral, mientras no se anule por los Tribunales. Ahora bien, la resolución de un recurso administrativo no puede tener la eficacia de una disposición de carácter general, por tener ambos distinta naturaleza. En consecuencia, la expresión «tendrá carácter vinculante para todos lo Registradores» ha de entenderse en el sentido de que todos los titulares de los Registros, donde se presente el título, están obligados a practicar el asiento, o asientos discutidos y ordenados por la resolución de la DGRN, pero bien entendido que, como ha proclamado reiteradamente dicho Centro Directivo, «el recurso queda limitado a los defectos invocados» o «expresados en la nota de calificación» (resoluciones de 8 y 23 de marzo de 2.010), por ello si en otro cualquier supuesto similar, las circunstancias fueran distintas a los razonamientos o argumentos empleados difirieran de los contemplados por las resoluciones del Centro Directivo, cabría plantear un nuevo recurso en el que se dilucidara, en su caso, la procedencia o no de una posible calificación negativa. En definitiva, la resolución vincula en los térmi-*

nos planteados y limitado al concreto caso que contempla y resuelve, es decir, tal y como sostiene el recurrente, no se puede separar del supuesto de hecho que lo motiva ni de la argumentación empleada en él, y sólo vincula al Registrador calificante y a los demás Registradores que hayan de calificar el mismo documento, por afectar a varios Registros. No debemos olvidar que las Sentencias confirmando o anulando dichas resoluciones únicamente producen efecto entre las partes, sin que tengan efectos generales, por lo que es evidente que las resoluciones administrativas resolviendo recursos gubernativos, por su propia naturaleza, no pueden producir otra eficacia que la ya mencionada, ya que carece de justificación atribuir mayor vinculación a las resoluciones de la DGRN que las Sentencias dictadas por los Tribunales, precisamente sobre dichas resoluciones administrativas. Cuestión distinta son las consultas formuladas a la DGRN, conforme a lo prevenido en el artículo 103 de la Ley 24/2001, cuyo carácter vinculante para todos los Registradores y Notarios no se pone en duda y cuyo incumplimiento puede traer como consecuencia la apertura de un expediente disciplinario".

La problemática sobre el pretendido carácter vinculante de las resoluciones de la DGRN, que se introdujo en la LH por ley 24/2001, deriva de su dificultoso engarce con la calificación registral, ejercicio de una función pública que se ejerce bajo responsabilidad del registrador tal como proclama el artículo 18 de la LH. Con anterioridad a la reforma las resoluciones sólo vinculaban al registrador que calificó negativamente y cuya decisión fue revocada, se respetaba así la independencia de los demás registradores y no había mayores problemas.

Con la reforma se pretendió unificar los criterios de calificación en aras de potenciar la seguridad jurídica, pero el método no fue el idóneo, pues surgieron muchas disfunciones, valga citar los continuos cambios de criterio del Centro Directivo en temas tan importantes como prórrogas de embargo, protección del dominio público marítimo terrestre …, que han sumido en muchos casos a los mismos actores y por los mismos actos en una inseguridad jurídica patente. La unificación de criterios, siempre respetuosa con la independencia, se puede conseguir y de hecho lo está siendo por otras vías, fundamentalmente a través de medios internos proporcionados por la Corporación registral, otras veces por las comunicaciones actuales y constantes entre registradores, y sobre todo a través de la calificación sustitutoria introducida por el RD 1039/2003, de 1 de agosto.

Sobre la naturaleza de la función registral mucho se ha escrito, para reconocerle en definitiva un carácter mixto, derivado de que la función calificadora de la validez de los actos que pretenden la protección que brinda el Estado a través de la institución registral, es una función pública de seguridad jurídica preventiva, que debe ejercerse con independencia o libre de injerencia de cualquier poder público o privado, y bajo la exclusiva responsabilidad del registrador -no hay responsabilidad de la administración por anormal funcionamiento del servicio, pues este es organizado de forma privada-, registrador que por otra parte tiene carácter de funcionario incardinado en el Ministerio de Justicia, bajo la dependencia de la DGRN.

La incompatibilidad de los artículos 18 y 327 de la Ley Hipotecaria es clara de interpretarse literalmente este último, y ello ha dado lugar a múltiples recursos por la vía judicial, pues los registradores se encontraban en una difícil tesitura, "la paradoja del funcionario" -según ha sido denominada por algún administrativista-, atenerse al principio de legalidad, entendido como respeto a la ley y su jerarquía, en su función cuasijurisdiccional, o atenerse al principio administrativo de jerarquía orgánica, acatando las resoluciones que a su juicio vulneraban la legalidad, para evitar exponerse a una sanción disciplinaria, y sin excluir siempre y en todo caso una responsabilidad personal.

Por ello está resolución se considera muy acertada para la resolución del conflicto, pues cohonesta los dos principios en juego, legalidad y jerarquía, por lo que se espera que se consolide y sea un importante precedente para una necesaria aclaración por ley de los efectos vinculantes de las resoluciones, lo cual redundará no sólo en beneficio del registrador directamente afectado por el conflicto, sino de toda la sociedad pues se acabarán tantos y tantos procesos judiciales abiertos en búsqueda de la solución jurisdiccional que diera prevalencia al principio de legalidad, manifestación principal de nuestro Estado de Derecho, tal como proclaman el artículo 1 y 9.3 de la CE.

EL NUEVO MAPA FISCAL ESPAÑOL. RAZON DE TERRITORIO

Ignacio Serrano Valdespino
Inspector de Oficinas Liquidadoras de Castilla y León-
Master de asesoría fiscal y tributación del Centro de Estudios Financieros

El artículo 14 de la Constitución Española establece que " Los españoles son iguales ante la Ley , sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social", pero fiscalmente la realidad es muy distinta, residir en una u otra Comunidad supone pagar más o menos cuotas en la mayoría de los Impuestos existentes en nuestro panorama fiscal.

A raíz de la Ley 14/1996 de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las CCAA y de medidas fiscales complementarias se inicia una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos del Estado a las CCAA a través de la atribución a las CCAA de ciertas competencias normativa en relación a los tributos cedidos . En la actualidad la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas reformada por la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (artículo 19) atribuye a las Comunidades Autónomas competencias normativas en los siguientes Impuestos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, dichas competencias normativas se desarrollan actualmente en la sección 4ª competencias normativas, artículos 45 a 53 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

El sistema de financiación establecido por 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 CCAA de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, estuvo vigente hasta finales del año 2009 siendo sustituido por el nuevo sistema de financiación establecida en la Ley 22/2009.

Esta atribución de competencias normativas y la pésima coyuntura económica actual da lugar a que las Comunidades Autónomas opten por hacer uso de sus facultades normativas para aliviar las maltrechas cuentas autonómicas, lo que complica, si cabe aún más, el actual sistema fiscal español.

Con la reforma de la LOFCA llevada a cabo por Ley Orgánica 3 /2009 se eleva el porcentaje de cesión a las CCAA en diversos impuestos, quedando cedidos a las CCAA los siguientes tributos:

1. Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50%.
2. Impuesto sobre el Patrimonio.
3. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
5. Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50%.
6. Los Impuestos Especiales de Fabricación, con excepción del Impuesto sobre la electricidad, con carácter parcial con el límite máximo del 58% de cada uno de ellos.
7. El Impuesto sobre la electricidad.

8. El Impuesto Especial sobre determinados medios de Transporte.
9. Los Tributos sobre el Juego.
10. El Impuesto sobre las Ventas de determinados Hidrocarburos.

Junto con la elevación de los porcentajes de cesión se contempla un aumento de las competencias normativas en las CCAA que exponemos a continuación, centrándonos sobre todo en las Comunidades Autónomas de Régimen Común, es decir todas excepto el País Vasco (se aplica el régimen del Concierto económico) y Navarra (se aplica el régimen del Convenio Económico).

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

El artículo 19.DOS de la LOFCA establece que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas en el IRPF en la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota desarrollándose ampliamente en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

La mayoría de las Comunidades Autónomas han hecho uso de su capacidad normativa acentuando cada vez más las diferencias entre residir en territorio de una Comunidad Autónoma u de otra, así a raíz de la subida aprobada el 30 de diciembre en el IRPF en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, en vigor desde el 1 de enero de 2012, un empleado por cuenta ajena con residencia habitual en Cataluña que perciba anualmente un sueldo de 300 000 euros pagaría a Hacienda unos 145 000 euros, en cambio si residiese en la Comunidad de Madrid pagaría aproximadamente 6500 euros menos . Junto a Cataluña las Comunidades donde más impuestos tienen que pagar los trabajadores con rentas altas serían Cantabria, Asturias, Andalucía y Extremadura. Aunque Cataluña es la Comunidad con el tipo máximo en el último escalón de la tarifa del IRPF , en computo general es en el Principado de Asturias donde se ejerce una mayor presión fiscal en términos globales, ya que la presión fiscal es mayor en las clases medias. En el caso de trabajadores con sueldos elevados que tributen en el último escalón de renta donde más les interesaría tener su residencia habitual sería en las 2 Comunidades Autonómicas excluidas del régimen Común , Navarra (régimen del Convenio Económico) y País Vasco (régimen del Concierto Económico), donde pagarán de IRPF un 17% y un 12% menos respecto de las Comunidades Autónomas con IRPF más elevado. En Navarra el consejo de Gobierno el 25 de enero de 2012 aprobó una subida del IRPF un tercio inferior a la aplicada a los contribuyentes de Régimen Común.

Actualmente son seis las comunidades que han incrementado los tipos de la Renta (Andalucía, Asturias, Cantabria , Cataluña ,Extremadura y Comunidad Valenciana), manteniendo el resto de las CCAA la escala estatal.

Si a esta circunstancia añadimos la reactivación del Impuesto de Patrimonio en la mayor parte del Territorio Nacional (en alguna Comunidad como Madrid y Comunidad Valenciana no se pagará por este Impuesto) el gravamen conjunto puede ser muy elevado en el caso de que una persona además de tener una renta elevada sea poseedor de un patrimonio elevado ya que el artículo 31.uno Límite de la cuota íntegra de la Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre Patrimonio establece que " *La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:*

a. *No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de las ganancias y pérdidas patrimoniales que correspondan al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.*

   Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
b. *No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por naturaleza o destino, no sean suscepti-*

bles de producir los rendimientos gravados por la Ley de Impuesto sobra la Renta de las Personas Físicas.

c. *En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder el 80 por 100"*

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El artículo 19.DOS de la LOFCA y el artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas en el Impuesto sobre Patrimonio en la determinación del mínimo exento, tarifa, deducciones y bonificaciones.

La reactivación del Impuesto de Patrimonio mediante la supresión de la bonificación del 100% no será en todas las Comunidades ya que en alguna de ellas haciendo uso de su competencia normativa en materia de bonificaciones mantiene dicha bonificación del 100% como es el caso de Madrid, y Comunidad Valenciana.

Teniendo en cuenta que el punto de conexión para determinar la normativa autonómica aplicable en el Impuesto del Patrimonio, es la residencia habitual, no es lo mismo residir en una Comunidad Autónoma que en otra, y en caso de contribuyentes con un Patrimonio muy elevado un cambio de residencia podría implicar un importante ahorro fiscal.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El artículo 19.DOS de la LOFCA establece que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas en este Impuesto en reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistentes, deducciones y bonificaciones, así como la regulación de la gestión, desarrollándose ampliamente en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. A continuación exponemos las diferencias autonómicas del Impuesto de Sucesiones y del de Donaciones:

IMPUESTO DE SUCESIONES: En la actualidad la mayoría de las Comunidades prácticamente han eliminando la tributación de las herencias de Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años) y Grupo II (descendientes o adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes o adoptantes) vía bonificaciones , deducciones, o reducciones, a continuación vamos a exponer las diferencias de normativa de alguna Comunidad en este aspecto:

- En **Asturias** se establece una bonificación del 100% para contribuyentes grupo II cuando se cumpla los siguientes requisitos: a) Base imponible sea igual o inferior a 150 000 euros. b) patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402 678,11 euros.
- En **Castilla y León** se establece una bonificación del 99% de la cuota para grupo I y II.
- En **Andalucía** no se establece bonificación pero si establece una reducción de la base imponible consistente en una cantidad variable cuya aplicación determine una base liquidable de importe cero para: a) Grupos I y II b) Base Imponible no sea superior a 175 000 euros c) que su patrimonio preexistente esté comprendido en el primer tramo de la escala.
- En **Galicia** se establece una deducción del 99% en las adquisiciones mortis causa para Grupo I y una deducción para Grupo II del 100% de la cuota tributaria siempre que su Base Imponible fuese igual o inferior a 125 000 euros.
- En **Cantabria** se establece una bonificación del 99% en el caso de adquisiciones mortis causa por grupo I y II.
- En **Aragón** no se establecen bonificaciones pero se establece una reducción del 100% hasta 150 000 euros por cónyuges, ascendientes y los hijos del fallecido si el patrimonio preexistente del contribuyente no excede de 402 678,11 euros.
- En **Extremadura** no se establece bonificación pero establece una reducción en la Base Imponible a favor del cónyuge, los descendientes y los ascendientes por herencias en las que el caudal hereditario no sea superior a 600 000 euros siempre que se cumplan los siguientes requisitos a) herederos grupo I y II b) que el patrimonio preexistente no supere los 300 000 euros. El importe de esta reducción de la base imponible consistirá en una cantidad variable, la cual sumada al de las restantes reducciones no puede superar los 175 000 euros.
- En **Madrid** se establece una bonificación del 99% para Grupo I y II.
- En **Cataluña** se establece una bonificación del 99% de la cuota tributaria por adquisiciones por causa de muerte para grupo I y II añadido recientemente por la Ley 3/2011, de 8 de junio.

Teniendo en cuenta lo dispuesto anteriormente podemos ver importantes diferencias de una Comunidad a otra , que conllevará diferencias económicas muy grandes en el caso de herencias de elevado importe a favor de Grupo I y Grupo II, por ejemplo en el caso que una persona reciba una herencia por valor de 2.000.000 euros por fallecimiento de su padre la diferencia va a ser grandísima dependiendo de la residencia habitual del causante, así por ejemplo si el fallecido tenía su residencia habitual los últimos 5 años en Castilla y León o en Madrid apenas pagará ya que se aplicará una bonificación del 99% de la cuota, en cambio si la residencia habitual del causante estaba en Andalucia o Extremadura el heredero pagará una importante cantidad de dinero ya que por razón de cuantía no le serían de aplicación las reducciones expuestas anteriormente y el tipo de gravamen se elevaría al 34% sin tener en cuenta el posible incremento al aplicar el coeficiente multiplicador en función del grupo de parentesco o el patrimonio preexistente que en caso de grupo I y II se podría elevar a un 40,8%; por lo tanto podemos concluir que en caso de herencias de importe elevado podemos encontrarnos con diferencias económicas muy importantes en función de la residencia habitual del causante.

Actualmente ninguna Comunidad establece bonificaciones en la cuota para herederos pertenecientes al grupo III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad) o grupo IV (colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños).

IMPUESTO DE DONACIONES: En donaciones también podemos encontrar bastantes diferencias; en Castilla y León se establece una bonificación del 99% siempre que el adquirente sea cónyuge, descendiente o adoptado del donante; en Madrid van más allá ya que la bonificación del 99% se aplica también en el caso de que el adquirente sea ascendiente al establecer que la bonificación se aplica a favor del Grupo I y II; en otras comunidades como Andalucía (excepto donaciones de dinero para vivienda habitual, para la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional) no hay bonificación para las donaciones. Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente llegamos a la conclusión de que una donación de padre a hijo puede tener importantes diferencias fiscales de una Comunidad a otra ya que por ejemplo en Castilla y León y Madrid sólo pagaríamos un 1% de lo que correspondería liquidar en concepto de Impuesto de Donaciones, mientras que por ejemplo en Andalucía tendríamos que pagar el 100%.

IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El artículo 19.DOS de la LOFCA establece que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas en la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad Actos Jurídicos Documentados en el tipo de gravamen de los documentos notariales . Asimismo , podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión del tributo desarrollándose ampliamente en el artículo 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

En primer lugar si nos centramos en la **modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas** del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados podemos ver que las Comunidades Autonómicas han hecho bastantes uso de sus facultades y hay diferencias en cuanto al tipo de gravamen sobre todo en la transmisión de bienes inmuebles , en la que el tipo de gravamen es el que la Comunidad Autónoma haya fijado y en su defecto el 6% así lo establece el artículo 11 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que dice "1. *La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente:*

Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que, conforma 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 6% a la trasmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado".

Por lo tanto la transmisión de una inmueble en la que el transmitente sea un particular, o un empresario en el caso de segundas entregas de edificaciones o terrenos rústicos, salvo renuncia a exención de IVA, no va a ser igual de gravoso en una Comunidad Autónoma que en otra llegando en alguna Comunidad Autónoma a establecer tipos de hasta el 10%.

A continuación exponemos algún ejemplo de los tipos generales (no hacemos mención a los tipos reducidos que las comunidades autónomas han establecido por ejemplo por la adquisición por jóvenes, de personas con minusvalía, por la adquisición de viviendas de protección Oficial etc) de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de bienes inmuebles en algunas Comunidades:

- **Castilla y León; Madrid; Galicia, Comunidad Valenciana ; Castilla la Mancha** etc 7%.
- **Cantabria:**7%
  8% para el tramo que supere los 300 000 euros.
- **Andalucía:**
  8% hasta 400 000 euros.
  9% de 400 000,01 a 700 000 euros.
  10% de 700 000,01 en adelante.
- **Extremadura :**
  7%Entre 0 y 240 000
  8%Entre 240 000,01 y 360 000
  9%Entre 360 000,01 y 600 000
  10% Más de 600 000 euros
- **Asturias:**
  8% entre 0 y 300 000 euros.
  9% entre 300 000,01 euros y 500 000 euros.
  10% más de 500 000 euros.

En algunas Comunidades como Asturias y Andalucía han establecido un tipo incrementado del 8% en determinados bienes muebles de lujo como vehículos de turismo y vehículos todoterrenos que superen los 15 caballos de potencia fiscal, embarcaciones de recreo con más de 8 metros de eslora, artes y antigüedades según la definición que de los mismos se realiza en la Ley 19/1991,de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

También estudiando las distintas normativas autonómicas podemos encontrar diferencias en cuanto al tipo de gravamen autonómico de las concesiones administrativas; la mayoría de las comunidades optan por no haces uso de sus facultades normativas y por lo tanto aplican el tipo general del 4% que establece el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no obstante otras Comunidades como Cantabria elevan el tipo de gravamen al 7% .

Finalmente en cuanto a la modalidad de TPO destacamos que hay Comunidades que establecen un tipo reducido en aquellos casos en que pudiéndose renunciar a la exención del IVA(para renunciar a la exención del IVA el adquirente tiene que ser empresario o profesional y tener derecho a la deducción total del IVA, es decir no estar sujeto a prorrata) por cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 20.DOS de la Ley 37/92, de 28 de diciembre de IVA , no renuncian y finalmente tributan por TPO, este sería el caso por ejemplo de Aragón que establece un tipo del 2% o de Cantabria que establece un tipo del 4%

En cuanto a la **modalidad de Actos Jurídicos Documentados** del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el tipo de gravamen es el que fije la Comunidad Autónoma y en su defecto el 0,5 por ciento así lo establece el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que dice" *Las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribib*les en los Registros de la Propiedad, Mercantil , de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que ,conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

Las Comunidades Autónomas han hecho uso de sus facultades y el tipo de gravamen de este impuesto varía de una Comunidad Autónoma a otra, por lo que no se va a pagar igual por AJD en todas las Comunidades en la realización y formalización de un sinfín de operaciones documentadas en escritura pública como pueden ser: agrupación, segregaciones, declaraciones de obra nueva, división horizontal , préstamos hipotecarios, trasmisiones de primeras edificaciones, transmisión de terrenos urbanos por empresario o profesional etc.

Vamos a establecer a continuación algún ejemplo del tipo de gravamen general por cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentos (no tenemos en cuenta los tipos reducidos)que vemos que varían de una Comunidad a otra:

- **Castilla y León, Castilla la mancha, Madrid, Galicia etc:** 1%
- **Andalucía:** 1,2%
- **Extremadura :** 1,15%
- **Cataluña** 1,2%

Finalmente en cuanto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados podemos observar que algunas Comunidades Autónomas haciendo uso de sus facultades establecen un tipo incrementado en el caso de renuncia a la exención de IVA a la que se refiere el artículo 20.DOS de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo diferente de unas Comunidades a otras por ejemplo en Cataluña , Castilla y León, la Rioja, Aragón; Madrid, Cantabria, Asturias, Baleares el tipo es del 1,5 % pero en la Comunidad Andaluza, Extremadura ; Comunidad Valenciana o Galicia es del 2%, en alguna Comunidad no se ha establecido un tipo incrementado gravándose al tipo general de dicha Comunidad como por ejemplo Castilla la Mancha.

En cuanto a la modalidad de **operaciones societarias** del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas no tiene sentido centrarnos debido a la exención de la mayoría de dichas operaciones en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.1.B)11 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados introducido por el Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTES

El artículo 19.DOS de la LOFCA y el artículo 51 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes en cuanto a la regulación de los tipos impositivos. En este sentido alguna Comunidades como Andalucía, Cantabria, Extremadura o Asturias han hecho uso de sus facultades estableciendo tipos de gravamen distintos al establecido por la normativa estatal del Impuesto, así por ejemplo Andalucía eleva el tipo del 14,75% al 16, 9% en los medios de transportes incluidos en el epígrafe 4 (vehículos cuyas emisiones oficiales sean iguales o superiores a 200g/km, quads , motos naúticas etc) º y 9ª (motocicletas con excepciones) o del 12% al 13,8% en los medios de transportes incluidos en el epígrafe 5º (embarcaciones y buques de recreo de deportes naúticos, aviones, avionetas y demás aeronaves).

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

El artículo 19.DOS de la LOFCA y el artículo 52 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre establece que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas en el Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos en cuanto a la regulación de los tipos de gravamen, así como la regulación de aplicación de los tributos.

El Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos popularmente denominado "céntimo sanitario" y que hoy se encuentra tan de actualidad, es un impuesto indirecto estatal creado en enero de 2002 , excepto en Canarias, Ceuta y Melilla, que se cedió a las CCAA y cuya recaudación afectaba a los gastos de sanidad y actuaciones medioambientales. El tipo de gravamen se compone de la suma de dos el tipo estatal y el tipo autonómico, éste ultimo está determinado por las distintas

Comunidades Autónomas así lo establece el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social "*1. El tipo de gravamen aplicable a cada producto gravado, se formará mediante la suma de los tipos estatal y autonómico.*

2. *El tipo estatal será el siguiente:*
   a) Gasolinas: 24 euros por 1000 litros.
   b) Gasóleo de uso general: 24 euros por 1000 litros.
   c) Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 6 euros por 1000 litros.
   d) Fuelóleo: 1 euro por tonelada.
   e) Queroseno de uso general: 24 euros por 1000 litros.
   La cuantía del tipo de gravamen estatal podrá ser actualizada cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
3. *El tipo autonómico será aquel que, conforme a lo previsto en la Ley que regule las nuevas medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatutos de Autonomía, sea aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado tipo alguno el tipo de gravamen del impuesto será sólo el estatal.*
4. *Los tipos de gravamen aplicables serán los vigentes en el momento del devengo".*

Actualmente el céntimo sanitario está establecido en Cataluña, Andalucia, Galicia, Asturias, Extremadura, Murcia, Madrid, Castilla la Mancha , Comunidad Valenciana, Castilla y León y Baleares. El mínimo, o sea, el tramo estatal de 2,4 céntimos, se mantiene en País Vasco, La Rioja, Navarra, Cantabria y Aragón.

