

# OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

ENERO / MARZO 2013

SERVICIO DE  
COORDINACIÓN  
OO.LL.

<b>Temas Fiscales</b>	▶ 4
<b>Sentencias y Consultas DGT</b>	▶ 26
<b>Resoluciones TEAC</b>	▶ 64
<b>Consultas OL</b>	▶ 70
<b>Cuestiones Prácticas</b>	▶ 82
<b>Fiscalidad Local</b>	▶ 88

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 Grijalva**

Coordinadora Territorial de OO.LL. de Andalucía Occidental

**Cesar Alfonso Frías Román**

Coordinador Territorial de OO.LL. de Andalucía Oriental

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

Coordinadora Autónoma de OO.LL. de Aragón

**Ana María Fernández Álvarez**

Coordinadora Autónoma de OO.LL. de Asturias

**Alicia Echevarría Pérez**

Coordinadora Autónoma de OO.LL. de Baleares

**Diego Hermoso Mesa**

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

**Carlos Alfonso Tocino Flores**

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

**David Suberviola Díaz**

Coordinador Autónomo de OO.LL. de Cantabria

**Andrés Juez Pérez**

Coordinador Autónomo de OO.LL. de Castilla La Mancha

**José Miguel Tabares Cuadrado**

Coordinador Autónomo de OO.LL. de Castilla y León

**Antonio J. Vilches Trassierra**

Director del Servicio de Sistemas de Información

**Luis Alfredo Suárez Arias**

Coordinador Autónomo de OO.LL. de Cataluña

**Cristina Martínez Ruiz**

Coordinadora Autónoma de OO.LL. de la Comunidad Valenciana

**Luis José Moreno Camacho**

Coordinador Autónomo de OO.LL. de Extremadura

**Cristina Rollán Salgado**

Coordinadora Autónoma de OO.LL. de Galicia

**Fernando Carabaña Aguado**

Coordinador Autónomo de OO.LL. de La Rioja

**María Isabel Precioso de Murga**

Coordinadora Autónoma de OO.LL. de Madrid

**Eduardo Cotillas Sánchez**

Coordinador Autónomo de OO.LL. de Murcia

**Antonio Luis Álvarez García**

Coordinador Autónomo de OO.LL. de Navarra

**Carlos J. de Arozarena de la Lama**

Coordinador Autónomo de OO.LL. del País Vasco

**José Menéndez Hernández**

Registrador de la Propiedad (Jubilado)

**Francisco Guío Montero**

Abogado

Secretaría Técnica:

**Elena Alberdi Alonso**

Realización:

**Isabel Sánchez Arenas**

Impresión:

**Artia Comunicación Gráfica**

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

## TEMAS FISCALES

- LA TITULARIDAD COMPARTIDA DE EXPLOTACIONES AGRARIAS ..... [4]  
**Carlos Gómez Jiménez. Inspector de Hacienda del Estado.**
- LA HIPOTECA INMOBILIARIA UNILATERAL EN GARANTÍA DE DERECHOS DE LA HACIENDA PÚBLICA. [17]  
**Javier Bas Soria. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado.**

## SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Adquisición de derechos de replantación de viñedos a viticultores..... [26]
- Compraventa de oro a particulares para su transformación y posterior venta a un mayorista ..... [26]
- Expediente de dominio ..... [27]
- Expediente de dominio ..... [27]
- Acta de Notoriedad ..... [28]
- Cesión del remate a un tercero en subasta judicial ..... [28]
- Fianza no simultánea a la concesión de un préstamo .... [29]
- Transmisión de acciones. Adquisición de control ..... [29]
- Artículo 41.1.B.25 de la Norma Foral 18/1987, equiparable al art. 108 LMV..... [30]
- Ampliación de capital con adquisición de otra entidad del mismo grupo..... [30]
- Reducción de capital de una entidad con activo inmobiliario por el que uno de los socios, titular del 49%, pasa a ostentar el control ..... [30]
- Adquisición por una entidad local..... [31]
- Aportación onerosa a la sociedad de gananciales..... [31]
- Escritura rectificativa..... [31]

### IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Aportación de participaciones sociales ..... [32]
- Aportación no dineraria..... [32]

### IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Igualación de rango hipotecario ..... [33]
- Escritura de modificación de la obra nueva y la redistribución de la responsabilidad hipotecaria ..... [33]
- Obra nueva: Base imponible ..... [34]
- División horizontal: Base imponible ..... [34]
- Segregación y disolución de la comunidad de bienes .... [35]
- Escritura de Reparcelación Voluntaria ..... [36]
- Disolución parcial de un condominio ..... [37]
- Extinción de un condominio ..... [37]
- Recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de una compraventa ..... [38]
- División parcial de la comunidad hereditaria ..... [38]
- Modificación de una cuenta de crédito ..... [38]
- Modificación de una cuenta de crédito consistente en la inclusión de un periodo de carencia ..... [39]
- Distribución de la responsabilidad hipotecaria sobre una finca ..... [39]
- Disolución de la comunidad sobre la nuda propiedad .... [40]

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

Tfno.: 91 272 18 58 • Fax: 91 562 67 37

revistatributaria@corpme.es

# índice

## CUESTIONES COMUNES

- Validez de un contrato privado para justificar una transmisión ..... [42]
- Prescripción de la adquisición de un inmueble documentada en contrato privado ..... [42]
- Aplicación de valoraciones en el ITPAJD a efectos de ganancia patrimonial en el IRPF ..... [43]
- Procedimiento de derivación de responsabilidad contra los herederos de un inmueble sobre el que figura una nota de afección ..... [44]
- Pacto de pago de los impuestos ..... [44]

## DESLINDE IVA - TPO

- Transmisión por sentencia judicial de una finca ..... [45]
- Venta a un particular de una plaza de garaje por una sociedad inmobiliaria que la adquirió al promotor de la finca ..... [45]
- Adquisición de un trastero a una sociedad que, a su vez, lo había recibido como beneficiaria de la escisión de otra entidad ..... [45]
- Ejercicio anticipado de la opción de compra de unos contratos de arrendamiento financiero de vehículos ..... [45]
- Venta a un tercero de la totalidad de los activos y pasivos afectos a la actividad de impresión en blanco y negro ..... [46]
- Aportación de los elementos integrantes de una sociedad civil a una sociedad de responsabilidad limitada ..... [46]
- Ejercicio de la opción de compra en un leasing ..... [47]
- Leasing: Delimitación IVA / ITP ..... [47]
- Transmisión de un inmueble, antes de la finalización de un contrato de arrendamiento ..... [48]

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- Ayuda en la imposición personal de los beneficiarios de un plan de pensiones que abona la Obra Social de una Caja de Ahorros .... [49]
- Ius delationis ..... [50]
- Acreditación de la residencia fiscal de un contribuyente en el ISD ..... [50]
- Usufructo con facultad de disponer. Consolidación de dominio ..... [51]
- Usufructo vitalicio constituido a favor del cónyuge supérstite ..... [51]
- Colateral de tercer grado por afinidad ..... [51]
- Reducción por parentesco en la consolidación del dominio .. [52]
- Reducción por transmisión de empresa familiar ..... [52]
- Aplicabilidad por los hijos de la titular de una explotación agraria de las reducciones por adquisición de empresa familiar ..... [53]
- Funciones de dirección ..... [53]
- Competencia del órgano gestor para comprobar el cumplimiento de los requisitos de la reducción del 95% por transmisión sucesoria de empresa familiar ..... [54]
- Medios de prueba que determinan que la vivienda es la habitual ..... [54]
- Legado a unos sobrinos de unos porcentajes del importe de la venta de un inmueble ..... [55]
- Suspensión por juicio voluntario de testamentaria ..... [55]

## IMPUESTO SOBRE DONACIONES

- Donación de participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada ..... [56]
- Mantenimiento de la adquisición ..... [56]
- Donación de participaciones adquiridas "mortis causa". Mantenimiento de la adquisición ..... [56]
- Mantenimiento del derecho a la reducción ..... [57]