Centrándonos en 5 de las Comunidades en las que se aplica el céntimo sanitario : Madrid , Cataluña, Castilla la Mancha , Andalucía y Comunidad Valenciana vemos diferencias en la aplicación de los tipos de una Comunidad a otra, resaltando por ejemplo que en Madrid este impuesto es menos gravaso que en Cataluña.

- **En Madrid:**
  a. Gasólinas : 17 euros por 1000 litros.
  b. Gasóleo de uso general: 17 euros por 1000 litros.
  c. Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 4,25 euros por 1000 litros.
  d. Fuelóleo: 0.70 euros por tonelada.
  e. Queroseno de uso general : 17 euros por 1000 litros.
- **En Cataluña:**
  a. Gasólinas: 24 euros por 1000 litros.
  b. Gasóleo de uso general: 24 euros por 1000 litros.
  c. Gasóleo de usos especiales y de calefacción:6 euros por cada 1000 litros.
  d. Fuelóleo: 1 euro por tonelada.
  e. Queroseno de uso general: 24 euros por tonelada.
- **En Castilla y la Mancha:**
  a. Gasólinas : 24 euros por 1000 litros.
  b. Gasóleo de uso general: 24 euros por 1000 litros.
  c. Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 2 euros por 1000 litros.
  d. Fuelóleo:1 euro por tonelada.
  e. Queroseno de uso general : 24 euros por 1000 litros.
- **En Andalucía:**
  a. Gasólinas : 24 euros por 1000 litros.
  b. Gasóleo de uso general: 24 euros por 1000 litros.
  c. Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 2 euros por 1000 litros.
  d. Fuelóleo:1 euro por tonelada.
  e. Queroseno de uso general : 24 euros por 1000 litros
- **Comunidad Valenciana:**
  a. Gasólinas : 48 euros por 1000 litros.
  b. Gasóleo de uso general: 48 euros por 1000 litros.
  c. Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 0 euros por 1000 litros.
  d. Fuelóleo:2 euro por tonelada.
  e. Queroseno de uso general : 48 euros por 1000 litros.

El céntimo sanitario está cuestionado en Bruselas. La Comisión Europea emitió un dictamen en 2008 en el que instaba al Gobierno español a modificar la legislación porque entendía que el impuesto no se ajustaba a las directrices de la UE. Ante las dudas, se ha planteado la cuestión ante el Tribunal de Justicia de la UE, que podría obligar a la Agencia Tributaria española a devolver a los consumidores lo recaudado en los últimos cinco años por este impuesto.

Como podemos comprobar a través de este artículo, a efectos fiscales no es igual residir en una Comunidad Autónoma que en otra; en unas pagarás Impuesto de Patrimonio y en otras no, en unas pagarás más IRPF que en otras, en unas no pagarás prácticamente nada por una herencia y en otras por la misma herencia pagarás cifras bastante elevadas, en unas pagarás más que en otras por la adquisición de una vivienda del mismo valor o por la compra del mismo velero o por llenar el depósito de combustible del coche…… Teniendo en cuanta todo esto y la cada vez más acentuada diferencia fiscal entre Comunidades habrá que elegir bien donde mantener nuestra residencia habitual.

LA RENTA Y EL AHORRO

José Menéndez Hernández
Registrador de la Propiedad. Ex Magistrado del Tribunal Supremo

La cronología del impuesto sobre la renta de las personas físicas en su versión democrática, atraviesa una normativa relámpago. El texto de la ley se promulga en septiembre de 1978; un año después, el reglamento que la desarrolla. Otras muchas disposiciones fragmentarias completan la instrumentación de esta imposición personal, pasando por el reglamento promulgado el 26 de octubre de 1981, y llegando hasta nuestros días a través de diferentes textos refundidos del IRPF y de sus sucesivos reglamentos, sin que en el aspecto que nos interesa se aprecie ningún progreso.

A la vista de esta condensación normativa, indudablemente ha de pensarse que se ha legislado precipitadamente, que si la legislación fuera buena no habría que completarla cada poco tiempo con nuevos articulados.

El nuevo reglamento, pese a que su justificación estaría en superar algunas imperfecciones del que le precedió, conserva, en varios aspectos, una normativa caduca, que debió ser superada, por ejemplo, mejorando la regulación del gravamen sobre los rendimientos del trabajo.

La legislación reformista desestimula el ahorro; lo cual puede ser dramático a la hora de invertir, con vistas al despegue de la economía nacional. Paradójicamente, el consumo es mejor tratado que el ahorro, puesto que aquél soporta menor presión fiscal que este último.

Que no estamos haciendo afirmaciones gratuitas y efectistas lo demostraremos a continuación.

Supongamos que un contribuyente al año obtiene unos ingresos profesionales de 24.000 euros, y que gasta la mitad y economiza el otro 50%. Si esos 12.000 euros que no gasta los incluye en una cuenta a plazo fijo al interés del 5% anual, en el ejercicio siguiente, al declarar la renta percibida en el año anterior, deberá sumar los rendimientos de su trabajo personal (24.000 euros) más los intereses que le hayan producido en dicho año las sumas ahorradas.

En cambio, si se gastase en consumo, suntuario o no, los 12.000 euros de remanente, sólo tributaria por los 24.000 ganados con su esfuerzo personal, pero no tendría que acumular los intereses que no ha percibido.

Lo cierto es, pues, que se fustiga fiscalmente al que economiza, por cuanto su base imponible es superior a la que se postula para el que alegremente dispendia su peculio.

No se tiene en cuenta que esos intereses no representan ninguna euforia financiera; son un débil intento de frenar las depredaciones de la inflación, que macabramente va engullendo a dentelladas el poder adquisitivo del dinero ahorrado. Dichos intereses ni siquiera compensan las elevaciones del costo de la vida.

Y esos intereses, por otra parte, no pueden enjugar la tremenda pérdida que puede haber experimentado su anterior ahorro si lo invirtió en valores mobiliarios, acuciados por una volatilidad negativa gigantesca.

En definitiva, lo que acontece es una doble imposición sobre las rentas procedentes del trabajo. Porque el porcentaje ahorrado productor de intereses no es un capital autónomo, sino que es una parte de los rendimientos del trabajo personal. De tal forma que en cuanto a los 12.000 euros ahorrados inciden doblemente las tarifas fiscales: inicialmente se grava la totalidad de esta suma y adicionalmente se presiona sobre los frutos civiles que el ahorro es capaz de producir. El gesto recaudador, en ambos casos, apunta hacia unos ingresos que tienen una única fuente: el trabajo personal del sujeto pasivo.

Por otra parte, no se olvide lo importante que es incentivar el ahorro. Los economistas clásicos afirmaban que ahorro es igual a inversión. Porque el ahorro depositado en los bancos logra que estas entidades financieras concedan créditos a las empresas, logrando así que despegue el necesario crecimiento de la economía nacional.

Concluido este trabajo, el Gobierno anuncia aumentos en el gravamen de las bebidas espirituosas y en varios epígrafes del IVA. Estas medidas, que inciden sobre el consumo, temporalmente neutralizarán el agravio comparativo que sufre el ahorro. Pero como parece que estas medidas fiscales son coyunturales, a la larga se mantendrá la desproporción entre la fiscalidad del ahorro y la del consumo.

Sentencias y consultas

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

NO SUJECIÓN

Adjudicación de la cosa común indivisible efectuada a uno de los comuneros en subasta. *(S.T.S.J. de Castilla y León, 16 de septiembre de 2011)*

La adjudicación en pública subasta lo ha sido en ejecución de un acuerdo de división de comunidad de bienes respecto de un bien de naturaleza indivisible. La venta en pública subasta no altera la finalidad, cual es la determinación del valor del bien y la correspondiente participación de cada uno de los comuneros, y solo en el caso de que el bien pase a manos de terceros ajenos a la comunidad podrá entenderse que existe enajenación repartiéndose entre los comuneros el precio obtenido.

Por ello ha de tenerse en cuenta que encontrándonos ante una disolución de comunidad de bienes y es constante la doctrina jurisprudencial que declara que no se produce el hecho imponible.

PERMUTA

Extinción de dos comunidades hereditarias de bienes. *(Consulta nº V2617-11 de 3 de noviembre de 2011 de la DGT)*

En la escritura que pretenden realizar se dan dos convenciones, la disolución de la comunidad de bienes hereditaria y un posible exceso de adjudicación.

Primero: Tributación de la disolución de la comunidad de bienes

La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales sólo tributará por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales (siempre que concurran los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD), siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, pero si se producen excesos de adjudicación estos tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPJD.

Segundo: Tributación del exceso de adjudicación

Por lo tanto, la disolución de una comunidad hereditaria que no haya realizado actividad empresarial, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación, o dichos excesos son inevitables, tributará exclusivamente por la modalidad de actos jurídicos documentados. Si se produjese un exceso de adjudicación, éste tributaría además, como transmisión patrimonial onerosa. Cabe advertir que, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el supuesto planteado no existía una única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes con los mismos comuneros.

Al tratarse de la disolución de dos comunidades de bienes (herencia de los dos padres), su disolución no puede tratarse como si fuera una única comunidad. Cada comunidad debe disolverse sin excesos, con los bienes que la compo-

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

DGT

nen, y si no es posible que no haya excesos, estos deberán compensarse con dinero, nunca con otros bienes. Quiere ello decir que en la disolución de cada comunidad de bienes **no pueden intercambiarse las cuotas que les corresponden en una y otra comunidad de bienes, pues tal intercambio tendría la consideración de permuta** y estaría sujeta como tal a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, como pudiera ser el caso planteado.

Redistribución de participaciones en comunidades de bienes. *(Consulta nº V2997-11 de 22 de diciembre de 2011 de la DGT)*

A unos propietarios en pro indiviso de varias fincas que les pertenecen por compraventa, otras por donación y otras por herencia, pretenden hacer lotes cuyo valor sea lo más similar posible en los que en cada lote figure un solo hermano y los padres. Los lotes se ajustarán para que no haya excesos de adjudicación y, por tanto, no habrá compensación alguna.

En la operación planteada no nos encontramos ante disolución de las diversas comunidades de bienes, puesto que los inmuebles van a seguir permaneciendo en comunidad (ahora solo los padres con uno de los hermanos), nos encontramos ante una redistribución de las participaciones de las distintas comunidades de bienes entre los comuneros hermanos, mediante la cual cada hermano comunero transmitirá parte de sus participaciones a sus otros hermanos de forma que cada hermano pasará a ostentar sólo con sus padres la propiedad de algún inmueble, dicha operación debe calificarse jurídicamente como permuta y será sujeto pasivo cada comunero por la cuota parte que adquiere según establece el artículo 8.a) del texto refundido: "Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere……."; estableciendo asimismo el artículo 10.1 del texto refundido, con carácter general para todas las Transmisiones Patrimoniales Onerosas 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".

Permuta de suelo a cambio de recibir derechos de aprovechamiento entre un particular y una promotora. *(Consulta nº V2778-11 de 22 de noviembre de 2011 de la DGT)*

Tienen lugar las siguientes operaciones:

- La entrega del terreno, que estará no sujeta al IVA cuando el transmitente carezca de la condición de empresario o profesional. En caso de sujeción, la entrega estará exenta cuando se trate de terrenos rústicos. Esto implica que se producirá la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. La contraprestación de esta entrega estará constituida, por lo que al objeto de la consulta se refiere, por las entidades que serán entregadas en un futuro.
- La entrega de las entidades en que se materializa la contraprestación de la entrega del terreno referida en el párrafo anterior tendrá lugar cuando concluya su urbanización y se encontrará sujeta y no exenta del IVA.

El devengo de dicha entrega se producirá cuando tenga lugar la transmisión del poder de disposición de las viviendas de acuerdo con el artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Partición y adjudicación de herencia mediante adjudicación de nuda propiedad y usufructo con compensación en metálico. *(Consulta nº V2768-11 de 21 de noviembre de 2011 de la DGT)*

La adjudicación que pretenden realizar no encaja en ninguno de las excepciones que establece el artículo 7.2.B) del texto refundido del ITPAJD para que el exceso de adjudicación no tribute ya que un bien indivisible se va a adjudicar a dos comuneros, a uno la nuda propiedad y a otro el usufructo, no a uno solo, sin que estuviera desmembrada previamente la plena propiedad, por lo que en el presente caso se dará un exceso de adjudicación que deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa al tipo que establece el artículo 11 del texto refundido del ITPAJD.

Adjudicación de dos inmuebles a uno de los cónyuges, compensando en metálico al otro. *(Consulta nº V2904-11 de 14 de diciembre de 2011 de la DGT)*

En las escrituras públicas que se han realizado se producen dos convenciones, una disolución del condominio y un exceso de adjudicación.

Primero: Disolución de la comunidad de bienes

Cuando el matrimonio se encuentre en el régimen económico de separación de bienes ya que la disolución de una comunidad de bienes formada por cónyuges en régimen económico de separación de bienes no tiene ninguna especialidad con respecto a la disolución de comunidades de bienes; tributará por actos jurídicos documentados y la base imponible estará constituida por la cantidad o cosa valuable, que debe ser el valor de la comunidad de bienes que se disuelve, en el caso planteado será el valor real de los dos inmuebles, siendo sujeto pasivo el adquirente de los bienes inmuebles, es decir la ex mujer del consultante.

Segundo: Exceso de adjudicación

Aunque la operación se haya realizado en dos escrituras la comunidad de bienes es única y el exceso de adjudicación que se produce estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas pues, en este caso, nos encontramos ante un exceso de adjudicación evitable en los términos que resultan del artículo 1.062 del Código Civil, ya que la indivisibilidad de los bienes se debe dar en el conjunto de los bienes que ostenta la comunidad, no en cada bien por separado y en la disolución de la comunidad de bienes que estaba formada por dos inmuebles se adjudican los dos a la ex esposa, pudiendo asignarse uno a cada cónyuge, y compensar en metálico al otro el cónyuge que saliera beneficiado en el reparto.

EXPEDIENTES DE DOMINIO

Reanudación del tracto sucesivo. *(S.T.S.J. de Extremadura, 21 de junio de 2011)*

El contribuyente considera que no puede gravarse la declaración de dominio contenida en un Auto dictado por el Juzgado de Primera Instancia, dentro de un expediente de dominio de reanudación del tracto sucesivo, cuando anteriormente había sido abonada la cuota por la transmisión de una finca urbana que se formalizó escritura pública. La Administración tributaria considera que no estamos ante el mismo hecho imponible sino ante dos transmisiones patrimoniales onerosas sujetas al Impuesto.

Para la Sala, es evidente que todo expediente de dominio facilita una documentación que permite el acceso al Registro de la Propiedad de las fincas objeto de aquél. Desde esta perspectiva, no hay lugar a distinguir entre los diferentes expedientes de dominio. No puede negarse, sin embargo, que hay unos expedientes de dominio que suplen el título de la transmisión previa, y, otros, que no suplen dicho título. En unos casos ese título transmisivo existe, no está en discusión

y su realidad material se encuentra probada. En otros, no existe este título. Siendo esto así, el tenor literal del artículo 7,2,C) del Real Decreto Legislativo 1/1993, demuestra que se sujetan a gravamen exclusivamente los expedientes de dominio que suplan el título de la transmisión, quedando fuera de la órbita del precepto los expedientes de dominio cuyo título transmisivo no sea suplido por ellos. Supuesto en el que nos encontramos donde el expediente de dominio tramitado por el comprador permite el acceso de la finca al Registro de la Propiedad pero la transmisión no queda suplida por el expediente sino que tuvo lugar en el anterior contrato de compraventa, por lo que no puede gravarse dos veces la misma transmisión.

BASE EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Fondo de reversión en una concesión administrativa de suministro de gas canalizado para uso doméstico. *(S.T.S. 26 de octubre de 2011)*

El problema debatido es sobre la base que debe conformar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en concesiones sujetas a reversión y sin canon. La tesis de la Administración fija dicha base en el importe del fondo de reversión al final de la concesión, en tanto que la recurrente estima que ese valor debe ser el del inicio de la concesión y el inicio de la constitución del fondo.

En las concesiones administrativas lo habitual es que el concesionario se obligue a revertir activos y estos activos deben amortizarse como cualquier otro elemento del inmovilizado, habrá que averiguar el valor de ese activo una vez amortizado a lo largo de la vida de la concesión. Si queda pendiente de amortizar algo esa pérdida que se ocasiona en la concesionaria por la devolución a la Administración de los elementos del activo distribuida a lo largo de todo el periodo concesional es el fondo de reversión. En definitiva lo esencial es averiguar el valor del activo una vez amortizado, esto es el valor neto contable de los activos al momento de la reversión y no el valor a nuevo de las mismas, que es lo mismo que ahora recoge el vigente texto, al cuantificar el valor mediante la amortización de un porcentaje determinado en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La concesión constituida carece de valor en el momento de su constitución, pues lo que se concede es un servicio público cuyo funcionamiento depende de la realización de actividades cuyos elementos han de ser exigidos, creados y configurados, al menos, en su mayor parte, por el concesionario.

FIANZAS

Constitución de fianza en la subrogación de préstamo hipotecario. *(S.T.S.J. Comunidad Valenciana, 14 de abril de 2011)*

La cuestión jurídica suscitada, versa sobre una escritura pública de constitución de fianza, en la subrogación de préstamo hipotecario como consecuencia de la compraventa de un inmueble.

La Generalitat valenciana alega que la subrogación y modificación del prestamo mediante fianza queda sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas puesto que faltaría el requisito de simultaneidad exigido en el artículo 25 del RITP.

Para la sala para que existiera la simultaneidad exigida por el citado artículo sería necesario que se hubiese producido una novación contractual que efectivamente se ha producido.

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 impropia 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 (STS 21-3-2002).

Constitución de la fianza. *(S.T.S. 11 de noviembre de 2011)*

El objeto de debate queda centrado en determinar si la constitución de la fianza con ocasión y en el mismo momento y en la misma escritura pública de ampliación del capital del préstamo hipotecario debe tributar o no por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. La Administración recurrente considera que la constitución de fianza es una operación sujeta, puesto que no se da la regla conocida como "tratamiento unitario del préstamo", ya que para ello es imprescindible que la constitución de la fianza sea simultánea con la concesión del préstamo, o al menos, que en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la fianza, sin que sea suficiente la previsión de la mera posibilidad de que se constituya dicha fianza.

Para la Sala, la fianza no se constituyó simultáneamente con el préstamo hipotecario sino en un momento posterior, con ocasión de la ampliación del mismo plasmada en escritura pública. Lo que se pacta entre las partes es aumentar el capital del préstamo inicial, deduciéndose igualmente de ella que el fiador responde no solo por lo que respecta a la parte del capital ampliado sino por el préstamo total. En consecuencia, al tratarse de una fianza constituida con posterioridad al otorgamiento del préstamo hipotecario, y no habiendo acreditado la entidad crediticia, que estuviera prevista tal constitución en dicho otorgamiento, debió quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Para que haya un solo acto liquidable es preciso que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente. Se admite que la garantía se preste con posterioridad si la preveía el título constitutivo del préstamo.

Por otra parte, el afianzamiento ha sido otorgado por un particular, que no consta que actuara en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, a favor de una entidad financiera que, como acreedor afianzado, era el sujeto pasivo obligado al pago del ITP a título de contribuyente, no el constituyente de la fianza. Cuando la fianza, no simultánea a la constitución del préstamo, la constituye una persona física, que no es empresario o profesional en desarrollo de su actividad, la operación quedará gravada por ITP y AJD.

TRANSMISIÓN DE VALORES INMOBILIARIOS

Tributación en el ITPAJD de la operación de compraventa del usufructo de acciones. *(Consulta nº V2863-11 de 2 de diciembre de 2011 de la DGT)*

La transmisión del derecho real de usufructo sobre unas acciones efectuada por quien no tiene la consideración de empresario o profesional, dado que no constituye una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, si bien estará exenta en el caso de no incurrir en el supuesto del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y compatibilidad con la Directiva relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. *(S.T.S. 18 de octubre de 2011)*

Como consecuencia de un recurso de casación, donde el motivo de controversia versa sobre el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, la Sala, para atender la solicitud de la recurrente, acordó, por Auto, interesar el pronunciamiento prejudicial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en relación con la existencia de un posible conflicto entre el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores y los

artículos 11 y 12 de la antigua Directiva 69/335/ CEE, relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, sobre si los Estados miembros podían establecer medidas destinadas a evitar la transmisión de bienes inmuebles mediante la interposición de figuras societarias, con independencia del ánimo antielusorio, afectando, en consecuencia, también a las transmisiones de valores aunque no se hubiera buscado tal interposición para eludir la tributación, y, en cualquier caso, si la norma resultaba aplicable también a la transmisión de valores de entidades que desarrollaban una actividad económica y los inmuebles estaban afectos a la misma.

Pues bien, para la Sala, ante la respuesta dada por el Tribunal de Justicia, estima que el artículo 108.2 no da opción alguna a la posibilidad de valorar la concurrencia o no del ánimo tendencial de encubrir una transmisión de inmuebles a través de una operación de adquisición de valores mobiliarios, al prever la aplicación del gravamen del Impuesto sobre Transmisiones a toda clase de operaciones de valores mobiliarios que cumplan las dos circunstancias previstas.

Por otra parte, también expresa el Tribunal que la normativa comunitaria no distingue entre sociedades patrimoniales y sociedades que desarrollan una actividad económica, por lo que hay que entender que, en principio, la Ley no excluye de gravamen las transmisiones de valores que denotan la transmisión de un negocio en funcionamiento. Podrá achacarse a la norma controvertida que, constituyendo, conforme a la legislación sobre el IVA: el hecho imponible cualquier entrega o prestación de servicios, sea habitual u ocasional, que realicen los empresarios y los profesionales, y aunque se encuentre exenta la transmisión de valores o participaciones, no efectúe distinción alguna en función de los sujetos intervinientes de la transmisión, haciendo abstracción, por tanto, de la posible condición de sujeto pasivo del IVA del transmitente.

Asimismo podrá mantenerse que la sujeción al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exige que se cumplan los requisitos generales contenidos en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto, que no pueden concurrir en las operaciones realizadas por los sujetos pasivos del IVA, sino cuando la operación esté exenta, y no se den los presupuestos que hacen posible en estos casos la renuncia a la exención.

Artículo108 de la Ley del Mercado de Valores. Porcentaje de participación. Tribunal Supremo. *(S.T.S. 18 de octubre de 2011)*

Una sociedad anónima se constituye, siendo suscrito su capital en un 50% por una mercantil, 1% una persona física y un 49% otra persona física. Posteriormente se amplió el capital suscribiendo la mercantil la mitad de la ampliación y la otra mitad el tenedor del 49% del capital. Posteriormente, mediante escritura pública, la mercantil adquiere del tenedor del 49%, el 0,49% del capital. Se autoliquidó por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la que se declaraba una base imponible que correspondía al valor total del patrimonio inmobiliario de la sociedad, ingresando la cuota correspondiente, si bien se hacía constar que se practicaba con carácter cautelar, al entender que la transmisión estaba exenta de acuerdo con el artículo 108.1 de la Ley del Mercado de Valores. Posteriormente, se solicitó la práctica de liquidación definitiva y que se procediera a la devolución de la cantidad ingresada, alegando la aplicación de la exención prevista en el art. 108.1, solicitud que fue denegada, practicando la Administración tributaria liquidación complementaria en concepto de recargo de mora.

Se interpuso recurso de casación por infracción del artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores, y de la jurisprudencia relativa al mismo (constituida por la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Abril de 2004). Considera la

recurrente que la aplicación de dicho precepto y la sentencia invocada, permiten interpretar que la base imponible de la operación debería ser la parte del valor de los bienes inmuebles proporcional a los títulos objeto de la transmisión, determinante del control de la sociedad propietaria de dichos inmuebles.

Para la Sala, procede aceptar este motivo pues la interpretación que defiende la recurrente ha sido consolidada por la jurisprudencia. Por tanto, debe entenderse que la base imponible en la transmisión de las acciones de la sociedad debía estar constituida por el resultado de aplicar al valor total declarado de los bienes inmuebles que integraban el activo de dicha entidad, el porcentaje de participación social adquirido de la persona física por la entidad mercantil (0,49%).

EXENCIONES SUBJETIVAS

Exención subjetiva a un Colegio profesional. *(S.T.S. 21 de noviembre de 2011)*

La cuestión versa sobre la procedencia de la exención subjetiva a un Colegio profesional, prevista en el artículo 45.1.A) a) del RDL 1/1993, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Los Colegios profesionales no pueden ser calificados como Administración Pública Institucional, al formar parte de la llamada Administración Corporativa, por lo que no les alcanza la exención subjetiva controvertida. La interpretación restringida, que reserva la exención subjetiva a los entes públicos de base fundacional, parece dotar de sentido a la mención que se hace en el art. 45.I.A.a), en virtud de lo cual se otorga exención a "sus establecimientos de beneficencia, cultura, seguridad social, docentes o de fines científicos."

EXENCIONES OBJETIVAS

Aportación de terrenos a las Juntas de Compensación mediante expropiación forzosa. *(S.T.S.J. de Madrid, 10 de marzo de 2011)*

La cuestión objeto de debate, se trata de determinar si la aportación de terrenos a las Juntas de Compensación por la institución de la expropiación forzosa, está exenta del pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en virtud de la exención prevista en el artículo 159.4 del Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio. La discusión entre las partes se centra básicamente en determinar si dicho precepto estaba o no en vigor en la fecha en que tuvo lugar la referida expropiación, año 2003.

Para la Sala, no es posible que pueda aplicarse una exención recogida en una norma especial que estaba ya derogada en el año 1980, por la Ley de 21 de junio de 1980 reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y que incorrectamente se reintrodujo en el Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992 que como tal texto refundido es inhábil para innovar el ordenamiento, razón por la que la pretendida conservación de la norma acordada en la disposición derogatoria única de la Ley 6/1998 deviene imposible.

Por otra parte, la Sala no considera procedente ampararse en el artículo 45 de la Ley de Expropiación Forzosa para justificar la aplicación de la exención analizada. El pago del precio que es percibido por el expropiado no se grava, sino la adquisición del bien objeto de expropiación por el beneficiario de esta.

Tampoco se admite la exención subjetiva que reclama el recurrente apoyándose en el articulo 45.A.a) del TR del ITP y AJD, puesto que la Junta de Compensación no encaja en la exención subjetiva referida ya que, según el artículo 108 de la Ley 9/2001, de 17 de julio, del Suelo de la Comunidad de Madrid, tiene la consideración de ente corporativo de Derecho público y no de Administración Institucional.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

CONSTITUCIÓN Y AUMENTO DE CAPITAL

Constitución de una sociedad y aportación de participaciones sociales. *(S.T.S.J. de Valencia, 18 de mayo de 2011)*

Se constituye una sociedad limitada mediante la suscripción de capital social, realizando los socios aportaciones no dinerarias de participaciones sociales (el 100%) de otras dos sociedades, declarándose la operación como exenta del ITPyAJD, modalidad operaciones societarias, en aplicación del artículo 45.1-B) del RDL 1/1993, por tratarse de un canje de valores. La Administración tributaria procedió a liquidar la citada operación sin admitir la exención.

Para la Sala tratándose de una operación en la que se constituye una nueva sociedad mediante aportaciones del capital íntegro de otras dos sociedades, estaremos ante un posible canje de acciones, que permite que la nueva sociedad controle el 100% de las otras dos. Sin embargo, con la normativa legal y reglamentariamente vigente en el momento de los hechos, difícilmente permite obtener los beneficios fiscales pretendidos, pues no estamos ante un canje de valores, que requiere la preexistencia de dos o más sociedades, sino ante la constitución de una nueva sociedad mediante participaciones no dinerarias de otras dos.

Ampliación de capital mediante compensación de créditos. *(S.T.S. 3 de noviembre de 2011)*

Mantiene el recurrente que la ampliación de capital suscrita mediante la compensación de un crédito del que era titular la mercantil estaba sujeta y no exenta del ITP y AJD.

La norma mercantil regula el aumento de capital, distinguiendo claramente entre aportaciones dinerarias, no dinerarias, y de forma individual la compensación de créditos. Ante el silencio de la normativa fiscal para definir qué ha de entenderse por aportación no dineraria, lo propio es acudir a la rama del ordenamiento jurídico del que procede el término, esto es la legislación mercantil, que al regular el aumento de capital distingue varias categorías, y entre ellas cabe diferenciar las aportaciones no dinerarias de la compensación de créditos, que junto a las aportaciones no dinerarias como contravalor de capital regulada en el art. 155, regula las aportaciones dinerarias, art. 154 del mismo Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en el art. 156 regula las ampliaciones de capital por compensación de créditos.

No se halla exenta del ITP y AJD la ampliación de capital de la mercantil suscrita a través de la aportación consistente en un derecho de crédito.

Subsanación de una escritura en la que se aportaban fincas para una ampliación de capital. *(S.T.S.J. de Murcia, 17 de junio de 2011)*

En escritura pública se procedió a una ampliación de capital, pero se cometió un error al realizar la aportación de las fincas objeto de ampliación. Se subsana el error padecido en la ampliación de capital, retirando varias fincas y concretando cuales son las fincas que efectivamente integran la aportación de la ampliación de capital.

Para la Sala, sobre estas bases, no entiende que las operaciones descritas integren un solo acto que deba constituir un solo hecho imponible, ni que concurran los requisitos

previstos normativamente para que pueda disfrutarse de la exención invocada por la actora, puesto que falta el presupuesto esencial de concurrencia de vicio de inexistencia o nulidad.

Existieron dos hechos imponibles, ambos sujetos y no exentos, debiendo tenerse presente respecto a las rectificaciones y declaraciones de anulación realizadas por los socios que el artículo 57.5 del Texto Refundido, establece que si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del Impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación.

OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Aportación no dineraria de rama de actividad. *(Consulta nº V2619-11 de 3 de noviembre de 2011 de la DGT)*

Si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de restructuración, en este caso, por el concepto de aportación no dineraria de rama de actividad, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto. En caso contrario, la ampliación de capital de la sociedad A estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de capital, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre. En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

En definitiva, tanto si la aportación del consultante a la sociedad A constituye una rama de actividad como si no, no tributará efectivamente en el ITPAJD; en el primer caso, por estar no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y exenta de las otras dos modalidades; y en el segundo, porque si bien la aportación estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital, estará exenta de dicha modalidad y no sujeta a las otras dos.

Aportaciones no dinerarias de rama de actividad. *(S.T.S. 22 de diciembre de 2011)*

La Administración interpone recurso de casación invocando la infracción del art. 45.I.B.10) del Real Decreto-Legislativo 1/1993, en relación con los arts. 97, 108 y 110 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y el art. 23 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Sostiene que el artículo 45.1.B) 10 de la Ley sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que, están exentas las operaciones societarias las aportaciones no dinerarias de rama de actividad, reguladas en la Ley 43/1995, vigente en el momento de devengo del hecho imponible. El artículo 110.2 de esta última, según la redacción originaria que es la aplicable, cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria.

Para la Sala, la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, pretendió que el sistema fiscal no fuera un obstáculo a las operaciones de reestructuración de las empresas, y en el que se incorporaron las operaciones de aportación no dineraria. El artículo 108.1 no queda aislado dentro del conjunto normativo, sino plenamente insertado dentro del mismo, pues dispone que, "el régimen previsto en el pre-

sente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo, a las aportaciones no dinerarias", por lo que ninguna razón hay para excluir la aplicación del artículo 110.2 que, no es sino una norma de cierre de aquél y desde luego forma parte del Capítulo VIII del Título VIII. De esta forma, no se produce el absurdo que sería aplicar el artículo 110.2 al caso de aportación de rama de actividad, que es un supuesto complejo de aportación no dineraria, esto es, de elementos patrimoniales que constituyan una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica y no aplicarlo al supuesto más sencillo de mera aportación dineraria.

No se trata de utilizar la analogía, que no estaría prohibida en el presente caso por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria. Se trata de aplicar a las aportaciones dinerarias todo el régimen de diferimiento del Capítulo VIII, del Título VIII, de la Ley 43/1995, incluida la norma especial del artículo 110.2 de la misma. Por tal razón, en la Sentencia de esta Sala de 12 de mayo de 2011 (recurso de casación número 2040/2009), en un caso también de aportación no dineraria, dando por supuesto la aplicación del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, se señaló que, "si la Inspección no detectó fraude, no es aceptable que se alegue la posibilidad del mismo como mera hipótesis". Así pues, partiendo de que resulta aplicable también a las aportaciones no dinerarias el régimen del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, la redacción que efectivamente, ha de tenerse en cuenta es la contenida como original en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995. En dicha redacción no se encuentra la referencia a la ausencia de motivos válidos, pero dicha exigencia viene impuesta no ya solo por la Directiva, sino por el propio conjunto del sistema que solo prevé el régimen de diferimiento (al que se somete la aportación no dineraria aislada) cuando se cumpla el objetivo de facilitar una reestructuración empresarial o de racionalización de actividades.

Canje de valores. *(Consulta nº V2736-11 de 17 de noviembre de 2011 de la DGT)*

Las operaciones que tengan la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de canje de valores, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto. En caso contrario, la constitución de una nueva sociedad estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedad, si bien estaría exenta del impuesto. En este último caso, la sujeción de tal operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

La obtención del control de una sociedad cuyo activo está compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles sitos en territorio nacional mediante la adquisición de valores en el mercado secundario no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 108.2.b) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, para el devengo del gravamen.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

Igualación de rango hipotecario. Base imponible. *(S.T.S.J. de Murcia de 30 de junio de 2011)*

La igualación de rango es un derecho evaluable económicamente en la medida que, en caso de ejecución, la hipoteca que ha mejorado de rango obtiene una preferencia para el cobro con la que antes no contaba, por cuanto en el sistema registral español rige el principio de prioridad con arreglo al cual el orden de presentación en el Registro de los derechos reales les atribuye la prelación de grado o mejor derecho a favor de aquéllos que fueron presentados en el Registro en primer lugar.

Teniendo en cuenta que, antes de la igualación de rango hipotecario, la segunda hipoteca tenía el obstáculo de la primera en caso de ejecución y que, como consecuencia de la igualación, este obstáculo desaparece, dado que las dos pueden concurrir en condiciones de igualdad, así como que la que antes era segunda no se ve perjudicada nunca por la primera, resulta más adecuado estimar como base imponible la primera hipoteca, en atención a la ventaja económica que se produce por la segunda hipoteca, a resultas de la desaparición del obstáculo que suponía la primera, argumentación mantenida por el TSJ de las Islas Canarias en sentencia de 14-06-2006, por el TSJ de Cataluña en sentencias de 21 y 23 de diciembre de 2004, y de 10 de julio de 2008, y por el TSJ de Aragón en sentencia de 16 de mayo de 2007. Esta afirmación se realiza en consideración al beneficio obtenido por el pacto contenido en la escritura de préstamo hipotecario por el que se acuerda igualar el rango de distintas escrituras.

La introducción de la norma en cuanto a la base imponible con efectos desde 1 de enero de 2003 no tiene carácter constitutivo sino declarativo.

Igualdad y posposición de rango hipotecario. *(S.T.S.J. de Madrid, 3 de marzo de 2011)*

El motivo de controversia se centra en si una escritura de préstamo hipotecario en la que se constituyó hipoteca a favor de la actora, en igualdad de rango de otra hipoteca anterior, resulta un acto sujeto al impuesto.

Aunque es cierto que el rango carece por sí mismo de valor patrimonial, sin embargo su alteración tiene contenido y consecuencias económicas, y por ello está sujeto al impuesto.

Si una cláusula establece la prioridad del rango de la hipoteca que garantiza el préstamo constituido, queda supeditada a la desaparición de las cargas preexistentes, en especial de la cancelación de otras hipotecas anteriormente inscritas. Dicha adquisición de rango hipotecario sucedería, no por la voluntad de las partes intervinientes en el otorgamiento de esta escritura, sino por el simple juego de los principios contenidos en las normas jurídicas y, particularmente, de las normas hipotecarias. No se produce, pues, en puridad, un verdadero negocio jurídico de posposición de rango hipotecario.

Si es necesario que se cancelen las cargas previas para que la nueva hipoteca tenga rango de primera, las anteriores deberán haberse extinguido. Lógicamente, cuando se cancelan las cargas previas a una nueva hipoteca, esta última, por la mera operatividad del principio de prioridad registral adquiere prevalencia sobre las que se pueden inscribir posteriormente. Pero entonces no se

da un verdadero negocio jurídico de posposición de rango. Cuando se ejecuta una hipoteca de mejor rango, las demás se extinguen y sus titulares han de cobrar sobre la parte del precio que exceda a la satisfacción de la primera, si la hay.

Sin embargo, en el caso presente se supedita la denominada "prioridad" a que las anteriores ya se hayan extinguido. Por ello y aun cuando la parte hipotecante se compromete y obliga a responder en caso de que por no haberse cancelado las cargas previas, la hipoteca no pueda llagar a adquirir el primer rango registral, no se produce un auténtico negocio de posposición de rango hipotecario, razón por la cual no se produce el hecho imponible del impuesto.

Escritura de modificación de préstamo hipotecario. *(Consulta nº V2966-11 de 20 de diciembre de 2011 de la DGT)*

La escritura pública en que se formalice la modificación de un préstamo hipotecario para incluir exclusivamente una cláusula o pacto denominado "Venta extrajudicial de los bienes hipotecados", consistente en pactar que en caso de incumplimiento de la obligación garantizada "la Entidad" podrá también reclamar el crédito y cuantos derechos del mismo a su favor dimanen, mediante la venta extrajudicial de los bienes hipotecados, no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por no tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Escritura de novación de una cuenta de crédito con garantía hipotecaria. *(Consulta nº V3062-11 de 26 de diciembre de 2011 de la DGT)*

Se produce la modificación del calendario de rebajas de los límites de disposición, trasladando la amortización de dichos importes al vencimiento de la cuenta de crédito.

Las escrituras públicas que documentan la novación de un crédito hipotecario otorgado por una entidad financiera cumplen el primer requisito y el cuarto del artículo 31.2 del TRITPAJD, sin duda alguna. La cuestión estriba en determinar si cumplen los requisitos tercero (la calidad de la escritura pública de ser inscribible en el Registro de la Propiedad) y el segundo (la condición de ser valuable el contenido del documento).

Pues bien, a este respecto no cabe sino indicar que cumplirán el requisito de ser inscribibles aquellos documentos a los que la legislación hipotecaria confiera tal condición. En este sentido, parece que se cumple tal requisito ya que el artículo 144 de la Ley Hipotecaria incluye a la novación del contrato primitivo como uno de los convenios inter partes susceptibles de ser inscritos cuando dispone que "Todo hecho o convenio entre las partes, que pueda modificar o destruir la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, como el pago, la compensación, la espera, el pacto o promesa de no pedir, la novación del contrato primitivo y la transacción o compromiso, no surtirá efecto contra tercero, como no se haga constar en el Registro por medio de una inscripción nueva, de una cancelación total o parcial o de una nota marginal, según los casos.".

En desarrollo del precepto transcrito, el artículo 240 del Reglamento Hipotecario determina que "Conforme a lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley, cuando el hecho o el convenio entre las partes produzca novación total o parcial del contrato inscrito, se extenderá una nueva inscripción y se cancelará la precedente. Cuando dé lugar a la resolución e ineficacia del mismo contrato, en todo o en parte, se extenderá una cancelación total o parcial, y, cuando tenga por objeto llevar a efecto un contrato inscrito pendiente de condiciones suspensivas, se extenderá una nota marginal. También podrá hacerse constar por nota al margen de la inscripción hipotecaria el pago de parte de la deuda cuando no proceda la cancelación parcial."

Por último, el segundo requisito, la condición de que el contenido sea valuable, parece que se cumplirá en todos los inscribibles, pues si son inscribibles los documentos que modifiquen la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, no cabe duda de que tales documentos serán valuables en

tanto en cuanto documentan el importe de una obligación o capital que se garantiza. A este respecto, el artículo 30 del TR-LITPAJD establece que: "1. en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamo con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.".

La base imponible estará constituida por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el crédito hipotecario que se ha novado, sin que sea posible aplicar la exención recogida en el artículo 45.I.C) del texto refundido que establece que "Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones: 24.ª (publicado erróneamente como 23ª) La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.".

A este respecto, el artículo 9 de la citada Ley 2/1994, en la redacción actual, dada por el artículo 10.2 de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, dispone que "Estarán exentas en la modalidad gradual de "Actos Jurídicos Documentados" las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas.".

No resultará aplicable la exención regulada en dicho artículo a la escritura notarial que documente la novación de un crédito

Acta notarial por la que se procede a la entrega de unas viviendas al donatario. *(Consulta nº V2695-11 de 11 de noviembre de 2011 de la DGT)*

Con carácter previo se había realizado la donación del derecho de crédito sobre la edificación en construcción, por haberse entregado las viviendas por el promotor al donante.

La primera copia de una escritura o acta notarial estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, cuando concurran los siguientes requisitos:

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

En cuanto al tercero de los requisitos, el contenido valuable, parece que es un acta complementaria o de ratificación de la citada escritura de donación de derechos de crédito por la que el consultante ya tributó por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dicha ratificación o aclaración de la anterior donación no tiene ningún contenido valuable por lo que al no cumplir uno de los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido no estará sujeto al concepto de actos jurídicos documentados.

hipotecario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), que establece que "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales" y el citado artículo se refiere al supuesto de préstamos hipotecarios por lo que no se puede extender a las cuentas de crédito hipotecario

EXENCIONES: VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL

Exenciones aplicables a las viviendas protegidas. *(Consulta nº V2872-11 de 12 de diciembre de 2011 de la DGT)*

Conforme al precepto transcrito, para la determinación de los beneficios fiscales aplicables a las llamadas "viviendas de precio concertado" sometidas a la normativa propia de las Comunidades Autónomas, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del apartado 12 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, es decir, que deberá analizarse si, en las referidas viviendas, los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no exceden de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial, pues tal es el requisito exigido por el precepto para que las exenciones reguladas en el apartado 12 del artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD resulten aplicables a las viviendas de precio concertado, en su condición de viviendas de protección pública, que «dimanan de la legislación propia de las Comunidades Autónomas».

En síntesis, cabe señalar que la aplicación de la exención regulada en el artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD a viviendas para la venta construidas al amparo de la normativa de una Comunidad Autónoma está condicionada a la concurrencia de dos requisitos:

- Primero: Tratarse de viviendas con protección pública que dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas.
- Segundo: Que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.

Computo del plazo de prescripción desde la calificación provisional de viviendas de protección públicas. *(S.T.S.J. de Valencia, 23 de junio de 2011)*

La cuestión a dirimir es si, resulta aplicable la doctrina jurisprudencial del TS a las viviendas libres, es decir al porcentaje de la escritura publica de agrupación de fincas para la construcción de viviendas libres, siendo conocedora la administración desde la concesión de la calificación provisional el porcentaje de viviendas destinadas a la promoción pública y las viviendas libres.

Entiende la Sala que aplicando la doctrina sentada por el TS, llegamos a una solución jurídica distinta de la mantenida por la administración. En aquella sentencia se argumenta el considerar como dies ad quo para el cómputo del plazo prescriptivo, el transcurso de los tres años y treinta días desde la concesión de la exención en que la Administración pendiente de que aquélla presentase la Cédula de Calificación, no puede entenderse que la misma se ha desentendido de algo que luego la perjudica a efectos prescriptivos. Por eso, cuando el ejercicio del derecho liquidatorio no es obligatorio, o no puede materializarse, durante esos 3 años, es obvio que los mismos no pueden tenerse en cuenta para el cómputo de los 4 años; supuesto que no resulta aplicable a las viviendas libres respecto de las cuales nunca se obtuvo una exención y mucho menos esta se encontraba condicionada a la obtención de la calificación definitiva. La Administración era conocedora, cuando se concedió la calificación provisional, el porcentaje de viviendas destinadas a promoción pública y las destinadas a viviendas libres, siendo esta la fecha en que debe considerarse empieza a correr el plazo prescriptivo de los cuatro años para la liquidación del impuesto respecto al otorgamiento del préstamo para la adquisición o construcción de estas últimas.

CUESTIONES COMUNES

PROCEDIMIENTO

Paralización de las actuaciones inspectoras. *(S.T.S. 3 de noviembre de 2011)*

El motivo de controversia trata sobre la paralización de las actuaciones de inspección, toda vez que entre la fecha de formalización del Acta de disconformidad y el Acuerdo de liquidación transcurrieron más de seis meses.

La doctrina que sobre la materia ha sentado el Tribunal Supremo en numerosos pronunciamientos ha resuelto dicha cuestión, en el sentido de que el escrito de alegaciones aun no siendo un acto que por sí mismo interrumpa la prescripción, lo cierto es que, tanto en el caso de que se presente escrito de alegaciones al acta, como en aquellos en los que el obligado tributario no las formule en el plazo concedido se detiene el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa.

Por lo tanto, si bien es cierto que entre la formalización del Acta de disconformidad y la notificación del Acuerdo de liquidación transcurrieron más de seis meses, no lo es menos que no existió paralización de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación durante el referido plazo, pues el trámite de alegaciones produjo el efecto indicado.

Intereses de demora en una liquidación administrativa. *(S.T.S.J. de Madrid, 3 de marzo de 2011)*

La Sala alude a la STS de 17 de diciembre de 2002 que señala que, en la declaración administrativa el contribuyente está obligado a declarar los hechos y a valorarlos, si es el caso, pero no a practicar la liquidación. En este procedimiento, la obligación tributaria ha nacido "ex lege", por la realización del hecho imponible, pero la obligación no es líquida, exigible y vencida hasta que la Administración Tributaria practica la necesaria y correspondiente liquidación y la notifica, de manera que la mora se producirá cuando vencido el plazo voluntario de ingreso de la liquidación administrativa, éste no se produzca.

Si el contribuyente ha sido veraz en la declaración de los hechos, es claro que no es procedente exigir intereses de demora por el tiempo que tarde la Administración Tributaria en practicar la correspondiente liquidación.

Cómputo de intereses de demora. Tribunal Superior de Justicia de Madrid. *(Sentencia de 3 de marzo de 2011)*

La cuestión litigiosa versa sobre si son procedentes intereses de demora desde la fecha de la liquidación anulada por el TEAR hasta la nueva liquidación, o bien tales intereses son improcedentes.

La Sala entiende que cuando existe un régimen opcional, si el contribuyente declara los hechos correctamente, los valora acertadamente, aplicando alguno de los medios de comprobación, contemplados y admitidos en la Ley General Tributaria y practica la correspondiente autoliquidación, pero la Administración entiende, de conformidad con una pura y simple diferencia interpretativa, que debe corregir dicha autoliquidación, no cabe exigir intereses de demora, porque tanto se siga el procedimiento de declaración administrativa, como el de declaración-autoliquidación, el tiempo que transcurra hasta la liquidación, en el primer caso, o hasta la liquidación provisional de rectificación en el segundo, ha de conceptuarse como supuesto similar al de "mora accipiendi", concepto este admitido respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En conclusión, en este caso concreto y dadas las circunstancias que concurren no procede liquidar a la contribuyente intereses de demora, por el período que media desde la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidada hasta la liquidación provisional que ahora se anula, ni tampoco desde esta fecha hasta aquella en que se practique la nueva liquidación.