- Modificación de la póliza para que consten los tres beneficiarios como tomadores de la misma ..... [57]
- Donación por un matrimonio de la nuda propiedad de un solar a sus hijas ..... [58]
- Constitución y posterior extinción de un usufructo temporal a favor de su hijo por un periodo de seis años y a título lucrativo ..... [58]
- Transmisión gratuita de participaciones en entidad mercantil, de forma que el adquirente supera el 50% del capital social de la entidad ..... [58]
- Recuperación de los inmuebles donados a una Asociación religiosa ..... [58]

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

- Tributación de una operación de fusión ..... [59]
- Donación de la nuda propiedad de un solar a sus dos hijas, reservándose el matrimonio el usufructo vitalicio y el poder de disposición sobre el citado inmueble ..... [60]
- Falta de notificación de la valoración catastral con anterioridad al momento del devengo del Impuesto ..... [61]
- Notificación necesaria para la eficacia del cambio de valor catastral ..... [62]
- Aplicación de una ponencia de valores que se haya aprobado con posterioridad al devengo del impuesto ..... [62]
- Notificación para la eficacia del cambio de valor catastral .... [63]

## RESOLUCIONES TEAC

- Requisitos para la renuncia válida a exención del IVA ..... [64]
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Residencia habitual ..... [65]
- Impuesto sobre el valor añadido. Operaciones onerosas con contraprestaciones que no consisten en dinero ..... [66]
- Impuesto sobre el valor añadido: Apartamentos turísticos ... [68]

## CONSULTAS OL

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

- Requerimiento de información siendo sujeto pasivo un menor de edad ..... [70]
- La transmisión de la licencia de taxi ..... [72]
- Extinción de una comunidad de bienes de dos comuneros sobre dos bienes inmuebles ..... [75]
- Extinción, mediante documento judicial, de una comunidad hereditaria resultado un exceso de adjudicación a favor de una de las comuneras que compensa a la otra ..... [78]

## CUESTIONES PRÁCTICAS

- Tratamiento fiscal de la renuncia a la herencia ..... [82]  
*Elena Alberdi Alonso. Técnica Fiscal del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.*

## FISCALIDAD LOCAL

- ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE:  
La nueva cooperación fiscal europea ..... [88]  
*M<sup>a</sup> Eulalia Hernando Rivera. Escala Técnica de Gestión de Organismos Autónomos. Master en Dirección Pública.*

# Temas fiscales

4

## LA TITULARIDAD COMPARTIDA DE EXPLOTACIONES AGRARIAS

**Carlos Gómez Jiménez.**

*Inspector de Hacienda del Estado. Dirección General de Tributos. Ministerio de Economía y Hacienda.*

### 1. INTRODUCCIÓN

Las Cortes Generales han aprobado la Ley 35/2011, de 4 de octubre, sobre titularidad compartida de las explotaciones agrarias, (BOE de 5 de octubre), en adelante LTC.

Dicha Ley pretende ser un intento para subvertir ciertas desigualdades de género existentes en el ámbito rural mediante el establecimiento de una nueva regulación para una figura jurídica que, si bien ya existía en el panorama jurídico español, no es menos cierto que la aplicación de dicha institución evidenció una serie de problemas que fueron puestos de manifiesto por el Consejo de Estado en el informe de fecha 14 de abril de 2010.

Dicha situación se intenta superar mediante la LTC de reciente aprobación que será objeto de análisis en este trabajo.

### 2. ANTECEDENTES

La actual norma tiene su antecedente más inmediato en el Real Decreto 297/2009, de 6 de marzo, sobre titularidad compartida en las explotaciones agrarias. Dicha norma se promulgó en aras a conseguir la igualdad efectiva y la no discriminación entre hombres y mujeres. Así, se regulaba la figura de la titularidad compartida de las explotaciones agrarias, en adelante TC, tomando en consideración las personas que constituyen la pareja, titularidad que, conforme a nuestro ordenamiento jurídico, es la que fundamenta la atribución de derechos y obligaciones derivados de la actividad agraria y, en su caso, de las actividades complementarias.