Recargo por presentación extemporánea. *(S.T.S.J. de Galicia, 30 de junio de 2011)*

La cuestión en torno a la que gira el presente procedimiento se centra en determinar la procedencia o improcedencia del recargo del 20% por presentación fuera de plazo de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte de la recurrente.

En el presente caso, la tía del causante, la demandante, conocía su condición de heredera ab intestato junto con su hermano, habiéndose producido la vocación hereditaria desde el mismo momento del fallecimiento de su sobrino y ello con independencia de la posterior declaración contenida en un auto del juzgado de primera instancia, por lo que no le es aplicable el supuesto de dos herederos testamentarios que desconocían esta circunstancia (no siéndolo ab intestato) hasta la posterior protocolización de un testamento ológrafo. Siendo procedente la aplicación de referido recargo.

DESLINDE IVA-TPO

TRANSMISIÓN MEDIANTE SUBASTA

Adjudicación de una vivienda por la promotora en virtud de subasta judicial a una entidad financiera. *(Consulta nº V2848-11 de 1 de diciembre de 2011 de la DGT)*

La promotora transmitente tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y la vivienda objeto de consulta se entiende afectada a una actividad empresarial o profesional por lo que su transmisión estará sujeta al citado Impuesto.

No obstante lo anterior, la adjudicación de la vivienda podría resultar exenta del tributo en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992:

- Si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. Las entregas de una edificación en construcción o no terminada estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realicen por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial.
- Si por el contrario lo que se transmite en virtud de pública subasta es una edificación terminada, como parece ser el caso, cabe plantearse si se trata de una primera o segunda entrega. Para que se trate de una primera entrega a efectos del Impuesto es necesario:
  1. Que la edificación se entregue por el promotor.
  2. Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente 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.
  3. Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

En la medida en que se cumplan los presupuestos anteriores, la operación se calificará como primera entrega de la vivienda adjudicada y, por consiguiente, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, la adjudicación estará sujeta y exenta del referido Impuesto sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP- AJD.

SEGUNDA ENTREGA

Donación de plazas de garaje que explotan en arrendamiento sus hijos. *(Consulta nº V2921-11 de 16 de diciembre de 2011 de la DGT)*

La donación tendrá la consideración de autoconsumo sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, dado que los consultantes han explotado en arrendamiento las plazas de garaje que van a ser objeto de transmisión durante un plazo superior a dos años, la entrega que realicen a sus hijos estará exenta del IVA.

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

Concesión de la construcción y explotación de un estacionamiento subterráneo. Transmisión de las plazas de garaje. *(S.T.S. 28 de noviembre de 2011)*

Un Ayuntamiento formaliza escritura pública con una empresa para la adjudicación de la concesión de la construcción y explotación de un estacionamiento subterráneo para vehículos. La concesión se otorgaba por un plazo de 75 años. El uso para aparcamiento de vehículos se efectuaba en régimen de cesión temporal. La concesión recaía sobre el espacio urbano de dominio y uso público titularidad del Ayuntamiento. Posteriormente, el Ayuntamiento determinó sustituir el régimen de cesión temporal por el de propiedad plena. Al efecto, se decidió proceder a la extinción anticipada del contrato de concesión de forma convenida, habilitan-

Tributación por IVA de la aportación de terrenos a las Juntas de Compensación mediante expropiación forzosa. *(S.T.S.J. de Madrid, 10 de marzo de 2011)*

El recurrente alega que la aportación de terrenos a la Junta de Compensación a través de la expropiación forzosa, sea considerada como una operación que está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo dispuesto en el articulo 8.2.3º en relación con el articulo 20.20º.a) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto que los terrenos expropiados fueron incluidos en un ámbito urbanístico. Situación esta que, según la recurrente, concurre porque se había iniciado ya con anterioridad a la referida expropiación la urbanización del sector o unidad de actuación.

Para la Sala, no es posible aceptar la pretensión formulada por la entidad recurrente dado que parte de un hecho incierto, y es que para que la referida operación pueda estar sujeta al IVA es necesario que los terrenos afectados estén en curso de urbanización pero en virtud de actuaciones realizadas por los transmitentes, en este caso los expropiados, que son quienes han de tener la condición de empresarios y no la Junta de Compensación como quiere hace ver la recurrente.

De tal modo que si los transmitentes son particulares, como es el caso, pues no se ha demostrado lo contrario, dichas entregas de bienes no puede entenderse que queden sujetas al pago del IVA pues, para que ello pudiera ser así, deberíamos estar ante la entrega de terrenos a la junta de compensación por parte de empresarios y que, además, dichos terrenos formasen parte de su actividad empresarial.

do al concesionario para enajenar las plazas de aparcamiento a quienes desearan adquirir su propiedad. Para la Administración tributaria, la venta de las plazas de aparcamiento debía entenderse realizada por la citada mercantil una vez el Ayuntamiento le había transmitido la propiedad plena de las mismas, entendiendo que la venta de los aparcamientos por parte del concesionario se realiza previa adquisición de los mismos al Ayuntamiento, por lo que dicha venta debe quedar sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD por tratarse de segundas o ulteriores entregas de edificaciones exentas de IVA. Para la Sala, la venta de las plazas de aparcamiento por parte de la mercantil a los terceros adquirentes constituye, a efectos del IVA y del ITP y AJD, la primera transmisión.

PATRIMONIO EMPRESARIAL

Ampliación de capital por una sociedad mediante la aportación no dineraria de unos inmuebles con toda la infraestructura existente. *(Consulta nº V2656-11 de 7 de noviembre de 2011 de la DGT)*

Los elementos transmitidos suponen una mera cesión de bienes inmuebles y la transmisión de un crédito que no suponen la transmisión de una empresa en funcionamiento, unidad económica autónoma en los términos establecidos en el referido artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia y a falta de otros elementos de prueba, la referida transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, a la transmisión de los bienes inmuebles que pudiera estar, en su caso, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos establecidos en el apartado anterior, podría serle de aplicación la exención contenida en el artículo 20.Uno.22º de la Ley.

Lo anterior, sin perjuicio de la posible renuncia a la aplicación de la exención por parte de la consultante en los términos y con cumplimiento de las condiciones establecidas en el apartado dos del referido artículo 20 de la Ley 37/1992.

Transmisión de un solar por una de las entidades con ocasión del proceso de restructuración. *(Consulta nº V2707-11 de 16 de noviembre de 2011 de la DGT)*

La simple transmisión de un solar no puede acogerse a la no sujeción del artículo 7.1º de la Ley 37/1992. Se trata de una simple cesión de activos que no se acompaña de una mínima estructura organizativa de factores de producción que permita considerar a los elementos transmitidos como una unidad económica autónoma.

Así, la transmisión de un solar es una operación sujeta y no exenta del Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la citada Ley.

Transmisión de un activo inmobiliario por una Unión Temporal de Empresas a un Ayuntamiento y posterior entrega de dicho inmueble por el referido Ayuntamiento. *(Consulta nº V2715-11 de 16 de noviembre de 2011 de la DGT)*

Tanto la transmisión de un activo inmobiliario por la Unión Temporal de Empresas al Ayuntamiento como la posterior entrega de dicho inmueble por el referido Ayuntamiento tienen la consideración de operación empresarial y por ello, en principio, deben quedar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se producen dos transmisiones, cada una de las cuales tendrá su propio régimen de tributación:

- La entrega por la UTE al Ayuntamiento tendrá la consideración de primera entrega a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por cuanto se transmite una promoción de viviendas terminadas por parte del promotor de las mismas. En consecuencia, se trata de una operación sujeta y no exenta del IVA.
- La posterior adjudicación de las viviendas adquiridas por el Ayuntamiento, la calificación es de segunda

entrega de edificaciones, sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de su tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa._

Entrega de una vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra. *(Consulta nº V2893-11 de 14 de diciembre de 2011 de la DGT)*

Dado que dicha entrega tiene la consideración siempre de primera entrega, el arrendamiento con opción de compra será una operación no exenta del IVA.

No ha existido una entrega anterior por el hecho de que el promotor haya afectado al arrendamiento con opción de compra las viviendas inicialmente destinadas a la venta, pues estas operaciones no tienen la consideración de autoconsumo.

Transmisión de una promoción de viviendas, una vez terminadas, a un fondo de inversión, sin que se haya realizado ningún arrendamiento. *(Consulta nº V2981-11 de 21 de diciembre de 2011 de la DGT)*

Se trata de una primera entrega de edificaciones terminadas efectuada por su promotor y, por tanto, la operación estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Una cuestión adicional que debe aclararse, es la interacción del concepto de primera entrega contenido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto con la exclusión de la exención en los arrendamientos con opción de compra contenida en la letra d´) del artículo 20.Uno.23º de la Ley del IVA.

Para determinar si la entrega de una edificación está exenta del Impuesto hay que acudir a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º.

Del tenor literal de este artículo se deduce que el legislador ha querido que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial –por lo menos, dos años- agote la primera entrega, pero, a la vez, ha establecido la cautela de que dicho uso no se compute y, por tanto, no agote la primera entrega cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo claro de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

Ahora bien, debe significarse que el precepto se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de contratos con opción de compra, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega.

Este último aspecto es de gran importancia, ya que es determinante de que por más contratos que se sucedan de arrendamiento con opción de compra, seguirá siendo de aplicación la exclusión de la letra d´) del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, y, por tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumo final del valor añadido de la promoción inicial.

En consecuencia, dado que la entrega de la vivienda por el promotor al arrendatario que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, tiene la consideración siempre de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, el arrendamiento con opción de compra será una operación no exenta del IVA.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

CALIFICACIÓN DE LAS SUCESIONES

Ius delationis. *(S.T.S. 14 de diciembre de 2011)*

El hecho determinante del litigio tiene su origen en la muerte intestada de una persona, cuya única hermana fallece en fecha posterior, dejando dos hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por la hermana con anterioridad a la muerte de su hermano. El problema que se suscita es si al producirse dos hechos sucesorios procede practicar una liquidación por el Impuesto de Sucesiones por cada uno de ellos, solución que es la mantenida en los actos recurridos y en la sentencia impugnada, o, por el contrario, sólo procede una liquidación, la correspondiente a la herencia de la hermana, pero no a la de su hermano, por no haber aquella aceptado ésta.

Para la Sala, tiene plena virtualidad el artículo 1006 del Código Civil, en el que se establece que: "Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", de tal forma que el "ius delationis", es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento.

En el presente supuesto, la hermana tenía ese "ius delationis" desde el momento de la muerte de su hermano, pero al morir ella sin ejercitarlo, lo adquieren "ope legis" sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, se entiende que aquella acepta la herencia de éste, produciéndose su adquisición. La aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante. No existe una sucesión sino dos.

No puede pretenderse que los sobrinos e hijo de sobrino del originario causante hereden su patrimonio, sin que el caudal relicto pase a través de su madre o abuela, pues muriendo ésta con posterioridad a aquél, esa sucesión está excluida, como claramente lo expresa el art. 921 del CC al señalar que en las herencias el pariente más próximo excluye al más remoto.

Desde un punto de vista económico, también se impone la existencia de la dualidad de liquidaciones. En circunstancias normales en la que la hermana hubiera aceptado la herencia antes de su muerte, se habría liquidado el Impuesto de Sucesiones en la herencia de su hermano, cuyo caudal relicto se habría visto disminuido en su importe, por lo que al morir ella sería el montante resultante el que se transmitiría a sus hijos y nieta. No parece lógico que éstos se beneficien en perjuicio de la Hacienda mediante un enriquecimiento que afecta al principio de capacidad contributiva.

Ius delationis. *(S.T.S.J de Andalucía, 11 de octubre de 2011)*

La recurrente heredó de su padre que falleció un año después que su madre. La Administración tributaria liquida el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre una base constituida por el valor de los bienes comunes del matrimonio.

Se alega que el segundo causante, nunca llegó a aceptar ni repudiar la herencia de su esposa, por lo que los bienes de esta han pasado directamente al patrimonio de la recurrente. Considera que no debe procederse a una doble tributación y debe entenderse que heredó directamente del primer causante, invocando para ello que la herencia solo se adquiere mediante la aceptación expresa o tácita, siendo de aplicación el artículo 1006 del Código Civil.

Para la Sala, el derecho que nació al transmitente (el padre) es el de aceptar o repudiar la herencia, pasando a los transmisarios este derecho, conforme al artículo 1006 del Código Civil. Para que los bienes del causante

pasen al transmisario se han de dar dos transmisiones, pues lo lógico hubiera sido que de no fallecer el padre tan tempranamente en relación con la muerte de su esposa, se hubiese producido la aceptación o repudiación de su herencia, sin dar lugar a la problemática ahora planteada. Conforme a las normas reguladoras del impuesto y a los preceptos del Código Civil, el primer llamado adquiere el ius delationis, que pasa a integrar su patrimonio hereditario y el transmisario recibe a través del mismo la herencia del causante, cuyos bienes y derechos han pasado a integrar el caudal de su heredero para así posibilitar que de est, pase al transmisario. Existe una doble transmisión determinante de una doble liquidación.

ADQUISICIÓN POR HERENCIA , LEGADO O TÍTULO SUCESORIO

Adquisición en vida del causante *(Consulta nº V2868-11; 5 de diciembre de 2011 de la DGT).*

Dispone el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987 que uno de los supuestos constitutivos del hecho imponible del Impuesto lo es "la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio" y el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que, entre otros, "son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: …

b) Los contratos o pactos sucesorios".

De esta forma, si con la expresión "herencia en vida" utilizada en el escrito, se quiere hacer referencia a un contrato o pacto sucesorio en el que, con apoyo en el artículo 1056.1 del Código Civil y siempre con respecto a la legítima de los herederos forzosos, se produce una "adquisición en vida del causante" como dice el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, es decir, una transmisión desde ya de los bienes, se devengará el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones "el día en que se cause o celebre dicho acuerdo". Los adquirentes tributarán por el impuesto en función del valor adquirido por cada uno, ya sea respecto de la nuda propiedad o el pleno dominio de la vivienda, con arreglo a la normativa referida a las adquisiciones "mortis causa". Ahora bien, si con la expresión utilizada en el escrito, por el contrario, se alude a una mera distribución y adjudicación de bienes cuya efectividad queda aplazada hasta el fallecimiento del causante, no surtirá efectos hasta que dicha limitación desaparezca, tal y como establece el artículo 24.3 de la Ley 29/1987.

CALIFICACIÓN DE LOS SEGUROS

Procedencia de la Prestación: plan de pensiones o seguro de vida. *(Consulta nº V2862-11 de 2 de diciembre de 2011 de la DGT)*

Se produce la adquisición mortis causa de un Capital mínimo universal, con revalorización anual conforme al I.P.C. en el marco de un Plan de Pensiones de los empleados de un grupo empresarial, integrado tanto con aportaciones de la empresa como de los trabajadores. Cabe diferenciar dos supuestos:

Si la prestación por la contingencia de fallecimiento procede directamente del plan de pensiones del sistema de empleo

Ha de tenerse en cuenta que el artículo 3 e) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece la no sujeción a dicho impuesto de las cantidades que en concepto de prestaciones perciban los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que tales prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor.

Dado que así viene establecido, calificadas como rendimientos del trabajo, en el artículo 17.2.a) 3ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las prestaciones de Planes de Pensiones, cualquiera que sea la contingencia cubierta –inclusive la del fallecimiento- tributarían, como se acaba de señalar, como rendimientos del trabajo en el IRPF y no estarían sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el mismo sentido, cabe indicar que el artículo 28 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre,

establece que las prestaciones recibidas por los beneficiarios de un plan de pensiones se integrarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Si la prestación por la contingencia de fallecimiento procede de un contrato de seguro de vida contratado por la empresa.

El artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece la tributación por el mismo cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos regulados en el artículo 16.2.a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (hoy 17.2.a) de la Ley 35/2006) que establece la consideración como rendimientos del trabajo y la tributación en el IRPF de las prestaciones percibidas derivadas de las contingencias de jubilación e invalidez.

En consecuencia y para el caso de prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos que deriven de la contingencia de fallecimiento tributarían en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

PRESUNCIONES DE TITULARIDAD

Discrepancias en la titularidad de determinados activos financieros. *(Consulta nº V2870-11 de 7 de julio de 2011 de la DGT)*

La entidad financiera certifica que la titularidad de unos activos financieros es exclusiva del causante.

El procedimiento iniciado mediante declaración, a falta de caducidad del mismo, terminará con una liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

Señala el artículo 129.2 de la LGT que:

> *"la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores".*

Además de los requerimientos al declarante y las actuaciones de comprobación de valores, el artículo 133.1 del RGAT determina que la Administración tributaria podrá efectuar requerimientos a terceros en el seno de un procedimiento iniciado mediante declaración.

Por tanto, la normativa aplicable configura las actuaciones administrativas señaladas como de carácter potestativo, no quedando la Administración, en principio, obligada a requerir a terceros.

Hay que destacar, además, que, sin perjuicio de la apertura del periodo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación al que a continuación se alude, el obligado tributario tiene derecho a efectuar alegaciones y a presentar documentos de prueba en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, los cuales deberán ser tenidos en cuenta por el órgano competente al redactar la correspondiente propuesta de liquidación (artículo 96.1 del RGAT).

Por otro lado, a la hora de dictar la propuesta de liquidación, la Administración no tiene que ajustarse necesariamente a lo declarado por el sujeto pasivo, pudiendo atender a cualquier otra información que obre en su poder, pero sí deberá tener en cuenta, en su caso, las alegaciones efectuadas y justificantes que este último haya podido aportar durante el procedimiento, estando facultada para, si lo considera oportuno, efectuar requerimientos a terceros.

En cuanto a los medios de prueba de la titularidad de activos, el artículo 106.1 de la LGT establece:

> *"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa."*

En consecuencia, podrá acreditarse la titularidad empleando al efecto cualquiera de los medios ordinariamente admitidos en derecho contenidos en los citados preceptos legales.

No obstante, conviene señalar que la apreciación de la idoneidad de los medios de prueba

empleados en cada caso y su valoración es una cuestión que, en su caso, deberá ser comprobada por los órganos de la Administración tributaria.

El procedimiento iniciado mediante declaración finalizaría con la liquidación administrativa, que tendría carácter provisional.

Dicha liquidación, conforme al artículo 102.2.c) de la LGT, en la medida en que no se ajuste a los datos consignados por el obligado tributario, deberá estar motivada, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.

Contra dicha liquidación se podrá interponer recurso potestativo de reposición ante el órgano que dictó el acto, o bien, directamente interponer reclamación económico-administrativa.

REDUCCIONES POR PARENTESCO

Grado de parentesco de un sobrino político. *(S.T.S. 12 de diciembre de 2011)*

La Ley 29/1987 no han reproducido la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños. Por tanto, donde la Ley no distingue no cabe distinguir, es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.

En presente caso, 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 interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto. Y la segunda, es una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, 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, sin que quepa, ya, la "fictio iuris" de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

Grado de parentesco de una sobrina política. *(S.T.S.J. de Castilla y León, 11 de octubre de 2011)*

La cuestión litigiosa se centra en determinar si un pariente colateral de tercer grado por afinidad del causante (sobrina política), tiene o no derecho a la reducción prevista en el art. 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por hallarse incluida en el grupo III de parientes, o, por el contrario, no tiene derecho a tal reducción por incluirse en el grupo IV.

En este caso la interesada ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV. Para la Sala, esta situación 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 Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues es indiscutible que la interesada no es una extraña, ya que es sobrina político, pero sobrina, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante.

No cabe la "fictio iuris" de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga,

cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del artículo 20, se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Adquisición "mortis causa" de participaciones sociales en una mercantil con domicilio fiscal y social en Castilla y León. *(Consulta nº V2773-11 de 22 de noviembre de 2011 de la DGT)*

El artículo 21.2 del Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos, establece una reducción del 99% en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con ocasión de la transmisión "mortis causa" de participaciones en entidades sin cotización en mercados organizados y con domicilio fiscal y social en Castilla y León.

Se trata de una reducción propia, aplicable en consecuencia después de las establecidas por el Estado, con arreglo al artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. El Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos, establece una reducción del 99% en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y con ocasión de la transmisión "mortis causa" de participaciones en entidades sin cotización en mercados organizados y con domicilio fiscal y social en Castilla y León.

Esta reducción prevista en el artículo 21.1 del Decreto Legislativo 1/2008, referida en este caso a empresas individuales o negocios profesionales sitos en el territorio autonómico es, como la del apartado 2, de naturaleza propia y, por ende, aplicable con posterioridad a la estatal y corresponde a la Comunidad Autónoma la contestación de consultas al respecto.

Ha de hacerse constar que ambas reducciones autonómicas resultan incompatibles con la aplicación simultánea de la reducción estatal en cuanto, aun no estableciéndose así de forma expresa, se aplican sobre la misma base de reducción.

En consecuencia, el sujeto pasivo habrá de optar entre aquellas o esta.

Por lo que se refiere a la reducción estatal, regulada por el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cabe indicar que el derecho a la misma se atribuye a sobrinos del causante, es decir colaterales de tercer grado, siempre que no existan descendientes o adoptados y que la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que sean objeto de la transmisión "mortis causa" tuvieran derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme al artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto. Aun en la hipótesis de que se cumpla la primera circunstancia, no sucede así con la segunda, habida cuenta que, a efectos de la exención en el impuesto patrimonial, el causante solo puede formar grupo de parentesco con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado (letra b) del artículo y apartado), pero no con sobrinos, que lo son de tercero.

Siendo uno de ellos el que ejerce las funciones directivas y percibe las remuneraciones por su desempeño y no formando grupo de parentesco, por lo tanto, con el causante, no concurriría en este el derecho a la exención en el impuesto patrimonial y, consecuentemente, tampoco procedería la reducción sucesoria para el sobrino.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA VIVIENDA HABITUAL

Fallecimiento de una persona que convivía en una vivienda de su propiedad con la esposa de su hermano, ya fallecido, a lo largo de un periodo superior a los dos años anteriores

al fallecimiento. *(Consulta nº V2732-11 de 17 de noviembre de 2011 de la DGT).*

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, prevé la aplicación de un porcentaje de reducción del 95% por adquisición "mortis causa" de vivienda habitual del causante –con un límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia que establece-, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

- Aplicación de la reducción del 20.2.c) de la Ley del ISD:

  Habida cuenta que la afinidad es un vínculo que surge como consecuencia del matrimonio entre uno de los cónyuges y los consanguíneos del otro, si ese vínculo subsistía en el momento del fallecimiento del causante, el pariente colateral –en este caso de segundo grado por afinidad- tendría derecho a la reducción del artículo 20.2.c).

  No siendo este el caso, tal y como resulta del escrito de consulta, desaparecido ese vínculo no existía relación de parentesco y, por lo tanto, tampoco habría derecho a la reducción en el impuesto.

- Grupo de parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley del ISD en que quedarían encuadrados la viuda del hermano, sus sobrinos y los cónyuges de estos

  Por lo que respecta a la adscripción en los distintos grupos de parentesco que establece el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, en cuanto en este caso sí subsiste el vínculo de afinidad entre los cónyuges de los sobrinos y los consanguíneos de estos, tanto unos –los sobrinos como parientes del causante por consanguinidad en tercer grado- como los otros- sus cónyuges, parientes del causante por afinidad en tercer grado- deberán integrarse, tal y como tiene declarado el Tribunal Supremo en SS. de 18 de marzo de 2003 y 14 de julio de 2011, en el Grupo III del artículo, apartado y letra mencionados.