Dicha norma se dictó en cumplimiento de lo preconizado por dos normas legales. En primer lugar, la Ley

Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, que emplaza a los poderes públicos a conseguir que esta igualdad sea real y efectiva en todos los ámbitos sociales y económicos, mediante la adopción de acciones positivas que contribuyan a garantizar el mencionado derecho fundamental. De esta forma, en su artículo 30, contempla la figura jurídica de la titularidad compartida, como medida dirigida a hacer efectiva la igualdad entre mujeres y hombres en el sector agrario, y conseguir el pleno reconocimiento del trabajo de las mujeres en el ámbito rural, a cuyos efectos encomienda a los Ministerios de Agricultura, Pesca y Alimentación (actualmente, de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino), y de Trabajo y Asuntos Sociales (actualmente, de Trabajo e Inmigración) y de Igualdad; a acometer el desarrollo normativo preciso.

Asimismo, en su disposición adicional cuarta referida a la titularidad compartida, la Ley 45/2007, de 13 de diciembre, para el desarrollo sostenible del medio rural, establece que para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, el Gobierno promoverá y desarrollará el régimen de cotitularidad de bienes, derechos y obligaciones en el sector agrario y la correspondiente protección de la Seguridad Social.

Las leyes anteriores fundamentaban, en última instancia su mandato en el artículo 14 de la Constitución que garantiza la igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley y la prohibición de toda discriminación que se fundamente razón de género.

No obstante lo anterior, dicho Real Decreto no cumplió con las expectativas generadas. En parte por la es-

pecial idiosincrasia de la organización de la propiedad en el medio rural, en parte por motivos de género muy arraigado como tradicionalmente es el campo español y en parte por la, quizá, falta de adecuación técnica de la normativa a los deseos y necesidades de la mujer rural.

En consecuencia, el Gobierno se planteó la elaboración de un Proyecto de Ley a fin de poder aprobar una Ley que satisfará los intereses de la mujer rural, sin por ello dejar de respetar o subvertir el orden legal existente.

A tal fin, se constituyó el “Grupo de Trabajo Interministerial sobre Titularidad Compartida de Explotaciones Agrarias” (GITIC), en el cual tuve la fortuna de participar, formado por representantes del más alto nivel de los Ministerios Justicia, Economía y Hacienda, Trabajo e Inmigración, de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino y Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad bajo la presidencia del Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino que coordinó dichos trabajos.

En dichos trabajos, evidentemente, se partió tanto del trabajo normativo anterior cristalizado en el Real Decreto 297/2009 así como de la experiencia en su aplicación y del importante dictamen del Consejo de Estado de fecha 14 de abril de 2010.

### 3. MOTIVACIÓN DE LA REFORMA

La LTC está elaborada con una clara perspectiva de género. El motivo principal de la promulgación de la misma es intentar solventar la falta de concordancia entre la participación de la mujer en las tareas agrícolas conjuntamente con su cónyuge o pareja de hecho así como establecer un vehículo para solventar la falta de materialización de dicho trabajo en un esquema de derechos propios. De manera que se intenta conseguir no solo la visualización de ese trabajo muchas veces callado y oscuro, pero indispensable en el medio rural, sino también que el mismo se vea reflejado en la articulación de una figura jurídica que sin modificar el statu quo vigente en nuestro Derecho Civil, sirva para resolver el problema de género mencionado.

En este sentido, es necesario destacar que a pesar de los grandes avances que se han experimentado en la sociedad española en materia de igualdad de género,

resulta paradójico comprobar que las estructuras sociales, jurídicas y económicas del mundo rural en muchas ocasiones se siguen manteniendo indemnes a dichos avances.

Dicha situación a derivado en fenómenos fácilmente constatables como: la masculinización progresiva del mundo, por la huida de las mujeres jóvenes del campo a las ciudades, la falta de reconocimiento económico, profesional y social del trabajo de las mujeres, y la escasa capacidad de participación de las mujeres en las organizaciones agrarias o sindicales. Todo ello redundando en el empeoramiento de la salud de las mujeres, la feminización de la pobreza y la vulnerabilidad frente a la violencia de género.

Por otro lado, la figura del “cónyuge del titular” en el caso de las mujeres representan casi un 70 por ciento frente al 30 por ciento que representan los hombres. Lo cierto es que dicho cónyuge del titular de la explotación trabaja igual o más que el titular de la explotación en la misma sin que dicho trabajo se refleje en una simetría en los derechos dimanantes del rendimiento de la explotación agrícola.

Así, las posiciones androcéntricas en mantienen el status quo de la mujer como mera colaboradora o empleada no retribuida, que trabaja en empresas familiares agrícolas bajo el mandato del hombre en las que el hombre ocupa la posición preeminente. El trabajo de las mujeres sigue entendiéndose más bien como una “ayuda familiar” que complementa a la renta principal y no como una aportación económica efectiva.

Esta Ley tiene como objetivo intentar solucionar los problemas enumerados con anterioridad mediante la regulación de una figura jurídica que, sin crear nuevos obstáculos legales que deriven en un formalismo o una burocracia excesiva, si pueda dar lugar a una solución práctica, que con las debidas garantías jurídicas pueda ayudar a revertir los problemas indicados de la mujer rural.

### 4. NATURALEZA JURÍDICA

La naturaleza jurídica de la TC está definida en el artículo 2.1 LTC en los siguientes términos:

*“1. La explotación agraria de titularidad compartida es la unidad económica, sin personalidad jurídica y susceptible de imposición a efectos fiscales, que se constituye por un matrimonio o pareja unida por análoga relación de afectividad, para la gestión conjunta de la explotación agraria.”*

Conforme al precepto reproducido la TC se define por las siguientes características:

- ❖ Es una unidad económica.
- ❖ Carece de personalidad jurídica.
- ❖ Es susceptible de imposición fiscal.
- ❖ Está constituida por una pareja unida por vínculos matrimoniales o análoga relación de afectividad.
- ❖ Para la gestión conjunta de una explotación agraria.

Veamos ahora los elementos anteriores que definen su naturaleza jurídica.

### Unidad económica

La TC es una unidad económica, es decir, es una empresa conformada por una serie de bienes y/o derechos que ordenados por cuenta propia debidamente sirven para el desarrollo de una actividad agrícola o ganadera. Por lo tanto, existe una disociación entre propiedad de la tierra y TC, o dicho en otras palabras, que exista la TC no exige como requisito indispensable la existencia de una titularidad dominical del terreno sobre el que se asienta la explotación agrícola, ni siquiera sobre las naves o maquinaria que integran la TC, sino una titularidad de la unidad económica que integrada por bienes y/o derechos conforman conjuntamente la TC que en última instancia, como veremos más tarde, se manifiesta en la existencia de un trabajo real en la actividad agrícola, verdadero elemento esencial para la constitución de una TC.

Por tanto, como primera nota aclaratoria, hay que dejar claro que la TC no se puede identificar con una comunidad de bienes, aunque puedan tener elementos concomitantes como el régimen fiscal.

### No personalidad jurídica

La TC no tiene personalidad jurídica, es decir, no es una figura societaria. En este sentido, tiene un carácter similar a las comunidades de bienes sin ser comunidad de bienes, ya que, tal como se ha señalado con anterioridad, la titularidad dominical sobre bienes y derechos pro indiviso por parte de los cotitulares en un elemento contingente, no necesario, que puede o no puede concurrir. Por lo tanto,

a pesar de que el régimen jurídico de las TC se asemeje al de las comunidades de bienes e incluso pueda existir una comunidad de bienes respecto de determinados bienes y derechos afectos a la unidad económica que se organiza en TC, no se puede establecer de forma categórica la equiparación entre TC y comunidad de bienes.

### Susceptible de imposición fiscal

La TC es susceptible de imposición fiscal. En este sentido, el artículo 9 LTC regula dicho régimen fiscal al que nos referiremos con posterioridad.

### Constituida por una pareja unida por vínculos matrimoniales o análoga relación de afectividad

A pesar de que la redacción es confusa, entendemos que el matrimonio o la análoga relación de afectividad debe estar constituida por un hombre y una mujer, en la medida en que la “ratio legis” de la Ley pretende solucionar las desigualdades derivadas de una preeminencia del hombre sobre la mujer, cosa que, evidentemente no puede concurrir cuando ambos cónyuges o personas unidas por análoga relación de afectividad son dos hombres o dos mujeres.