  De acuerdo con lo expuesto, la solución es distinta para la viuda del hermano.

  Desaparecida la afinidad entre los antes cuñados, la viuda del hermano se integrará en el Grupo IV del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987.

OTRAS REDUCCIONES

Adquisición "mortis causa" de un inmueble declarado "Bien de interés cultural, con categoría de conjunto histórico". *(Consulta nº V2789-11; de 24 de noviembre de 2011 de la DGT)*

El artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por la Comunidad Autónoma de Cantabria mediante Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, mejora la reducción estatal, prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 del ISD, dado que, aun manteniendo el resto de la regulación, reduce el plazo de permanencia, que pasa de diez a cinco años.

En consecuencia y de acuerdo con lo previsto en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la normativa autonómica sustituye, en su ámbito territorial, a la normativa estatal.

Siendo esto así, la competencia para la resolución de consultas vinculantes, conforme al artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, corresponde a la citada Comunidad Autónoma.

No obstante y desde la perspectiva de la regulación estatal, con la que, como se ha indicado, coincide prácticamente la norma autonómica, cabe señalar que la Disposición Adicional única de la Ley 11/1998, de 13 de octubre, del Patrimonio Cultural de Cantabria, atribuye la condición de Bien de Interés Cultural a aquellos bienes declarados como tales al amparo de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, como es el caso que nos ocupa.

Consecuentemente, al tratarse de un bien integrante del Patrimonio Histórico o Cultural de la Comunidad Autónoma de Cantabria, hubiera resultado aplicable la reducción prevista en el penúltimo párrafo del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

DEVENGO

Desaparición de una persona en naufragio sucedido en octubre de 2010 *(Consulta nº V2823-11 de 29 de noviembre de 2011 de la DGT)*

En su redacción por la Ley 4/2000, de 7 de enero, por la que se modifica la regulación de la declaración de fallecimiento de los desaparecidos con ocasión de naufragios y siniestros, el artículo 194.2 del Código Civil establece la procedencia de tal declaración para aquellos *"que se encuentren a bordo de una nave naufragada o desaparecidos por inmersión en el mar, si hubieren transcurrido tres meses desde la comprobación del naufragio o de la desaparición sin haberse tenido noticia de aquéllos"*.

Conforme al artículo 195 del Cc., hasta tanto esa declaración no se produzca, se presume que el ausente ha vivido hasta el momento en que deba reputársele fallecido, salvo investigaciones en contrario, siendo de especial relevancia, en lo que ahora nos interesa, que dicho precepto imponga que en tal declaración se exprese la fecha a partir de la cual se entienda sucedida la muerte, salvo prueba en contrario.

Por su parte, el artículo 196 del mismo cuerpo legal que, una vez firme la misma, "se abrirá la sucesión en los bienes del mismo, procediéndose a su adjudicación por los trámites de los juicios de testamentaria o abintestato, según los casos, o extrajudicialmente.

En paralelo con la normativa civil, la legislación fiscal, en este caso la norma sobre devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que establece el artículo 24.1 de su Ley 29/1987, de 18 de diciembre, lo fija en el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Cc.

A la vista de lo expuesto, una interpretación integradora de la normativa civil y fiscal conduce a entender que el nacimiento de la obligación tributaria se producirá en la fecha de firmeza de la declaración de fallecimiento, si bien los elementos cuantificadores y personales (caudal relicto, valoración de los bienes, sujetos pasivos, etc.) se referirán a la fecha que en dicha declaración conste como sucedido el fallecimiento y solo en su defecto a la de firmeza de la misma.

PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN

Cómputo del plazo de presentación del ISD. *(Consulta nº V3096-11 de 30 de diciembre de 2011 de la DGT)*

El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones regula en su artículo 67 los plazos de presentación de los documentos o declaraciones, estableciendo que:

> *"se presentarán en los siguientes plazos:*
>
> *a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquél en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento….."*

Para determinar la forma de llevar a cabo el cómputo de plazos debemos acudir a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que trata dicha materia en el artículo 48. Dicho precepto establecía, hasta la modificación operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, que cuando los plazos se fijasen en meses o años estos debían computarse "de fecha a fecha".

La Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ha dado nueva redacción al apartado 2 del artículo 48, en los siguientes términos:

> *"2. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde*

el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo".

Sin embargo, ambas normas no resultan contradictorias, pues en ambos casos llegamos a la misma conclusión:

Por tanto, siendo el día inicial del cómputo el 6 de junio de 2011:

- Conforme al criterio establecido en la Ley 30/1992, "de fecha a fecha", el último día del plazo sería el 6 de diciembre de 2011.
- Conforme a la redacción dada por la Ley 4/1999, según el cual si el plazo se fija en meses, se computará a partir del día siguiente, deberemos partir del día 7 de junio, y por tanto, el ultimo día del plazo será también el 6 de diciembre de 2011.

COMPETENCIA TERRITORIAL

Lugar de presentación de la autoliquidación por el ISD. *(Consulta nº V2934-11 de 16 de diciembre de 2011 de la DGT)*

La autoliquidación corresponde a un causante fallecido en Madrid en 2011, en donde residía desde junio de 2009, pero habiendo residido de manera habitual en Cádiz. El primer inciso del artículo 55.3 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el régimen de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece, a propósito del alcance de la delegación de competencias a las Comunidades Autónomas en materia de gestión tributaria, que:

"3. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables."

Por su parte, el apartado 2 a) del artículo 32 de la misma Ley 22/2009 establece como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los residentes en España el territorio donde el causante tuviere su residencia habitual, aplicándose, conforme a lo establecido en el apartado 5 de dicho precepto, *"la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante…hubiera tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1º b) de esta Ley"*.

Esta última norma, en definitiva, determina que las personas físicas residentes en territorio español lo serán en una determinada Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días "del periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones."

En el caso planteado, si el causante falleció en una fecha indeterminada pero en todo caso a lo largo de 2011 y tenía su residencia habitual a Madrid desde junio de 2009, habiendo residido de manera habitual en el Puerto de Santa María (Cádiz), parece evidente que en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores al día anterior al de su fallecimiento y devengo del impuesto sucesorio el mayor número de días había tenido su residencia habitual en Andalucía.

Siendo esto así, la presentación de la documentación y autoliquidación por el impuesto, con efectos liberatorios y con independencia de opiniones personales como las apuntadas en el escrito de consulta, debe hacerse en y ante la Agencia Tributaria de Andalucía, acreditándose ante la misma las circunstancias de residencia habitual en Cádiz y traslado en 2009 a Madrid a los efectos previstos en el artículo 28.1.1º b) en relación con el artículo 55.3 de la Ley 22/2009.

IMPUESTO SOBRE DONACIONES

ADQUISICIÓN POR DONACIÓN U OTRO NEGOCIO JURÍDICO GRATUITO INTER VIVOS

Donación de bienes gananciales. *(S.T.S.J. de Madrid, 3 de marzo de 2011)*

La cuestión litigiosa es relativa a si la donación efectuada por el padre, tratándose de bienes gananciales, ha de considerarse o no una única donación como afirma el TEAR en atención a lo dispuesto en el art. 38 del R.D. 1629/91.

Tal cuestión ha sido ya resuelta por la reciente Sentencia T.S. de 18 de febrero de 2009 que resuelve la cuestión de ilegalidad planteada precisamente contra el art. 28 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como argumento de esta sentencia cabe destacar que, la sociedad de gananciales no tiene parentesco con los hijos donatarios. Lo tienen, por el contrario, el padre y la madre donantes. La titularidad de los bienes gananciales no corresponde exclusivamente al marido ni tampoco en exclusiva a la mujer. La tributación donacional gira en torno a los transmitentes, los dos cónyuges. Disponen los dos de unos bienes que, al transmitirse, dejan de ser gananciales. Por tanto, como consecuencia de la enajenación, termina la indivisibilidad ganancial. Cada cónyuge ha dispuesto de su mitad ganancial, si bien desde el vehículo de una enajenación conjunta y coparticipa. Deben, pues, girarse dos liquidaciones.

La excepción que a este régimen general impone el artículo 38 del Reglamento, cuando regula las donaciones de la sociedad de gananciales, exigía una previsión legal específica, que excepcionara el régimen tributario de la sociedad de gananciales del general establecido en la ley. Por ello, la necesidad de expulsar del ordenamiento jurídico el precepto impugnado se impone, pues no solamente resulta contrario al principio de legalidad, sino que resulta contradictorio dentro de la sistemática del propio reglamento.

Donación en metálico mediante documento privado. *(S.T.S.J. de Valencia. 18 de mayo de 2011)*

El motivo de litispendencia trata sobre una donación en metálico, formalizada en documento privado, realizada por un matrimonio a sus hijos. La demanda solicita las reducciones por parentesco previstas en la normativa de la Comunidad Valenciana, alegando el cumplimiento de los requisitos establecidos, puesto que los documentos privados se presentaron en una oficina pública y se protocolizaron en escritura pública.

Es en el momento del devengo cuando debemos averiguar si se daban los requisitos legales para obtener las reducciones fiscales previstas. El hecho imponible se produjo en documento privado, fueran cuales fueran los actos posteriores, de manera que los recurrentes no podían acogerse a los beneficios fiscales pretendidos por haberse producido la donación en documento privado, sin cumplir el requisito de que se hiciera en documento público, lo que supone la conformidad a derecho de los actos liquidatorios cuestionados. El que posteriormente se elevaran o no a escritura pública o que hubieran sido presentados los documentos de la donación en una oficina pública es fiscalmente irrelevante, puesto que el legislador exige el cumplimiento de una publicidad que no se produjo en este supuesto.

Donación de bienes gananciales. *(S.T.S.J. de Murcia, 23 de septiembre de 2011)*

Los argumentos de la actora giran en torno a la improcedencia de efectuar la acumulación que origina la liquidación puesto que, a su entender, aun de admitirse el carácter de ganancial de los bienes donados, las normas fiscales no impiden que se puedan liquidar separadamente. El punto central de la discusión está en el art. 30 de la ley 29/1987, de 18 diciembre (RCL 1987, 2636) , que señala lo siguiente " las do-

naciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas la bases imponibles". Por ello en la argumentación de la Administración demandada, en el fondo, lo que se sostiene es que la expresión "un mismo donante" es equiparable a la sociedad de gananciales en cuanto que los bienes donados forman parte de la misma. Y en aval de esta opinión se hace valer el art. 38 del Reglamento del Impuesto, aprobado por RD 8-11-1991 (RCL 1991, 2734) , que sostiene que la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación . La tesis jurídica esencial -por parte de la Administración- consiste en afirmar que las normas del Código Civil aplicables a la sociedad de gananciales impiden que pueda producirse una donación por cada donante de parte de un mismo bien de tal forma que, al proceder la acumulación de dos cantidades, el donante ha sido el mismo. En realidad las normas civiles que podrían respaldar el acto recurrido no tienen tal alcance, las mismas no impiden en ningún caso que se produzcan tantas transmisiones de bienes gananciales como los cónyuges deseen siempre que ambos presten su consentimiento. La Sala entiende que la titularidad del patrimonio ganancial a efectos fiscales es separada y corresponde por mitad a cada cónyuge y por tanto la transmisión de esa titularidad ha de hacerse igual forma sin perjuicio de las normas civiles sobre consentimiento del otro cónyuge, y que ésta es la forma en que el bien accede al patrimonio del sujeto pasivo del tributo, pudiendo este exigir una liquidación por cada adquisición por tratarse cada una de un hecho imponible diferente (véase en este sentido el art. 3.1 . b) del la Ley 29/1987 .

A mayor abundamiento téngase en cuenta la reciente sentencia del TS de 18-2-2009 (RJ 2009, 1313) que precisamente anula el art. 38 del RD. 1629/1991 (por resultar contrario al principio de legalidad) sobre el que la Administración demandada apoyaba su tesis.

Donación de bienes gananciales. *(S.T.S.J. de Murcia, 11 de octubre de 2011)*

La cuestión a dilucidar radica en determinar si los cónyuges pueden hacer donación de cuotas ideales sobre bienes gananciales, lo que posibilitaría la interpretación que lleva a cabo la recurrente, es decir dos donaciones y por tanto dos liquidaciones. O si, esa disposición de cuotas ideales sobre bienes gananciales, no es posible, lo que justificaría la posición de la Administración, una sola liquidación por el importe total.

El punto central de la discusión está en el art. 30 de la Ley del ISD. En la argumentación de la Administración demandada, lo que se sostiene es que la expresión "un mismo donante" es equiparable a la sociedad de gananciales en cuanto que los bienes donados forman parte de la misma. Y en aval de esta opinión se hace valer el art. 38 del Reglamento del Impuesto, que sostiene que la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación. La tesis jurídica esencial (por parte de la Administración) consiste en afirma que las normas del Código Civil aplicables a la sociedad de gananciales impiden que pueda producirse una donación por cada donante de parte de un mismo bien de tal forma que, al proceder la acumulación de dos cantidades, el donante ha sido el mismo. En realidad las normas civiles que podrían respaldar el acto recurrido no tienen tal alcance, las mismas no impiden en ningún caso que se produzcan tantas transmisiones de bienes gananciales como los cónyuges deseen siempre que ambos presten su consentimiento.

La Sala entiende que la titularidad del patrimonio ganancial a efectos fiscales se separa y corresponde por mitad a cada cónyuge y por tanto la transmisión de esa titularidad ha de hacerse igual forma sin perjuicio de las normas civiles sobre consentimiento del otro cónyuge, y que ésta es la forma en que el bien accede al patrimonio del sujeto pasivo del tributo, pudiendo este exigir una liquidación por cada adquisición

por tratarse cada una de un hecho imponible diferente.

Donación por un padre a su hijo del 95 por 100 del negocio de farmacia que explotaban conjuntamente. *(Consulta nº V2906-11 de 15 de diciembre de 2011 de la DGT)*

La disolución de la comunidad de bienes que realiza actividades empresariales origina el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD como disolución de sociedad, siendo los sujetos pasivos los comuneros y la base imponible el valor real de los bienes y derechos entregados a los comuneros, sin deducción de gastos y deudas.

En este caso, será sujeto pasivo el consultante que es quien recibe el negocio de farmacia.

En la operación planteada se produce, además, un exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros, el consultante, que no compensa al otro en dinero, por lo que estaremos ante una donación en la que sería sujeto pasivo el donatario.

Depósito de una indemnización laboral en una entidad de crédito a nombre del indemnizado y su esposa. *(Consulta nº V2701-11 de 15 de noviembre de 2011 de la DGT)*

Titularidad de los saldos de las cuentas de depósito que figuran a nombre de varias personas de forma indistinta

Es una cuestión que ha sido objeto de análisis por diversas instancias, pero que el Tribunal Supremo ha aclarado en varias sentencias, por ejemplo en la de 19 de diciembre de 1995, cuyos fundamentos de derecho tercero y cuarto recogen la jurisprudencia a seguir en estos casos —con citas de anteriores sentencias del mismo tribunal (sentencias de 24 de marzo de 1971, 19 de octubre de 1988, 8 de febrero de 1991, 23 de mayo de 1992, 15 de julio de 1993, 15 de diciembre de 1993 y 21 de noviembre de 1994)—, y que este Centro Directivo entiende plenamente aplicable.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta. La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos, habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

Trascendencia tributaria de la inclusión de la esposa del consultante como titular en el depósito en la entidad de crédito

A priori carece por si misma de transcendencia fiscal, al no poder entenderse, tal como señala el Tribunal Supremo, que el dinero depositado en las cuentas, aún siendo estas indistintas, haya ha pasado a ser propiedad de la esposa por el solo hecho de figurar esta como titular, pues los depósitos indistintos no presuponen comunidad de dominio.

Habrá que estar, por tanto, a las relaciones internas entre los titulares del depósito y la originaria pertenencia de los fondos o numerario de la que este su nutre.

En el supuesto planteado:

- Si los fondos pertenecen al consultante, el mero hecho de la inclusión de su cónyuge como titular en la cuenta, lo único que comporta será que cualquiera de los titulares tenga, frente a la entidad financiera, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, sin determinar la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo.
- Por el contrario, si los fondos pertenecen al consultante originariamente pero se ha producido una transmisión de la titularidad dominical de los mismos a su cónyuge mediante donación, será esta, la donación, la que tenga la correspondiente transcendencia fis-

cal, y ello tanto si, además, se produce o no la inclusión de la mujer como titular en el depósito bancario.

La transcendencia fiscal se deriva de lo dispuesto en la Ley 29/1987 del ISD conforme a cuyo artículo 3.1.b):

"constituye el hecho imponible (…) la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos".

Por tanto, la donación de dinero por el consultante a su mujer constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, impuesto que debería ser satisfecho por la esposa del consultante, en su condición de donataria.

Incompatibilidad IRPF-ISD

La tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones excluiría el gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en virtud de lo dispuesto tanto en el artículo 6.5 del Ley 35/2006 —*"no estará sujeta a este impuesto (IRPF) la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"*— como en el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que establece la incompatibilidad entre ambos impuestos al disponer que *"en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*.

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

HECHO IMPONIBLE

Expropiación forzosa. *(S.T.S.J. de Aragón, 3 de noviembre de 2011)*

La parte apelante mantiene la tesis de que el suelo expropiado no tenía la condición de urbano en el momento de la expropiación, por lo que la tributación cuestionada no se corresponde con la naturaleza y fundamento del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En esta línea, sostiene que el suelo afectado por la expropiación era rústico y, en todo caso, suelo no urbanizable, según la descripción de la finca y cláusula fiscal introducidas en el acuerdo de justiprecio, en el que, a efectos del IVA se expresa que son terrenos no edificables y que no están urbanizados ni en curso de urbanización.

Las normas de la Ley de Haciendas Locales y su interpretación por el Tribunal Supremo, en relación con las normas de contenido urbanístico, permiten entender que los terrenos afectados por la expropiación, aun cuando inicialmente no estuvieran clasificados como suelo urbano, tenían la vocación o expectativa inmediata de llegar a serlo como consecuencia de la ejecución del Proyecto de Supramunicipalidad, por lo que se da el supuesto necesario para establecer la tributación por el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Además, en el presente caso, la recurrente ha percibido por los terrenos expropiados un valor muy superior al establecido por el catastro en la valoración efectuada como suelo urbano, circunstancia que impide aceptar que los terrenos fueran considerados como rústicos al otorgar el convenio de justiprecio.

VALOR CATASTRAL

Habilitación municipal para fijar el valor catastral del solar en el momento del devengo, cuando éste no estaba determinado. *(S.T.S.J. de Murcia, 22 de julio de 2011)*

Las cuestiones a resolver en este recurso pasan por determinar si el Ayuntamiento poseía habilitación para fijar el valor catastral del solar en el momento del devengo, cuando éste no estaba determinado, y practicar sobre esa base la correspondiente liquidación por el IIVTNU. En este sentido, el artículo 108.2.a) de la Ley 51/2002, de reforma de la Ley de Haciendas Locales, establecía que, "cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo".

De esta norma se deriva la habilitación del Ayuntamiento para la práctica de la liquidación conforme al valor catastral del momento en que es determinado, pero referido al momento del devengo. En cuanto a la forma de referir el valor al momento del devengo, el Ayuntamiento aplicó una reducción del 60 %. La norma de cobertura que se cita por el Ayuntamiento es el artículo 107.3 TRLHL, RDL 2/2004 y la discusión del apelante viene referida al valor base sobre la que habría que aplicar esa reducción. A este respecto, la Sala estima que, el criterio del Ayuntamiento se apoyó estrictamente en lo dispuesto en el artículo 108.2 a) sobre los valores del suelo en el solar transmitido de acuerdo con su concreto destino.

Cálculo de la plusvalía con valores catastrales aprobados con posterioridad a la transmisión. *(S.T.S.J. de Cataluña, 21 de julio de 2011)*

La problemática litigiosa principal surgió porque en el momento de la transmisión, los terrenos transmitidos tenían catastralmente la consideración de rústicos pero eran, de facto, terrenos de naturaleza urbana, en su modalidad de urbanizable programado, de acuerdo con su calificación urbanística. Además, el valor catastral correspondiente a esa calificación urbanística fue fijado posteriormente a la transmisión.

Para la Sala, en el momento de la transmisión la finca tenía la calificación de urbana y nada impide, sobre la base del artículo 107.1 y artículo 107.2.a) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, a los efectos de evitar el desfase entre modificación urbanística y aprobación de nuevas ponencias catastrales, calcular la plusvalía con los valores catastrales aprobados con posterioridad a la transmisión, lo que no obsta a que, en todo caso, con carácter previo a la liquidación se haya notificado individualmente el valor catastral correspondiente, como así viene a recordar, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 enero 2008.

Resoluciones TEAC

Resoluciones recopiladas por la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico Administrativo Central

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN ESPECIAL DE ESCISIONES.

Hasta la reforma introducida por la Ley 14/2000 en el artículo 97.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995, para aplicar el Régimen especial en la escisión sólo se exigía una "proporcionalidad cuantitativa" en las sociedades escindidas globalmente consideradas y no también "cualitativa" en cada una de ellas.

Los elementos escindidos formaban parte de la actividad global desarrollada por la transmitente por lo que, no puede hablarse de escisión de "rama de actividad" como explotación autónoma, es decir, un conjunto de elementos de activo y de pasivo capaz de funcionar por sus propios medios. Una unidad económica "identificable" en sede de la transmitente y de la adquirente.

Resolución del TEAC de 26 de abril de 2012 (Sala 1ª, Vocalía 2ª) (RG 00/3158/2010)

Por escritura pública de escisión parcial de X, SL, se constituyen las dos beneficiarias de la escisión: Y, SL y Z, SL, fijándose la fecha de retroacción contable. X, SL venía dedicándose al arrendamiento de inmuebles. Con motivo de la escisión transmite a Y SL los dos edificios explotados en arrendamiento así como un local comercial y dos plantas bajas, todos sitos en Valencia. A la entidad Z, SL se transmite una nave industrial con sus oficinas anejas ubicadas en Barcelona. Tras la escisión, X, SL conserva un solar apto para su edificación.

Dicha escisión se había acogido al régimen especial de diferimiento tributario del Capítulo VIII, Título VIII de la Ley 43/95, régimen éste que la Inspección consideró inaplicable por incumplirse dos de los requisitos exigidos por el art. 97.2 b) de la Ley 43/95: la regla de proporcionalidad en la atribución de las participaciones de las beneficiarias a los socios de la escindida, y que los patrimonios segregados constituyan ramas de actividad. La liquidación impugnada somete la escisión al régimen general del impuesto, gravando en la escindida la diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales transmitidos y su valor contable conforme al art. 15.2 y 3 de la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades (LIS), tomando como valor de mercado el asignado por los administradores en el proyecto de escisión.

Defiende la recurrente que el hecho de que la escisión fuera inscrita en el Registro Mercantil obliga a considerar fiscalmente válida a los efectos pretendidos la proporcionalidad global observada en la operación. En este punto, como ya señalaba el acuerdo de liquidación, debe ponerse de relieve que el control de legalidad encargado a los Registradores Mercantiles en modo alguno alcanza a la normativa fiscal, siendo la Inspección tributaria la competente para la verificación del efectivo cumplimiento de la misma. Y en el mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencias tales como la de 13-10-2011 (rec. nº. 353/2008).

A efectos fiscales el art. 97.2 b) de la Ley 43/95, (LIS), define y establece los requisitos que deben concurrir en la escisión parcial para disfrutar del régimen especial del Cap. VIII, Título VIII. En su redacción aplicable "ratione temporis" establece:

"2. Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

(...)

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las

transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberá atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior."

No es sino con la Ley 14/2000 (en vigor a partir de 2001) cuando se introduce un segundo apartado en el artículo 97.2 LIS a tenor del cual: *"En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad"*. Hasta dicha modificación resultaría así posible a efectos del régimen especial la denominada proporcionalidad "cuantitativa", esto es que haya proporción entre las participaciones de los socios en la escindida y las participaciones que reciben de las beneficiarias en su conjunto, de modo que no todos ellos hayan de recibir participaciones de cada una de las beneficiarias en el mismo porcentaje que tenían de la escindida.

En segundo término la Inspección denegó la aplicación del régimen de neutralidad por inexistencia de ramas de actividad en la entidad escindida que se transfiriesen a las sociedades beneficiarias.El art. 97.2 b) de la Ley 43/95 antes trascrito exige que los conjuntos patrimoniales segregados con motivo de la escisión parcial formen ramas de actividad, ramas de actividad que deben, por tanto, existir con carácter previo a la escisión.

Y el apartado 4 (red. Ley 50/1998) del mismo art. 97 establece que:

"Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan."

Afirma el acuerdo de liquidación que no se ha demostrado por parte del contribuyente la existencia en el momento anterior a la escisión de una mínima estructura organizativa empresarial (integrada por activos materiales y recursos humanos) relativa a los arrendamientos que se transfieren a cada una de las beneficiarias de la escisión. Es un hecho que X SL tenía antes de la escisión dos únicos empleados. La beneficiaria Y SL se subrogó en el contrato de trabajo de uno de ellos, mientras Z SL contrató a una nueva auxiliar administrativo. Ante la falta de prueba en contrario en las anteriores instancias, y tampoco en ésta, debe concluirse que la actividad de X SL era única, el arrendamiento del conjunto de inmuebles del que era propietaria, disponiendo para ello de una única organización empresarial y careciendo en consecuencia de las ramas de actividad de arrendamiento de naves industriales de un lado y de viviendas y locales comerciales de otro como defiende en términos genéricos la recurrente.

Y siendo así las cosas, es criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central expuesto en resoluciones tales como las RG 33/07, de 26-06-2008, y la RG 755/07, de 10-07-2008, el considerar que no puede hablarse de escisión de rama de actividad cuando la sociedad escindida ejercía una única actividad de forma que lo segregado no es sino parte de los elementos (materiales y humanos) con los que desarrollaba esa única actividad.

Y a este respecto es oportuno traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2011 dictada en el recurso de casación 3255/2006 y a tenor de la cual (el subrayado es nuestro):

<<El concepto de rama de actividad nació en el ámbito del Derecho Comunitario. Así se recoge en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julio de 1990. El artículo 2 i) definió la rama de actividad como <<el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es

decir, un conjunto capaz de funcionar por sus medios propios>>.

La transposición de este precepto comunitario a nuestro ordenamiento se realizó a través de la Ley 29/1991, de 16 de Diciembre , de adaptación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (artículo 2º, apartados 3 y 4). El apartado tres disponía que *" tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad la totalidad o una o más ramas de su actividad, mediante la entrega de valores representativos del capital social de la entidad adquirente*". En el apartado 4º del mismo precepto legal se decía que *"se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan."*. Esta normativa fue sustituida por la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995, con la peculiaridad de que ambas leyes internas ampliaron el ámbito de aplicación de estas operaciones también a aquellas que se realizasen entre entidades.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C.43/00), ha recordado que la aplicación de la Directiva a una aportación de activos exige que ésta se refiera al conjunto de los elementos de activo y de pasivo relativos a una rama de actividad, es decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, idea que implica la transferencia de todos los elementos del activo y del pasivo inherentes a una rama de actividad (apartados 24 y 25). En relación con la noción de actividad autónoma, ha indicado que debe apreciarse, en primer lugar, desde el punto de vista del funcionamiento (los activos transferidos deben poder funcionar como una empresa autónoma, sin necesidad a tal fin de inversiones o aportaciones adicionales) y sólo en segundo lugar desde el punto de vista financiero, tarea que corresponde a los jueces nacionales (apartados 35 y 37). Esta misma idea está presente en la sentencia de 13 de octubre de 1992, Commerz Credit Bank, donde se alude al concepto de rama de actividad como a cualquier parte de una empresa que constituya un conjunto organizado de bienes y de personas que contribuyan a realizar una actividad determinada, añadiendo nada más que para ello no resulta menester que esa parte goce de personalidad jurídica propia (apartados 12 y 16. La idea clave es, pues, la de la autonomía operativa, como se cuidó de precisar el propio Tribunal de Justicia en la sentencia de 13 de diciembre de 1991, Muwi Bouwgroep (asunto C.164/90, apartado 22).

Este marco normativo y jurisprudencial nos ha permitido afirmar en el punto 5 del fundamento jurídico 6º de la sentencia de 29 de octubre de 2009 que para hablar de «rama de actividad» en el sentido expuesto se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.

Así pues, «sólo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.»

Y en análogos términos se pronuncia la STS de 10-03-2011 recaída en el recurso número 6131/2006.

La nueva Directiva 2009/133/CE, en vigor desde 15 de Diciembre 2009, mantiene exactamente los mismos términos. Así dispone el artículo 2.j:

<<j) "rama de actividad" : el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios>>.

De acuerdo con todo lo expuesto el concepto de rama de actividad delimitado por el Tribunal Supremo es de plena aplicación al caso que nos ocupa al no ser el concepto de rama de actividad dado por la normativa interna sino mera transposición de lo establecido en la Directiva comunitaria.

RECAUDACIÓN. EMBARGO DE BIENES PRIVATIVOS ORIGINARIAMENTE GANANCIALES.

La modificación del régimen económico-matrimonial de los cónyuges a través de unas capitulaciones matrimoniales otorgadas en fraude de acreedores constituye uno de los presupuestos de hecho de la responsabilidad del artículo 42.2. a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de manera que la Hacienda Pública podrá resarcir el crédito tributario ejercitando su potestad de autotutela a través de la declaración de la responsabilidad solidaria del cónyuge causante o colaborador en la ocultación o transmisión de los bienes originariamente gananciales que le fueron adjudicados a través de la disolución de la sociedad ganancial con la finalidad de impedir la traba de los mismos. De esta forma se salvará la eventual oposición del Registrador por la modificación formal de las titularidades registrales y no será necesario acudir a un procedimiento judicial para declarar la ganancialidad de las deudas y la responsabilidad de los bienes ex-gananciales.

CAMBIO DE CRITERIO DOCTRINA TEAC. Se modifica el criterio manifestado en resoluciones tales como la de 22.09.2010 RG 4329/2009, 2.12.2009 RG 5535/2008 y de 10.10.2001 RG 6725/2000.

Resolución del TEAC de 16 de abril de 2012 (Sala 3ª, Vocalía 11ª) (RG 00/1888/2011)

Para El Tribunal Económico Administrativo Central **los bienes gananciales estaban afectos al pago de las deudas provenientes del ejercicio ordinario de uno de los cónyuges de su profesión u oficio aunque, con posterioridad al devengo de las mismas, se hubiesen adjudicado al cónyuge no deudor como privativos** en virtud de capitulaciones matrimoniales. Todo ello de conformidad con los artículos 1317, 1347 y 1362 del Código Civil, sin necesidad de un acuerdo de declaración de responsabilidad.

Una reconsideración de la cuestión ha llevado a cambiar su criterio cuando las capitulaciones matrimoniales sean fraudulentas, tras el análisis de los siguientes hechos:

En septiembre de 2005, le fue notificado a uno de los cónyuges acuerdo por el que, como administrador, se le declaraba responsable subsidiario de las deudas tributarias contraídas por la mercantil en concepto de Impuesto de Sociedades e I.V.A., actas de Inspección de los ejercicios 1995-1998, y se le requería al ingreso de dichas deudas en período voluntario de pago, y al no efectuarlo, en marzo de 2006, le fueron emitidas las correspondientes providencias de apremio. El citado acuerdo fue confirmado por resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central .

Mediante escritura de capitulaciones matrimoniales, de abril de 2006, se declara disuelta la sociedad de gananciales, haciéndose constar en la misma que el único bien que constituye el patrimonio ganancial, es un inmueble cuyo valor se divide por mitad entre ambos cónyuges, adjudicándose a la esposa el pleno dominio del mismo, señalándose haber satisfecho previamente a su esposo, la mitad del valor con dinero privativo.

En el curso del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria iniciado contra la esposa al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, por las deudas contraídas por su cónyuge como administrador , en septiembre de 2008, el Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria , acordó la medida cautelar consistente en el embargo preventivo de un bien inmueble propiedad de la interesada.

En noviembre de 2008, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dictó un acuerdo por el que declaraba a la interesada responsable solidaria de las deudas contraídas por su esposo en concepto de Impuesto sobre Sociedades e I.V.A.

Frente a dicho acuerdo la interesada promueve reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional que fue desestimada por resolución de enero de 2011 contra la que la interesada interpone el presente recurso de alzada.

Pues bien, en su resolución el TEAC parte del artículo 42.2 a) de la vigente LGT de 2003, en su re-

dacción anterior a la Ley 36/06 de 29 de noviembre, según el cual:

" Serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a. Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria[...]".

Los requisitos de hecho de este artículo, son:

1. La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.
2. Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación "cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...)", tal y como señala este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009, dictada en virtud de recurso extraordinario para la unificación de criterio; y por causar o colaborar en cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, "como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económico-matrimonial" supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, exigiéndose en el responsable un "animus noscendi" o "sciencia fraudes", es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.

En el supuesto concreto de las Capitulaciones Matrimoniales, hasta la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 3 de mayo de 2003 (en adelante DGRN), se admitía la providencia de apremio como título legitimador de la traba de los bienes –con la misma fuerza ejecutiva de una sentencia judicial-, de modo que se podía embargar bienes adjudicados al cónyuge no deudor que procedían de la sociedad de gananciales vigente en el nacimiento de la obligación tributaria. A partir de dicha resolución, la Administración Tributaria carece de competencia para declarar la responsabilidad de los bienes ex gananciales al pago de la deuda tributaria, y la ineficacia de las capitulaciones matrimoniales solo puede ser objeto de declaración judicial incluso para la Hacienda Pública, de manera que si la Administración comprueba la existencia de "sciencia fraudes", en la modificación del régimen económico por los esposos como requisito del presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, no estaría compelida a recurrir a la vía judicial, sino que podría garantizar la satisfacción del crédito tributario a través de la declaración de responsabilidad al cónyuge no deudor.

Lo expuesto no quiere decir que siempre sean fraudulentas las capitulaciones matrimoniales, pues hay que distinguir la validez del pacto capitular de los casos en que éste se constituye en instrumento de fraude de acreedores e incluso de posibles alzamientos de bienes.

Con base en la doctrina expuesta, la calificación como "ganancial" de una deuda tributaria por la Administración no bastará para que el Registrador admita el embargo, dado que en este ámbito no existe una presunción de legalidad y veracidad del mandamiento de embargo administrativo. Esta eventual negativa, en sí misma determina la ocultación de un bien como presupuesto de hecho objetivo para atribuir responsabilidad solidaria del 42.2.a) de la LGT de 2003, en la medida en que antes de las capitulaciones matrimoniales dicho bien era plenamente accesible a la acción de cobro y, en virtud de las mismas, el deudor a la Hacienda Pública aparenta una insolvencia y deja los bienes fuera del alcance de la acción de cobro, al modificarse formalmente la titularidad registral del activo. Así, existen Resoluciones de la DGRN que confirmando la oposición de los Registradores a la anotación de embargo de bienes ex-gananciales a nombre de persona distinta del deudor original y negando la calificación administrativa sobre el carácter de ganancial de la deuda, obligarían además a la Administración tributaria a acudir a un procedimiento civil que determine la verdadera naturaleza de la deuda.

Un claro ejemplo de lo anterior lo constituye la Resolución de la DGRN, de 29 de diciembre de 2005,

que dispone *"la sola afirmación por el recaudador de que la deuda que motiva el embargo cuestionado es deuda de la sociedad de gananciales no es suficiente para hacer posible la anotación. Es necesario para ello que exista una previa declaración judicial de ganancialidad de las deudas contraídas durante la vigencia de la sociedad de gananciales, pues no existiendo en nuestro Código Civil una presunción de ganancialidad de las deudas contraídas durante la sociedad de gananciales, ninguna deuda contraída por un solo cónyuge puede ser reputada ganancial y tratada como tal mientras no recaiga la pertinente declaración judicial en juicio declarativo entablado contra ambos cónyuges, pues a ambos corresponde, conjuntamente, la gestión de la sociedad de gananciales.*

Lo mismo cabe decir respecto de la afirmación de que el inventario de bienes gananciales sea incorrecto y, en consecuencia, deban responder también los bienes privativos conforme al artículo 1401 del CC o que los bienes embargados tengan carácter ganancial y no privativo. Son afirmaciones que deben ser confirmadas por resolución judicial firme y acreditadas al registrador de la propiedad al objeto de que sean debidamente calificadas conforme a lo expuesto en el artículo 18 de la Ley Hipotecaria (...)".

Entender lo contrario, tal y como afirma la propia DGRN, implicaría la indefensión del titular registral, al no poder alegar ni probar nada en contra de dicha ganancialidad, con menoscabo de su derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado por el artículo 24 de la Constitución. Constituye pues una vía a través del cual el cónyuge no deudor puede oponerse adecuadamente a la ejecución de deudas de las que, en su caso, no ha de responder la comunidad de gananciales.

En este sentido cabe entender que, "cuando la traba y su notificación se hubieran producido después de que la disolución y liquidación de la sociedad conyugal hubiera producido efecto frente a terceros de buena fe, para evitar el obstáculo que para la efectividad de la reclamación dirigida inicialmente contra el cónyuge deudor significa el acceso al Registro de la adjudicación a favor del otro cónyuge, hay que entender que es necesario demandar a ambos cónyuges, no sólo al deudor, sino también al titular registral de los bienes anteriormente gananciales" (STS 184/2006, de 1 de marzo).

Así entendido, el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales fraudulentas, la eventual oposición del Registro a la anotación de embargo y la exigencia por el mismo de una demanda civil, frustran el normal desarrollo del procedimiento ejecutivo dirigido frente al deudor en la medida en que, como hemos analizado anteriormente, se manifiestan hechos o formulas jurídicas cuya finalidad es impedir o dificultar la acción de cobro de la Hacienda Pública, por lo que ésta puede resarcir el crédito tributario ejercitando su potestad de autotutela a través del citado artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, considerando además que la condición de responsable tributario no obedece al ejercicio de una potestad discrecional de la Administración tributaria ya que debe reconocerse siempre respecto de todos aquellos casos en los que concurran los requisitos legalmente previstos, con independencia , en este caso, de la responsabilidad prevista en los artículos 1317, 1365 y 1401 de CC. La configuración del régimen de responsabilidad impide que quien ostenta la condición de deudor, eluda su responsabilidad ocultando o vaciando su patrimonio, sirviéndose para ello de terceros vinculados a los que la norma declara responsables solidarios tributarios en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003 y que de igual forma ostentan la condición de obligado tributario desde la comisión de los presupuestos de hecho fijados en la norma, con independencia de que tal obligación no resultase aún exigible.

En el caso estudiado concurren los requisitos del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, pues tras la emisión de la providencia de apremio al deudor principal en marzo de 2006, en abril de dicho año, mediante escritura de capitulaciones matrimoniales, se declara disuelta la sociedad de gananciales, haciéndose constar en la misma que el único bien que constituye el patrimonio ganancial, se adjudica a la esposa reclamante, evidentemente con la finalidad de impedir la traba de dicho inmueble por la Administración Tributaria, al vaciar de contenido patrimonial al deudor principal, con el conocimiento de su cónyuge.

En consecuencia, se desestima la reclamación por ser ajustado a Derecho el acuerdo de declaración de responsabilidad.

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

Arrendamiento de vivienda con opción de compra

(Art 5.Uno.c, 20.Uno.23º LIVA; Art 7.5, 12.1,14.2 TRLITPAJD)

RESUMEN: La realización por un particular, de un arrendamiento con opción de compra, para el arrendatario, constituye una prestación de servicios sujeta al IVA, por reunir todos los requisitos para ello.

Asimismo, en el supuesto planteado, la entrega de la vivienda resultará siempre una operación exenta en el IVA, por lo que, al establecerlo así el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el arrendamiento de vivienda resultará sujeto y exento del IVA.

En consecuencia, la aplicación de lo establecido en el artículo 7.5 del TRLITPAJD determina la sujeción del citado arrendamiento a la modalidad de TPO del ITPAJD.

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

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

CONSULTA PLANTEADA

Se otorga una escritura pública de arrendamiento de vivienda con opción a compra. Tanto el arrendador como el arrendatario son particulares. Se trata de una vivienda construida hace varios años y que va a constituir la vivienda habitual del arrendatario. El arrendamiento se estipula por tres años.

Se consulta acerca del régimen de tributación aplicable al arrendamiento y a la opción de compra.

RESPUESTA

Desde la óptica del Impuesto sobre el Valor Añadido, la operación descrita, consistente en la realización, por un particular, de un arrendamiento con opción de compra para el arrendatario, constituye una prestación de servicios sujeta al IVA, por reunir todos los requisitos para ello.

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

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

"Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfru-

te, que tengan por objeto los siguientes bienes:

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

La exención no comprenderá:

(…)d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto".

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

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

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

"No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, ***quedarán sujetas*** *a dicho concepto impositivo las entregas o* ***arrendamientos de bienes inmuebles****, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos,* ***cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido****. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido."*

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

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

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

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

Tributación del arrendamiento

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

El impuesto se devenga el día en que se realice la constitución del arrendamiento, esto es, en la fecha en que se firme el contrato, documento privado o público. En este sentido, debe tenerse en cuenta que si el contrato se firma en documento privado para posteriormente elevarlo a público u otorgar escritura pública, será el primero el que determine la fecha del devengo.

Tributación de la constitución del derecho de opción

Sujeto a la modalidad de TPO del ITPAJD con una base imponible de 12.000 € (5% de 240.000), que aplicando el tipo de gravamen aplicable a los inmuebles (supongamos 6%) resulta una cuota de 740 € a satisfacer por el adquirente de la opción, se devenga el día en que se realice la constitución del arrendamiento, esto es, en la fecha en que se firme el contrato, documento privado o público.

Base imponible en AJD de una escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un garaje alterando, únicamente, la superficie de una de las plazas de garaje.

(Art 31.2 TRITPAJD; Art 70.2 RITPAJD)

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

Por el contrario, la escritura pública que recoja los nuevos coeficientes resultantes de la incorporación de la nueva construcción al edificio en régimen de propiedad horizontal se trata de una ampliación de la misma con motivo de la conversión de un elemento común en departamento privativo, y, por ello, resultará sujeto a AJD por el objeto valuable resultante de la ampliación y no por el valor total del inmueble.

No obstante, si la modificación de los coeficientes encubre, sin embargo, otros actos jurídicos gravables, se deberá tributar por tales conceptos. En este sentido destacamos los siguientes: agrupaciones, divisiones, segregaciones o agregaciones de los pisos y locales: Se deberá tributar por tales conceptos por el ITPAJD, modalidad AJD.

En consecuencia, en relación con la cuestión planteada, conviene señalar que el objeto valuable será el correspondiente a la plaza de garaje cuya superficie se modifica y no el relativo al valor total.

CONSULTA PLANTEADA

Desearía consultar, en relación con la documentación en escritura pública de una modificación de un garaje constituido en régimen de propiedad horizontal en la que se modifica la cuota de participación de todas las plazas de garaje pero sólo la superficie de una de ellas, si la base imponible en la modalidad de AJD sería la correspondiente a todas las plazas o, por el contrario, sólo la relativa a la plaza cuya cuota y superficie se modifica.

RESPUESTA

En relación con la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, a la que se refiere el apartado 2 del artículo 31 del Texto Refundido, conviene destacar que, con carácter general, la escritura pública estará sujeta a dicho gravamen gradual sólo si concurren todos los requisitos exigidos por el referido apartado y que señalamos a continuación:

- Tratarse de una primera copia de una escritura notarial.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial.
- Que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o de operaciones societarias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De los requisitos anteriores, parece necesario analizar si se cumple, en el supuesto planteado por la oficina, el requisito relativo a que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable pues los otros tres sí se cumplen.

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

El criterio expuesto resulta aplicable al supuesto planteado, en el sentido de afirmar que la escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales o plazas de garaje, como en el caso planteado, que lo componen, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, mientras que si se alteran sí que resultará sujeta a gravamen.

Lo valuable, en este supuesto, es el valor real del coste de la obra nueva y el valor real del terreno que le corresponde a aquélla, que constituyen la base imponible de la escritura pública de la constitución en régimen de propiedad horizontal (valor de la obra más valor del terreno), en virtud de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 70 del Reglamento del impuesto.

En este mismo sentido, se manifestó la Dirección General de Tributos en la contestación vinculante a consulta nº V0477-04, de 23 de diciembre de 2004, en un supuesto de ampliación de la superficie de un edificio con la consiguiente modificación de las cuotas de participación. En la citada contestación, se establecía el criterio de que:

> *"la variación de las cuotas de participación de todas las propiedades en el edificio, derivada de la ampliación que ha supuesto la construcción de la vivienda y los trasteros de la tercera planta, no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por todas y cada una de las propiedades cuya cuota se modifica, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura".*

En consecuencia, a modo de conclusión, conviene señalar lo siguiente:

- La modificación de propiedad horizontal no supon-

drá el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, si no se alteran las superficies de los pisos y locales que lo componen al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable.

- La escritura pública que recoja los nuevos coeficientes resultantes de la incorporación de la nueva construcción al edificio en régimen de propiedad horizontal se trata de una ampliación de la misma con motivo de la conversión de un elemento común en departamento privativo, y, por ello, resultará sujeto a AJD por el objeto valuable resultante de la ampliación y no por el valor total del inmueble.
- Si la modificación de los coeficientes encubre, sin embargo, otros actos jurídicos gravables, se deberá tributar por tales conceptos. En este sentido destacamos los siguientes: agrupaciones, divisiones, segregaciones o agregaciones de los pisos y locales: Se deberá tributar por tales conceptos por el ITPAJD, modalidad AJD.

Por tanto, de acuerdo con todo lo anterior, en relación con la cuestión planteada conviene señalar que el objeto valuable será el correspondiente a la plaza de garaje cuya superficie se modifica y no el relativo al valor total.

Aportación de un certificado acreditativo de una minusvalía con posterioridad a la declaración del ISD y la práctica de la correspondiente liquidación administrativa.

(Art 130 RGAT)

RESUMEN: El obligado tributario podrá solicitar la rectificación de la declaración del ISD, presentada sin considerar su condición de minusválido, mediante la aportación de un certificado acreditativo de su minusvalía, una vez que la Administración tributaria haya dictado una liquidación provisional, al considerar que su contenido ha perjudicado sus intereses legítimos.

CONSULTA PLANTEADA

Un contribuyente presenta la declaración del ISD a los efectos de que la Administración practique la correspondiente liquidación.

En el marco del citado procedimiento, el contribuyente no presenta alegaciones y tampoco interpone recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación practicada e ingresa la misma.

Transcurridos dos meses desde el pago de dicha liquidación, el contribuyente comunica a la Oficina Liquidadora que desconocía que tenía derecho a la reducción autonómica por minusvalía y solicita la devolución del ISD, aportando un certificado acreditativo de dicha minusvalía.

RESPUESTA

En el supuesto planteado, un contribuyente aporta un certificado acreditativo de una minusvalía con posterioridad a la declara-

ción del ISD y la práctica de la correspondiente liquidación administrativa sin considerar dicha minusvalía.