### Para la gestión conjunta de la actividad agrícola

Este último requisito tiene que ver con el de la “unidad económica”, en la medida en que la unidad económica no puede gestionar cualquier actividad, sino únicamente las que pueden definirse como actividades agrícolas. Teniendo en cuenta que para la conceptualización del término “actividad agrícola” a efectos de la LTC es fundamental el contenido del artículo 3 LTC el cual analizaremos con posterioridad.

Al margen del artículo 2.1 LTC que define la naturaleza jurídica de la TC existen dos preceptos que inciden de forma importante sobre dicha naturaleza.

En primer lugar, el artículo 2.2 LTC establece una aclaración fundamental para entender la naturaleza jurídica de la TC que se concreta en la siguiente redacción:

*“2. La constitución de la titularidad compartida de una explotación agraria no alterará el régimen jurídico de los bienes y derechos que la conformen ni el régimen jurídico matrimonial o pactos patrimoniales de las parejas de hecho ni el régimen sucesorio, sin perjuicio de lo establecido en el capítulo IV de esta Ley”.*

Dicha previsión es plenamente concordante con la caracterización de la TC como unidad económica con unos

elementos esencialmente de hecho basados en el desarrollo de una actividad agrícola al margen de una caracterización en base a criterios jurídicos.

Con esta disposición se deja meridianamente claro que una cosa es la TC de la explotación agrícola en el sentido reseñado por la Ley, es decir, la existencia de dos cotitulares de los cuales uno es mujer unidos por vínculos de matrimonio o análoga relación de afectividad que desarrollan una actividad agrícola con los requisitos exigidos por la Ley y otra los bienes y derechos que pueden o no estar afectos a dicha explotación pero que no tienen el porque pertenecer en régimen de cotitularidad a los cotitulares de la TC. En otras palabras, una cosa es la cotitularidad de la titularidad compartida de la explotación agraria definida por esta Ley y otra la eventual cotitularidad de los bienes y derechos que, en su caso, pueden estar afectos al desarrollo de la actividad agraria gestionada por los cotitulares en régimen de TC.

En segundo lugar, el requisito que hace referencia a la gestión conjunta de la actividad agrícola está íntimamente relacionado con el artículo 3 LTC. Este precepto establece que:

*“Las personas titulares de la explotación agraria en régimen de titularidad compartida deberán:*

- ❖ *Estar dadas de alta en la Seguridad Social.*
- ❖ *Ejercer la actividad agraria y trabajar en la misma de modo directo y personal tal y como está definido en la Ley 19/1995, de 4 de julio.*
- ❖ *Residir en el ámbito territorial rural en que radique la explotación.”*

Con carácter previo, es necesario precisar que la redacción original de este precepto emplazado en el Proyecto de Ley presentado en Cortes fue objeto de modificación en sede parlamentaria. Así, mientras que los requisitos exigidos por el Proyecto de la LTC eran más estrictos y precisos que las condiciones establecidas actualmente por el literal del artículo, en la medida en que la redacción del proyecto se remitía a preceptos concretos de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones agrarias, en adelante LMEA, concretamente al artículo 4.1 de dicha norma.

Conforme a la redacción que finalmente se aprobó, se puede afirmar que el precepto reproducido tiene gran importancia para la LTC, puesto que establece los criterios sobre los cuales debe pivotar la actividad agrícola desarrollada por los miembros de la TC para que esta sea con-

siderada como tal. A continuación pasaremos a analizar dichos requisitos.

En primer lugar, se exige estar dados de alta en la Seguridad Social. Obviamente, aunque la LTC no lo dice expresamente, los cotitulares deberán estar dados de alta correctamente en la Seguridad Social de acuerdo con la normativa legalmente vigente en cada momento. De forma que la afirmación efectuada debe ser entendida como una remisión en blanco a la normativa de Seguridad Social.

En segundo lugar, se exige ejercer la actividad agraria y trabajar en la misma de modo directo y personal. Por lo tanto, habría que analizar que se entiende por actividad agraria y que se entiende por desarrollo de forma directa y personal.