En este caso, entendemos que resulta aplicable lo previsto en el artículo 130 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que reproducimos a continuación:

1. Una vez que la Administración tributaria haya dictado una liquidación provisional en el caso de las declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o haya acordado la devolución o dictado la resolución denegatoria en los casos de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución presentada con anterioridad, cuando considere que su contenido ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos o cuando pudiera proceder una liquidación por importe superior o una menor devolución.

Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

2. Cuando de la rectificación resulte una cantidad a ingresar, se exigirán los intereses de demora que correspondan en cada caso. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computará el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración inicial hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario correspondiente a la liquidación que se practicó con relación a dicha declaración inicial.

3. En las solicitudes de rectificación a que se refiere este artículo se aplicarán las normas establecidas en los artículos 126 a 128".

Por tanto, a través de este procedimiento, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de la declaración del ISD presentada, a los efectos de beneficiarse de la correspondiente reducción por minusvalía, siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello.

Cuestiones prácticas

VENTA CON PACTO DE RETROVENTA

Javier Iranzo Molinero
Inspector de Tributos de la Generalitat Valenciana

PLANTEAMIETO

El administrador de la mercantil LAGRACIOSA, S.L. se plantea, debido a las graves tensiones de tesorería que soporta la entidad mes tras mes, la realización de parte del activo.

En particular, parece que existe posibilidad de llegar a un acuerdo de transmisión de la mitad indivisa de una finca rústica de 20 hectáreas a la sociedad ENBOTELLA S.L. La propiedad de dicha finca, destinada actualmente al cultivo de uva para vino de mesa, la detenta en mitad y pro indiviso con Don José Pérez Pérez.

El precio que pretende satisfacer la mercantil adquirente -200.000 €- es muy inferior al valor que el administrador de LAGRACIOSA, S.L. considera que alcanzaría si las prospecciones que la Rodio Trust Company Limited (empresa especializada dedicada a la extracción del rodio en Sudáfrica) está realizando en la zona resultasen positivas, pues podría encontrarse una importante reserva de rodio, razón por la cual el valor de la finca experimentaría una más que importante revalorización. Esta circunstancia es totalmente desconocida por ENBOTELLA S.L.

No obstante, el tesorero de la LAGRACIOSA, S.L. considera que la venta es inaplazable, al precio que sea.

El administrador de LAGRACIOSA, S.L., reacio a perder alguna oportunidad de hacer negocio con la explotación del rodio, le plantea al abogado de la empresa la posibilidad de establecer alguna cláusula que le permitiese recuperar la propiedad de la finca a su voluntad.

El abogado le comenta que podrían realizar la compraventa con pacto de retroventa, es decir, pactar un derecho de retracto que la vendedora podría ejercitar en el plazo de cuatro años.

Ante las dudas que les plantean los aspectos fiscales de la operación, consultan a un asesor fiscal externo las siguientes cuestiones, relativas a las consecuencias fiscales de:

- **La realización de la venta con pacto de retroventa.**
- **El ejercicio del retracto legal por el comunero.**
- **La prórroga del derecho de retracto durante un plazo adicional de cuatro años.**
- **El ejercicio de la retrocesión por la mercantil vendedora.**
- **La transmisión del derecho a retraer, con la finalidad de que la adquisición la realice directamente la entidad Rodio Trust Company Limited, evitando la transmisión intermedia.**
- **La extinción del derecho de retracto convencional sin que sea ejercitado.**

SOLUCIÓN

INTRODUCCIÓN: LOS DERECHOS REALES DE ADQUISICIÓN

Con la denominación "**derechos reales de adquisición**" nos referimos a aquellos derechos reales que permiten reclamar, en beneficio propio, la transmisión de derechos sobre la cosa, a quien quiera que la tenga, tales como el derecho de retracto -convencional y legal-, el derecho de tanteo, el derecho de opción y la promesa de contrato.

DERECHO DE RETRACTO

En nuestro Derecho civil –artículos 1506 y siguientes del Código Civil- el retracto, en general, aparece contemplado como una causa de resolución del contrato de compraventa que, a su vez, puede encontrar su fundamento, bien en la reserva que el vendedor ha hecho de su derecho a recuperar la cosa vendida –artículos 1507 y siguientes del Código Civil-, bien en el derecho que la ley concede a un tercero para subrogarse en el lugar del adquirente –artículos 1521 y siguientes del Código Civil-.

En el primer caso hablamos del **retracto convencional**. En el segundo, del **retracto legal**.

Ambos constituyen derechos de adquisición preferente cuyo posible ejercicio, de ordinario, se desdobla en dos fases:

1. El titular del retracto tiene derecho a que se le notifique la intención del propietario de proceder a la venta y las condiciones de la misma, por si estuviera interesado en ejercitar su derecho de adquisición (derecho de tanteo)
2. Otra en la que, por omisión de la notificación de venta anterior, el titular del retracto queda facultado para resolver la venta y subrogarse en el lugar del tercero adquirente (derecho de retracto)

Veamos las cuestiones planteadas en el supuesto:

LA REALIZACIÓN DE LA VENTA CON PACTO DE RETROVENTA

De acuerdo con las ideas acabadas de apuntar, el retracto convencional se caracteriza por tratarse de un pacto entre las partes otorgantes de un contrato de compraventa, en cuya virtud, el vendedor se reserva el derecho a recomprar la cosa vendida, previa satisfacción al adquirente de la misma de la cantidad pactada.

El Código civil lo contempla como un derecho de resolución del contrato de compraventa, en cuya virtud el vendedor se reserva la facultad de recuperar la cosa vendida mediante la devolución del precio percibido y el pago de los gastos del contrato y de los necesarios y útiles hechos en la cosa vendida.

En este sentido, la Sentencia de 30 de abril de 1994 resalta las diferencias entre el retracto y la condición suspensiva:

> *La estipulación quinta de la escritura de venta decía textualmente que "**esta compraventa queda sujeta a la condición suspensiva de que la Sociedad vendedora no reintegre al comprador en el plazo de seis meses a partir de hoy, las cantidades por él satisfechas a cuenta del precio y gastos originados por este otorgamiento**. Transcurridos seis meses sin hacerlo y sin necesidad de requerimiento ni justificante alguno, se entenderá cumplida la condición y consumada la venta. Incumplida la condición por reintegro al comprador de la parte del precio entregado y gastos originados por este contrato no quedará consumada la venta».*
>
> ***Fundamentos de Derecho***
>
> *Primero: La única cuestión a resolver en el presente recurso de apelación es si la cláusula quinta de la escritura de compraventa, que ha sido transcrita en los antecedentes de hecho de esta sentencia, es una verdadera y propia condición suspensiva, tesis del actor acogida por la sentencia apelada, o si, como entiende la Administración, nos hallamos ante una verdadera y propia compraventa, en la que se ha establecido un verdadero y propio retracto convencional.*
>
> *Segundo: Es preciso resaltar, ante todo, la oscuridad con la que está redactada la cláusula quinta antes transcrita, oscuridad que, sin embargo, no*

deja lugar a dudas de la verdadera naturaleza del negocio jurídico celebrado, que no es otro que el de una verdadera y propia compraventa, en la que se ha insertado un acto de retro o retracto convencional, el cual no puede ser equiparado, ni en su naturaleza, ni en sus efectos, a una condición suspensiva, con la que únicamente tiene un elemento común, y éste es que los efectos del negocio jurídico celebrado pueden verse afectados por un negocio jurídico posterior, que deja sin efecto la compraventa, perfecta, inicialmente celebrada, la cual produjo un verdadero y propio desplazamiento del bien que era su objeto, del patrimonio del vendedor al del comprador, dando así nacimiento al presupuesto de hecho del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, ***a diferencia de la condición suspensiva, en la cual, el desplazamiento de uno a otro patrimonio no se produce hasta que no se cumple un hecho futuro e incierto, o los interesados no tienen conocimiento de haberse producido un hecho pasado, existiendo por lo tanto, un momento de pendencia de los efectos de negocio jurídico, durante los cuales no puede hablarse de supuesto del hecho del Impuesto.***

Por lo tanto, no todo hecho posterior a la celebración de un negocio jurídico puede ser calificado de ***condición suspensiva****: sólo puede admitirse tal calificación respecto de* ***aquellos que impiden que el negocio jurídico celebrado produzca sus efectos, pero si este negocio produce los propios del contrato celebrado como es el desplazamiento del bien de uno a otro patrimonio*** *(como en la compraventa de inmuebles lo produce el otorgamiento de escritura pública, según el art. 1.492 del Código Civil) y mediante un acto de voluntad propio de uno de los contratantes, el negocio jurídico celebrado queda sin efecto, por haberse reservado uno de los contratantes, la posibilidad de recuperar la cosa transmitida, ese negocio jurídico pese a ser futuro, no actúa como condición suspensiva, de una compraventa, porque los efectos de ésta se produjeron ab initio, sino que* ***actúa como lo que es, como un verdadero y propio retracto convencional****, puesto que entra de lleno en la definición que de éste se da en el art. 1.507 del Código Civil , con las consecuencias que ello tiene en el orden fiscal, que no son otras que las de tributar el negocio jurídico celebrado como una compraventa sometida a retracto convencional, que es, en definitiva lo que hizo la Administración.*

Dicho derecho de retracto, del que es titular el vendedor de la cosa que lo haya pactado, puede ser objeto de un variado mosaico de negocios jurídicos, como por ejemplo el ejercicio del derecho, su venta o transmisión, la venta del bien con la cláusula de retracto, la extinción, la prórroga del derecho, etcétera, lo que lleva a que la norma fiscal haya previsto distintas posibilidades de gravamen.

En cuanto a la tributación de la constitución del retracto convencional, es de destacar que se trata una cláusula que acompaña a un contrato de compraventa y su gravamen se hace, de ordinario, en función del contrato de compraventa a que acompaña, **sin gravarse por separado del mismo**, sino contemplándose como una incidencia de aquél. Y **en nada influye en el hecho imponible por el que tributa la compraventa** –IVA o TPO- puesto que su existencia únicamente afecta, como veremos, al cálculo de la base imponible.

Así, previamente debemos determinar la tributación de la compraventa, en función de las reglas generales de deslinde entre el IVA-TPO.

En general, para que una transmisión inmobiliaria quede **sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido** deben cumplirse dos requisitos:

- El transmitente debe tener la consideración de sujeto pasivo del Impuesto, esto es, debe tratarse de un empresario o profesional.
- La transmisión ha de ser realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, debiendo encontrarse el bien transmitido afecto a su actividad.

Dichas condiciones se cumplen en el presente supuesto, encontrándose sujeta, por tanto, al Impuesto. No obstante, el artículo 20.Uno. 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA, establece que **estarán exentas** del impuesto «*Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas,*

que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público».

Esta exención es susceptible de renuncia por parte del sujeto pasivo del IVA, si se cumplen los requisitos tasados por el artículo 20. Dos de la LIVA y el 8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en adelante RIVA, a saber:

- La operación ha de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- La operación se ha de encuadrar dentro del concepto de entrega de bienes.
- El adquirente del bien ha de ser sujeto pasivo del IVA, actuar en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y, en función de su destino previsible, tener derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.
- La renuncia se ha de practicar por cada operación realizada por el sujeto pasivo, es decir, con carácter individual.
- La renuncia a la exención deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.
- El adquirente deberá realizar una declaración en la que haga constar su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción del Impuesto soportado.

En consecuencia, la operación planteada en el supuesto se encontrará sujeta y exenta del IVA, sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD, salvo renuncia a la exención, debiendo plantearnos cuál será la tributación en ambos supuestos.

Así, conforme hemos expresado con anterioridad, con carácter general, por lo que respecta a **la constitución del derecho de retracto o cláusula de retro** –acompañando siempre a la transmisión del bien- **no existe**, por cuanto su constitución se realiza reservándose el vendedor esta facultad, **hecho imponible distinto de la compraventa**. Al constituirse por retención, no entra en el patrimonio del vendedor derecho alguno que no tuviese, por lo que no existe desplazamiento patrimonial gravado. La única particularidad de la transmisión es que el vendedor se reserva el derecho a ejercitar el retracto.

Se constituye así el retracto sin que exista desplazamiento patrimonial alguno correspondiente a la constitución de dicho derecho que deba gravarse por la modalidad de TPO del ITPAJD ni por el IVA, pues se constituye por retención de sus propietarios en la transmisión de los bienes sobre los que se impone, como indica la Resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de febrero de 1995.

Cuando la **compraventa está sujeta al IVA y no exenta**[1] y se instrumente en escritura pública resultará también sujeta a la cuota variable de la modalidad de AJD del ITPAJD, al reunirse el resto de los requisitos tasados en el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en adelante TRLITPAJD, para la sujeción a dicho concepto, a saber:

- Tener contenido económico.
- Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial.
- No encontrarse sujeta la operación al Impuesto por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni por Operaciones societarias, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

VEAMOS A CONTINUACIÓN LOS ELEMENTOS DE LA SUJECIÓN AL IVA Y A LA CUOTA VARIABLE DE AJD

❖ **Sujeto pasivo**.

El vendedor -LAGRACIOSA, S.L.- que repercute el IVA sobre el comprador –artículo 84.Uno1º de la LIVA-.

[1] De esto resulta que si la venta, gravada con el retracto, es una venta sujeta al IVA, su gravamen por este impuesto no vendrá afectado, salvo por la menor contraprestación que las partes hayan acordado, como compensación del gravamen que, para el adquirente, supone la reserva del derecho de retraer. Así, tanto para la determinación de sujeto pasivo, como de la base y tipo aplicable cabe remitirse a la tributación de la compraventa inmobiliaria en general.

En **AJD**, el adquirente -ENBOTELLA S.L.- de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 del TRLITPAJD.

❖ **Base imponible**:

En el **IVA**, el importe total de la contraprestación de la operación –artículo 78.Uno de LIVA-. En este caso, 200.000 €.

En **AJD**, el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, artículos 30.1 y 46.1 del TRLITPAJD.

❖ **Tipo de gravamen**:

En el **IVA**: el 18 por 100 con carácter general aplicable -de acuerdo con el artículo 90.Uno de LIVA-.

En el **IAJD**: el 0,50 por 100 -artículo 31.2 del TRLITPAJD-, sin perjuicio de la aplicación de tipos impositivos distintos en las Comunidades Autónomas, con arreglo a lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Si, por el contrario, no se cumplieran los requisitos para la renuncia a la exención en el IVA, o ésta no se efectuase, la **compraventa** estaría sujeta y exenta en el IVA y, en consecuencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.5 del TRLITPAJD, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, **por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas** y no resultaría sujeta a la modalidad de AJD.

Analicemos los elementos de la **sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD**:

- **Sujeto pasivo** de la compraventa con cláusula de retro será el adquirente -ENBOTELLA S.L.- del bien (artículo 8 a del TRLITPAJD)
- **Base imponible**: su importe se determina de acuerdo con las normas del artículo 14.3 del TRLITPAJD y 46 del Reglamento, normas que reflejan que, a salvo de disposición convencional en contra, el derecho de retracto se valora en 1/3 del valor del bien, por lo que la transmisión del bien con cláusula de retracto, minora el valor del mismo, que queda fijado en los 2/3. Así, en la constitución del derecho de retracto o cláusula de retro, la compraventa a la que acompaña se valora en el mayor valor entre el precio declarado -200.000 €- y los 2/3 del valor comprobado del bien.
- **Tipo de gravamen**: el tipo aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles: el fijado por la Comunidad Autónoma y, en su defecto, el 6 por 100 (11.1.a TRLITPAJD)

EL EJERCICIO DEL RETRACTO LEGAL POR EL COMUNERO (José Pérez Pérez) TRIBUTACIÓN DEL EJERCICIO DEL RETRACTO LEGAL

El **retracto legal** es el derecho de subrogarse, con las mismas condiciones estipuladas en el contrato, en lugar del que adquiere una cosa, por compra o dación en pago –artículo 1521 del Código Civil-.

De acuerdo con el Código Civil –artículos 1522 y 1523- existen dos supuestos básicos de retracto: el **retracto de comuneros** y el retracto de colindantes. Con arreglo al primero, el copropietario de una cosa común podrá usar del retracto en el caso de enajenarse a un extraño la parte de todos los demás condueños o de alguno de ellos. Con arreglo al segundo tienen derecho de retracto los propietarios de tierras colindantes cuando se venda una finca rústica de cabida inferior a una determinada superficie.

Adicionalmente, se regulan otros, como el retracto en la enfiteusis -artículo 1636 del Código Civil- y en disposiciones especiales, sobresaliendo el retracto concedido al arrendatario en el supuesto de venta de la vivienda arrendada o de la finca urbana arrendada para uso distinto del de vivienda, establecidos en el artículo 25 y 31, respectivamente, de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

El retracto legal, a semejanza del convencional, presupone la existencia de una venta entre vendedor y comprador, a consecuencia de la cual un tercero -retrayente- sustituye o se subroga en la posición del comprador -retraído- satisfaciéndole el precio y otros gastos en que incurrió por razón de la adquisición.

EL RETRACTO LEGAL Y EL IVA

Con carácter general, la sujeción al IVA, sin exención, del ejercicio del retracto legal parece poco probable

por cuanto el retracto efectuado con respecto a fincas que no sean solares vendrá siempre exento de IVA y sujeto a la modalidad de TPO del ITPAJD, y el correspondiente a edificaciones supondrá de ordinario una segunda o ulterior entrega, con lo que la exención en el IVA conllevará también la sujeción por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Todo ello aparte de la consideración de que, para venir sujeto al IVA sin exención, el vendedor, sujeto pasivo del IVA, deberá ser empresario o profesional.

En cualquier caso, de darse la hipótesis de **sujeción sin exención al IVA**, tengamos presente que el impuesto deberá satisfacerse por el retrayente -en cuanto repercutido del sujeto pasivo vendedor- procediéndose así a la rectificación de las facturas previamente emitidas a nombre del retraído - ENBOTELLA S.L.- con lo que el criterio de tributación en el IVA coincide con TPO, en cuanto a que el impuesto se satisfaga una sola vez.

Así lo entiende la Dirección General de Tributos, en la Resolución a la Consulta de 28 de noviembre de 2001, que establece que:

> *"El derecho de retracto legal permite al retrayente subrogarse en la posición del comprador, de forma que, lo que sucede es que subsiste el contrato inicial, produciéndose una simple subrogación de dicho retrayente en la posición del comprador y no una resolución del contrato anterior con una suscripción de un nuevo contrato traslaticio".*

En este caso, para que se produzca la tributación por el IVA, el retrayente –D. José Pérez- debería tener derecho a la deducción total del IVA soportado, permitiendo al vendedor efectuar válidamente la renuncia a la exención del IVA, con el cumplimiento del resto de los requisitos enunciados con anterioridad.

EL RETRACTO LEGAL Y LA MODALIDAD DE TPO DEL ITPAJD

La aplicación de los principios del artículo 4 del TRLITPAJD llevaría a la obligación de que el tributo se satisficiera tanto por la primera compraventa -entre vendedor y comprador retraído ulteriormente- como por la segunda -entre vendedor y retrayente (en el ejemplo, D. José Pérez Pérez)-. Sin embargo, una tal solución parece injusta -pensemos que el retraído, además de perder el bien adquirido debería satisfacer el impuesto correspondiente a dicha adquisición- por lo que el artículo 45.I.B.2 del TRLITPAJD dispone la exención de tributación para *"las transmisiones que se efectúen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquél hubiere satisfecho ya el impuesto".*

Detalla el art. 46.5 del Reglamento del ITPAJD que:

> *"A los sólos efectos de que el que adquiera una finca o derecho Real a virtud de retracto legal no satisfaga el impuesto, si el comprador de quien lo retrae lo hubiera satisfecho ya, la oficina liquidadora calificará la procedencia o no del retracto, sin necesidad de que el retrayente entable demanda judicial".*

Resulta así que el texto normativo sólo quiere que se grave una de las ventas y, en la alternativa de dejar sin gravar la primera -entre vendedor y retraído- o la segunda -entre vendedor y retrayente-, opta por que el impuesto lo satisfaga el retraído -comprador primitivo- vinculando la exención a la acreditación de dicho pago, de manera que el retrayente, en principio no deberá satisfacer nada a la Hacienda Pública como consecuencia del ejercicio del derecho de retracto.

La solución no es tan injusta como parece a simple vista por cuanto el retrayente, que es en definitiva el adquirente último del bien, de acuerdo con la normativa del Código Civil, artículos 1518 y 1525, deberá reintegrar al retraído el importe satisfecho por el mismo como consecuencia de su adquisición, importe entre el que cabe situar el impuesto satisfecho.

No obstante, en la práctica plantea alguna dificultad en su aplicación, como por ejemplo cuando se realice una posterior comprobación de valores sobre la transmisión, ¿a quien habrá que notificar la liquidación complementaria?

La solución la apunta el TEAR de Valencia en Resolución de 27 de noviembre de 1998 que establece: *"En los casos en que la Administración compruebe el valor de un bien que ha sido objeto de retracto, la valoración y, en su caso, liquidación, deberá notificarse al retrayente y no al retraído –primitivo adquirente del bien-".*

En idéntico sentido se pronunció la Sentencia del TSJ de Andalucía de 17-04-1997, razonando que: *"asimismo, en un supuesto de adquisición de inmueble arrendado en la que el arrendatario ejercita el derecho de retracto, aunque en el momento de la adquisición inicial el comprador es el sujeto pasivo del impuesto y, como tal, presentó autoliquidación del mismo, el ejercicio del retracto supone una traslación legal de papel del sujeto pasivo, pasando a serlo el retrayente debiendo girarse a éste, en su caso, la liquidación complementaria resultante de la comprobación de valores"*.

LA PRÓRROGA DEL DERECHO DE RETRACTO DURANTE UN PLAZO ADICIONAL DE CUATRO AÑOS

Este supuesto aparece contemplado expresamente en el artículo 46.2 del Reglamento del ITPAJD, que señala la no sujeción al impuesto de la prórroga del retracto, por la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas", sin perjuicio de su posible gravamen por el Impuesto sobre los actos jurídicos documentados en caso de cumplir los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD (que cumplirá cuando se pacte contraprestación, es decir, cuando tenga carácter oneroso)

En la prórroga del derecho de retracto los **elementos de sujeción a la cuota variable de la modalidad de AJD,** son los siguientes:

- **Sujeto pasivo:** el vendedor del bien -LAGRACIOSA, S.L.-, favorecido por la misma (artículo 29 TRLITPAJD)
- **Base imponible**: el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa (art. 30.1 TRLITPAJD).
- **Tipo de gravamen:** el 0,50 por 100 (artículo 31.2 del TRLITPAJD), salvo que la Comunidad Autónoma haya aprobado un tipo de gravamen diferente.

EL EJERCICIO DE LA RETROCESIÓN POR LA MERCANTIL VENDEDORA

Del mismo modo, también se deberá **gravar en el IVA**, como una nueva entrega de bienes, la adquisición del bien por quien ejercita el retracto, en función de la condición empresarial de aquél contra quien se ejercita el retracto y de la aplicación o no, en su caso, de las exenciones inmobiliarias, de acuerdo con lo anteriormente señalado.

En el caso de sujeción al IVA de la operación debemos destacar la posible incidencia del gravamen correspondiente a la cuota variable de los documentos notariales de AJD cuando la operación se instrumente en escritura pública, en aplicación del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

De no resultar sujeta al IVA vendrá gravada por la modalidad de TPO del ITPAJD, de acuerdo con los siguientes elementos:

- **Sujeto pasivo:** el que ejercite el retracto -LAGRACIOSA, S.L.- (artículo 8.a TRLITPAJD).
- **Base imponible:** el mayor valor del precio de la retrocesión o 2/3 del valor comprobado del bien. Hay que tener en cuenta que no se aplicará esta regla de valoración cuando el retracto se ejercite una vez transcurridos diez años, al no permitir el artículo 1508 del Código Civil que el derecho de retracto supere este plazo de duración, ni tampoco cuando su ejercicio se produzca después del vencimiento del plazo estipulado para ello, liquidándose en estos dos supuestos como una nueva transmisión, todo ello conforme a lo dispuesto en el artículo 46.3 del Reglamento del Impuesto, que dispone lo siguiente: *"Si el derecho de retraer se ejercita después de vencido el plazo estipulado y, en todo caso, pasados diez años desde la fecha del contrato, o del término máximo permitido por la legislación civil que sea aplicable al mismo, se estará a lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 1.508 del Código Civil, y **se liquidará el impuesto en concepto de nueva transmisión**."*
- **Tipo de gravamen**: el tipo correspondiente a la naturaleza inmueble del bien (artículo 11.1.a TRLITPAJD).

Para finalizar con el análisis del retracto convencional queda por delimitar un aspecto relevante en caso del ejercicio de la retrocesión: la posible devolución del impuesto satisfecho.

En cuanto a la posible **devolución del impuesto satisfecho por la primitiva venta** en caso de ejercicio

del derecho de retraer, el TRLITPAJD es determinante al disponer expresamente -artículo 57.6- que *"cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho a la devolución del impuesto"*.

LA TRANSMISIÓN DEL DERECHO A RETRAER, CON LA FINALIDAD DE QUE LA ADQUISICIÓN LA REALICE DIRECTAMENTE LA ENTIDAD RODIO TRUST COMPANY LIMITED, EVITANDO LA TRANSMISIÓN INTERMEDIA

Tan sólo quedará la singularidad de la transmisión del derecho de retraer, que, de efectuarse, como en este caso, por un empresario o profesional en ejercicio de su actividad constituirá una prestación de servicios sujeta al tipo del 18 por 100.

Si además, en este supuesto de sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, se instrumenta la transmisión del derecho de retraer en escritura pública, al referirse a un bien que resulta inscribible en el Registro de la Propiedad también resultará sujeto el documento notarial a la cuota variable de AJD, por cumplirse los restantes requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

LA EXTINCIÓN DEL DERECHO DE RETRACTO CONVENCIONAL SIN QUE SEA EJERCITADO

En este sentido, cuando **se hubiera gravado por la modalidad de TPO**, el gravamen de la extinción del derecho de retraer es un hecho imponible sujeto por cuanto la extinción de la posible retrocesión supone el reintegro al adquirente del total valor del bien que queda liberado de la carga que siempre supone estar a merced del posible ejercicio del retracto por el vendedor, de acuerdo con la regla establecida en el art. 46.2 del Reglamento del ITPAJD, que dispone que:

> *"En la extinción del derecho de retraer, por haber transcurrido el plazo estipulado o el legal, se girará al adquirente de los bienes o derechos o a sus causahabientes la correspondiente liquidación complementaria, sirviendo de base la diferencia, si la hubiere, entre la base de la liquidación anteriormente practicada y el total valor comprobado de los bienes."*

- **Sujeto pasivo:** el adquirente -ENBOTELLA S.L.- de los bienes o sus causahabientes (artículo 46.2 Reglamento)
- **Base imponible**: en la extinción del derecho de retraer la diferencia entre la base de la liquidación anteriormente practicada por la adquisición del bien con cláusula de retro y el valor comprobado de los bienes (en el momento actual, si hubiere variado)
- **Tipo de gravamen**: el tipo aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles: el fijado por la Comunidad Autónoma y, en su defecto, el 6 por 100 (11.1.a TRLITPAJD)

De resultar sujeta la primera transmisión al IVA, no se devenga en este caso AJD, pues no precisa para su constancia el otorgamiento de documento notarial.

La capacidad de las Entidades Locales para embargar a otros Entes públicos.

Javier Martín Fernández.
Socio Director de F&J Martín Abogados.
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.

PLANTEAMIENTO

Como es bien sabido, el art. 2.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL), dispone que "*para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes*". El problema que se nos plantea es determinar si la competencia reconocida a los Entes Locales en este precepto incluye la capacidad de embargar a otros Entes públicos.

A estos efectos, debemos acudir al art. 23.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante, LGP), a cuyo tenor, "*ningún Tribunal ni Autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines diversos, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general*".

Ambos preceptos nos plantean dos cuestiones que pasamos a analizar.

¿Puede un Ayuntamiento hacer uso de la vía de apremio para conseguir hacer efectivas las deudas que mantienen con el mismo la Comunidad Autónoma y el Estado?

La respuesta a esta cuestión es, sin duda, afirmativa. A estos efectos, deben distinguirse dos aspectos diferentes, por mucho que estén íntimamente relacionados. De un lado, el formal o procedimental, muy claro a tenor del art. 2.2 del TRLHL, que reconoce a la Administración Local –sin ningún tipo de excepción- la posibilidad de utilizar las mismas prerrogativas y procedimientos que el Estado para el cobro de sus deudas. Por tanto, ello incluye, señaladamente, la utilización del procedimiento de apremio. De otro, el sustantivo o material, que afecta a aquellos bienes y derechos que, en el curso del procedimiento de apremio, no podrán ser embargados por la Administración Local, al estar cubiertos por el privilegio que reconoce el art. 23.1 de la LGP. Pero, insistimos, la existencia de este privilegio, sobre el que volveremos más adelante, no impide, en absoluto, la utilización de la vía de apremio.

La conclusión anterior se encuentra avalada por la doctrina de nuestro Tribunal Supremo. A título de ejemplo, la Sentencia de 9 de febrero de 2005 (*ROJ* STS 729/2005) señala, textualmente, lo siguiente:

> "*Resulta sorprendente que una Administración Municipal acuda a los Tribunales, para la exacción de sus tributos, con el*

fin de obtener un título ejecutivo, en este caso frente a otra Administración. Se alega que así se hizo ante la imposibilidad de exigir por la vía de apremio el cobro de sus deudas tributarias.

Sin embargo, al proceder de esta forma, no tuvo en cuenta que el art. 2.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, determina claramente que "para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes"".

Como puede observarse, al Tribunal no le cabe ninguna duda, más bien le sorprende lo contrario, acerca de la utilización de la vía de apremio por parte de un Municipio y frente a otra Administración.

Afirmada la posibilidad de utilizar el procedimiento de apremio, el devengo de los recargos va de suyo, en la medida en que el art. 28 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo vincula al inicio del período ejecutivo y del posterior comienzo y desarrollo del procedimiento de apremio.

¿Cuáles son los bienes que pueden ser objeto de embargo a través de la referida vía de apremio?

Para dar una respuesta adecuada a esta cuestión es fundamental partir de la doctrina sentada por nuestra jurisprudencia constitucional –y seguida luego, por la ordinaria- acerca de esta materia. Y ello porque es tal doctrina la que ha inspirado la legislación actualmente aplicable, por lo que debe servirnos de guía interpretativa.

El último de los pronunciamientos recaídos sobre la materia es la Sentencia del Tribunal Constitucional 211/1998, de 27 de octubre. Para entender correctamente este fallo, es necesario recordar que el art. 154.2, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LHL), hoy derogada por el TRLHL, establecía que "*los Tribunales, Jueces y Autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes en general de la Hacienda Local*".

En el mismo sentido se expresaba el art. 44.1 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (en adelante, TRLGP), hoy derogado en su totalidad por la LGP. En concreto dicho precepto establecía que "*los Tribunales, Jueces y Autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes en general de la Hacienda Pública*".

En la citada Sentencia se resuelve un recurso de amparo dirigido contra el Auto de la Audiencia Provincial de Córdoba por el que se desestima el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Aguilar de la Frontera contra el Auto del Juzgado de Primera Instancia de ese Municipio, desestimatorio de la petición de levantamiento de embargo sobre los bienes de la Corporación. Dicho recurso tenía su causa en el embargo de bienes decretado por el mencionado Juzgado a petición de un particular acreedor y en ejecución de la Sentencia que condenaba a la Corporación al pago de la deuda contraída con aquél con motivo de la ejecución de ciertas obras.

El Municipio entendía que el embargo de sus bienes infringía la prohibición dispuesta en el art. 154.2 de la LHL. Sin embargo, tanto el Juzgado como la Audiencia Nacional consideraron que este precepto establecía, únicamente, la inembargabilidad de los bienes de dominio público, de los comunales y de los patrimoniales afectos al mantenimiento de un servicio o función pública, de manera que la extensión de la prohibición de

embargo a "*cualquier bien*" del Patrimonio o Hacienda del Ente Local vulneraría la exclusiva competencia de órganos judiciales ordinarios para ejecutar lo resuelto en los Juzgados. En consecuencia, también infringiría el derecho fundamental a la ejecución de las resoluciones judiciales firmes, encuadrado en el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 de la Constitución, de aquellos ciudadanos que verían cómo resoluciones, que le son favorables y contrarias a la Administración pública, no se ejecutan al oponer ésta la prerrogativa de inembargabilidad de sus bienes.

Ante esta situación, el Tribunal Constitucional falla declarando la inconstitucionalidad y nulidad del inciso "*y bienes en general*" del apartado 2º del art. 154 de la LHL, en la medida en que no excluye de la inembargabilidad los bienes patrimoniales no afectados a un uso o servicio público.

En este mismo sentido ya se había pronunciado en su Sentencia 166/1998, de 15 de julio, cuya doctrina fue reiterada luego, además de por la que acabamos de reproducir, por las 210/1998, de 27 de octubre y 228/1998, de 1 de diciembre. A través de tales fallos se delimita el ámbito material de la prerrogativa de inembargabilidad. Así, la Sentencia 166/1998 distingue entre lo que se denomina "*Hacienda Pública*" de los Entes Locales y su "*Patrimonio*", indicando que únicamente los bienes, fondos y derechos que quepa integrar en la primera gozan de dicha prerrogativa, al igual que los bienes de dominio público y comunales. A estos efectos, señala que en la Hacienda Local se integra "*el conjunto de los ingresos, tributos propios, participaciones en tributos de otros entes públicos, subvenciones, precios públicos, productos de las operaciones de créditos, las multas que perciben, así como por las demás prestaciones de Derecho público (art. 2.1 de la LHL)*". En suma, los tributos y cantidades que, como ingresos de Derecho público, deben percibir las Entidades Locales. Pero refuerza más aún la separación entre ambos conceptos al determinar que "*constituyen ingresos de Derecho privado de las Entidades locales, que forman parte de su Hacienda, los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación*". Mientras que considera "*patrimonio*" de las Entidades Locales "*el constituido por los bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales de que sean titulares, susceptibles de valoración económica, siempre que unos y otros no se hallen afectos al uso o servicio público*". Estos últimos bienes y servicios del Ente Local, con la excepción hecha de los afectados materialmente a un servicio o uso público, no gozarán de la prerrogativa de inembargabilidad.

Esta doctrina constitucional es recogida y confirmada por el propio Tribunal Supremo en diversas Sentencias –entre otras, pueden citarse las de fecha 30 de octubre de 1998 (*RJ* 1998, 9516), 21 de febrero de 2000 (*RJ* 2000, 2002) y 2 de febrero de 2005 (Sala 3ª, rec. 5/2000)-, que afirman la extensión de la doctrina constitucional a Administraciones distintas de la Local.

De dichos pronunciamientos deben destacarse dos. De un lado, el de 26 de marzo de 2001, ya que se refiere a un embargo practicado sobre bienes de la Universidad de Valladolid, afirmando que procede sobre sus bienes patrimoniales. Decimos que esta Sentencia es de interés, ya que buena parte de la deuda a recaudar por los Entes Locales la mantiene con este tipo de Entidades públicas.

De otro lado, también debe resaltarse la Sentencia de 2 de febrero de 2005 y que se expresa en los siguientes términos:

> "*La argumentación contenida en la sentencia recurrida respecto de la inembargabilidad de los bienes, derechos, valores y fondos públicos, como obstáculo al reconocimiento de la posibilidad de utilización del procedimiento de apremio contra las cuentas corrientes del Instituto Catalán del Sol para la cobranza de los Impuestos municipales, debe considerarse, asimismo, errónea, tan pronto se tenga en cuenta que , con arreglo a la reiterada doctrina constitucional, el privilegio de inembargabilidad sólo alcanza a los bienes que estén destinados a la realización de actos <iure imperio>, pero no a aquellos destinados a la realiza-*

ción de actividades <iure gestionis>, porque una interpretación de las normas que condujera a mantener la imposibilidad de absoluta de ejecución de las Administraciones públicas debía considerarse vulneradora del art. 24.1 de la Constitución –STC/1992, de 1 de julio-, y más aún cuando la Norma Fundamental –art. 132.1- sólo se refiere a la inembargabilidad de los bienes de dominio público y los comunales.

Más recientemente, el mismo Tribunal Constitucional admite la susceptibilidad de embargo de bienes patrimoniales no afectados a un uso o servicio público –SSTC 166/1998 y 211/1998, de 27 de octubre-, hasta el extremo de considerar inconstitucional en la primera de las dos sentencias mencionadas el último inciso, <bienes en general> del apartado 2 del art. 154 de la LHL, precisamente por la amplitud y generalidad de esta expresión y por no incluir la excepción al principio de inembargabilidad que dichos bienes en las expresadas condiciones significaban".

De todo lo expuesto hasta el momento, se deduce que los bienes pueden dividirse, a efectos de su embargabilidad, en diferentes categorías:

ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA HACIENDA

Para la jurisprudencia constitucional, los elementos integrantes de la Hacienda son inembargables. Y tienen esta consideración la totalidad de los ingresos públicos, tanto de Derecho público como de Derecho privado.

Además, de aquí se deduce, en principio, que el dinero es también inembargable. Así, los pronunciamientos citados afirman que la inembargabilidad dispuesta por el art. 154.2 de la LRHL es conforme a la Constitución "*si su objeto son fondos o saldos de cuentas de titularidad municipal, puesto que constituyen ingresos de las Haciendas Locales, cuyo objeto es el sostenimiento de un servicio o uso público que prestan las Corporaciones Locales. Precisamente, es este destino a la satisfacción de intereses y finalidades públicas lo que fundamenta constitucionalmente su inembargabilidad".*

No obstante, creemos que esta inembargabilidad absoluta del dinero ha de matizarse. Como puede observarse, el Tribunal parte, en su razonamiento, de que los bienes sobre los que se proyecta este privilegio son los medios líquidos que conforman la Tesorería de la Entidad Local, en la medida en que dichos fondos son necesarios para el normal desenvolvimiento de los servicios públicos. Esta idea aparece ratificada, de modo expreso, por el propio Tribunal –STC 166/1998-, cuando afirma que "*aquellos derechos, fondos y valores "son los recursos financieros" de la Entidad Local, ya se trate de "dinero, valores o créditos" resultantes de "operaciones tanto presupuestarias como extrapresupuestarias", que constituyen la Tesorería de dicha Entidad (art. 175 LHL)*". Para continuar afirmando que "*dado que tales recursos están preordenados en los presupuestos de la Entidad a concretos fines de interés general, es evidente que requieren una especial protección legal... por el destino al que han sido asignados por los representantes de la soberanía popular*". En fin, como señala la STC 228/1998, las aseveraciones anteriores "*enlazan con los principios de eficacia de la actuación administrativa (art. 103.1 CE) y de la continuidad de los servicios públicos (STC 107/1992, fundamento jurídico 3.º), que son, como tenemos dicho, dos de las razones constitucionales de la inembargabilidad dispuesta en el art. 154.2 LHL".*

Por tanto, entendemos que sólo están sometidos al privilegio de inembargabilidad aquellos recursos que constituyan el Tesoro –en el Estado- o la Tesorería –en las Comunidades Autónomas y Entidades Locales- de los Entes públicos.

Por tanto, debemos acudir, en principio, a los arts. 90 de la LGP y 175 del TRLHL para determinar este ámbito de inembargabilidad. Con arreglo al primero, "*constituyen el Tesoro Público todos los recursos financieros, sean dinero valores o créditos de la Administración General del Estado y sus organismos autónomos, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias*". De conformidad con el segundo de los preceptos citados, "*constituyen la Tesorería de las Entidades locales*

todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos, de la Entidad local, tanto por operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias". La lectura de ambos preceptos, casi idénticos, podría llevarnos a la conclusión de que cualquier tipo de recurso financiero forma parte de la Tesorería, ya que no se establece ningún tipo de distinción. Sin embargo, entendemos que se trata de una conclusión errónea, lo que se comprueba si se observan cuáles son las funciones atribuidas por la normativa al Tesoro o a la Tesorería. Así, los arts. 91 de la LGP y 177 del TRLHL señalan que su misión principal consiste en la recaudación de los derechos y el pago de las obligaciones, así como la distribución temporal de las disponibilidades dinerarias para la puntual satisfacción de las obligaciones.

La constatación anterior nos lleva a afirmar que sólo pueden considerarse integrantes del Tesoro aquellos recursos financieros con un alto grado de liquidez, característica esencial para poder cumplir las funciones que les encomiendan los preceptos indicados. Esta conclusión se confirma si acudimos al Plan General de Contabilidad Pública, que sólo considera como tesorería las inversiones financieras temporales, mientras que califica como activo no corriente las inversiones financieras con vencimiento superior a un año. Es decir, los recursos financieros que permanecen indisponibles durante el ejercicio presupuestario por tener un vencimiento que excede del mismo no tienen, para esta norma, la consideración de tesorería.

BIENES DEMANIALES

Esta es la segunda de las categorías de bienes que están protegidos por la garantía de la inembargabilidad. Son bienes demaniales los destinados a un uso público y los afectados a un servicio público. En este último caso, nos estamos refiriendo a aquellos supuestos en que existe un acto formal de afectación del bien al servicio público.

BIENES PATRIMONIALES AFECTOS, MATERIALMENTE, A UN USO O SERVICIO PÚBLICO

Se trata también de bienes inembargables. En este caso, el Tribunal ha sido consciente de que, en la actualidad, se ha relativizado la teoría del dominio público, de manera que puede suceder que unos bienes patrimoniales, aunque no estén afectos, de manera formal, a un uso o servicio público, sí estén destinados, desde un punto de vista sustantivo, a tales fines. Es por ello que les extiende la inembargabilidad.

RESTO DE BIENES

El resto de bienes públicos, pueden ser objeto de embargo según las resoluciones comentadas.

Como consecuencia de todo lo señalado, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, modificó el tenor del art. 154.2 de la LHL, señalando que "*los Tribunales, Jueces y Autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes de la Hacienda local, ni exigir fianzas, depósitos y cauciones a las Entidades locales, excepto cuando se trate de bienes patrimoniales no afectos a un uso o servicio público*". Esta misma redacción es la vigente en el art. 173.2 del TRLHL.

Igualmente, se modifica la redacción que utilizaba el TRLGP, estableciendo el vigente art. 23.1 de la LGP, como vimos al principio, que "*ningún Tribunal ni Autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines diversos, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades estatales que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general*".

Pero la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional en esta materia no se reflejó, únicamente, en las reformas operadas en la LHL y en el TRLGP. En realidad, donde mejor ha quedado plasmada ha sido en la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAP), cuyo ámbito de aplicación abarca tanto a la Administración General del Estado como a las Comunida-

des Autónomas, Entidades Locales y demás Entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de ellas.

El art. 3 de este texto legal establece que "*el patrimonio de las Administraciones públicas está constituido por el conjunto de sus bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza y el título de su adquisición o aquel en virtud del cual les hayan sido atribuidos*". Sin embargo, a continuación añade que "*no se entenderán incluidos en él, los valores, el dinero, los créditos y los demás recursos financieros de su hacienda ni, en el caso de las entidades públicas empresariales y entidades análogas dependientes de las comunidades autónomas o corporaciones locales, los recursos que constituyen su tesorería*".

Por su parte, el art. 4 de la misma norma diferencia, dentro del concepto de patrimonio de las Administraciones públicas, entre bienes de dominio público o demaniales y bienes de dominio privado o patrimoniales, definiendo los primeros como "*aquellos que siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales*".

Los bienes patrimoniales, por su parte, son definidos, de forma negativa, como los "*bienes y derechos que, siendo de titularidad de las Administraciones públicas, no tengan el carácter de demaniales*" (art. 7 de la LPAP).

Por último, el art. 6 de la LPAP recoge el principio de inembargabilidad de los bienes y derechos demaniales.

En virtud de lo que precede, podemos concluir afirmando que no existen trabas legales para que las Entidades Locales y sus Entes instrumentales en materia de recaudación embarguen a otros Entes públicos aquellos bienes patrimoniales no afectados a un uso general o servicio público. La cuestión más dudosa es la que afecta al dinero. Es inembargable aquél que constituye el Tesoro o la Tesorería de los Entes públicos, pero entendemos que no sucede lo mismo con aquél que se encuentre en inversiones a plazo superior al año.

Lo anterior es aplicable en relación al Estado, ya que algunas Comunidades Autónomas han querido blindarse de algún modo ante esta posibilidad. Es el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía, cuyo Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública, nos dice en su art. 27:

> *"1. Las obligaciones de la Junta de Andalucía no podrán seguirse nunca por el procedimiento de apremio.*
>
> *2. Ningún Tribunal ni autoridad administrativa podrá dictar providencia de embargo ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos patrimoniales cuando se encuentren materialmente afectados a un servicio público o a una función pública, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a fines diversos, o cuando se trate de valores o títulos representativos del capital de sociedades mercantiles del sector público andaluz que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general.*
>
> *A estos efectos, se considerarán siempre materialmente afectados a un servicio público o a una función pública el dinero, los valores, los créditos y demás recursos financieros de la Tesorería General de la Junta de Andalucía, incluidos todos los saldos existentes en cualquier clase de cuentas que la misma mantenga abiertas en el Banco de España y en las entidades de crédito y ahorro".*

Como vemos la Ley andaluza proclama la imposibilidad de utilizar el procedimiento de apremio para exigirle las obligaciones, lo que obligaría a acudir a los Tribunales. Además, la Ley también deja claro que todo el dinero y los valores son inembargables. Todo esto puede ser inconstitucional, pero es la normativa aplicable.

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

Rosana Navarro Heras
Directora General del Catastro

Diego Martín-Abril Calvo
Director General de Tributos

Jaime Parrondo Aymerich
Director General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autonomas y con las Entidades Locales

Emilio Pujalte Méndez-Leitez
Presidenta del Tribunal Económico Administrativo Central

José Antonio Martínez Álvarez
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

José Feliciano Morales Belinchón
Director General de Tributos de la Consejería de Hacienda 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

Isaac Sanz Broncal
Director General de la Consejería de Economía y Hacienda de Murcia

Idoia Nieves Nuin
Directora Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra

Araceli Muñoz Malo
Directora General de Tributos de la Comunidad Valenciana

Raquel Catalá Polo
Delegada Especial de la Agencia Estatal de la Administracion 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 trimestral (4 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: 0030 - 1031 - 50 - 0012022271

FIRMA TITULAR

FIRMA TITULAR:

Cumplimente con MAYÚSCULAS todos los datos de este boletín.

Envíe los datos que se solicitan en este boletín mediante correo postal a REVISTA OL, Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.

También puede enviar sus datos mediante correo electrónico a revistatributaria@corpme.es o al fax 91 562 67 37.

Deberá adjuntar una copia del justificante de ingreso.

Los datos que nos facilite se incluiran 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, dirigiendose a REVISTA OL; Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.

Registradores de España