El concepto de “actividad agraria” se define mediante la remisión a la LMEA.

En este sentido, el artículo 2.1 de la LMEA establece la definición de “actividad agraria”. Sobre este particular es necesario destacar que el artículo 2.1 LMEA ha sido modificado por la propia LTC. Esta modificación entrará en vigor a partir de la propia entrada en vigor de la LTC, es decir, a los tres meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (disposición final quinta LTC). De forma que, en todo caso, a la LTC le será de aplicación la definición de actividad agraria según la redacción dada por la Ley 35/2011. Así el artículo 2.1 LMEA según la nueva redacción establece que:

*“A los efectos de esta Ley, se entiende por:*

1. *Actividad agraria, el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales.*

*Asimismo, a efectos de esta Ley y de las disposiciones correspondientes al encuadramiento en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, se considerará como actividad agraria la venta directa por parte de agricultoras o agricultores de la producción propia sin transformación o la primera transformación de los mismos, cuyo producto final esté incluido en el anexo I del artículo 38 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, dentro de los elementos que integren la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes, considerándose también actividad agraria toda aquella*

*que implique la gestión o la dirección y gerencia de la explotación.”.*

Asimismo, siguiendo el literal del artículo 3 LTC no basta el desarrollo de la actividad agraria, sino que el desarrollo debe realizarse de modo directo y personal tal como está definido en la LMEA. Sin embargo, al acudir a dicha norma no existe una definición clara de que se entiende por trabajo directo y personal. En este sentido, creemos que debe hacerse una interpretación finalista de la norma (artículo 3.1 del Código Civil, CC.) de modo que debe haber una remisión a la definición realizada de “titular de la explotación” por el artículo 2.4 LMEA en la redacción dada por la Ley 35/2011 que establece que: *“Titular de la explotación: la persona física, ya sea en régimen de titularidad única, ya sea en régimen de titularidad compartida inscrita en el registro correspondiente, o la persona jurídica, que ejerce la actividad agraria organizando los bienes y derechos integrantes de la explotación con criterios empresariales y asumiendo los riesgos y responsabilidades civil, social y fiscal que puedan derivarse de la gestión de la explotación.”.*

Es decir, por trabajo directo y personal no hay que entender unívocamente el trabajo material en la explotación mediante la realización de actividades típicas de los oficios agrícolas (arar, dar de comer al ganado, ordeñar a las vacas etc.), sino que la llevanza de la explotación como gestor así como otras actividades de administración de la misma pueden ser consideradas como trabajo directo y personal. Dicha interpretación queda refrendada con la redacción del último inciso del artículo 2.1 LMEA en la versión de la Ley 35/2011 que subsume como actividad agraria *“toda aquella que implique la gestión o la dirección y gerencia de la explotación”.*

Asimismo los cotitulares deben trabajar en la explotación de modo directo y no mediante terceros, ejerciendo una actividad agraria, tal como se define en los términos del artículo 2.1 LMEA.

En tercer lugar, estaría el requisito adicional, no existente en la redacción original del Proyecto de Ley, referido a que los cotitulares deben residir en el mismo ámbito territorial rural en el que radique la explotación. ¿Cuál es el mismo ámbito territorial? ¿La misma Comunidad Autónoma, el mismo término municipal, la misma Provincia, la misma Comarca o Isla cuando existe esa división administrativa en la Comunidad Autónoma correspondiente, diferentes municipios colindantes?

En principio, nada dice la norma, por lo que esperamos que el reglamento de desarrollo de la LTC solucione esta incógnita y se dé concreción a este concepto jurídico indeterminado, aunque la norma a elaborar debería tener en cuenta que las fronteras administrativas no se constituyan en obstáculos artificiales para la constitución de una TC.

## 5. REQUISITOS CONSTITUTIVOS

Los requisitos constitutivos están determinados en el artículo 6 LTC. Este precepto dedicado a la “inscripción administrativa” determina que:

- “1. Para que la titularidad compartida de las explotaciones agrarias produzca todos sus efectos jurídicos será precisa su inscripción previa en el Registro constituido al efecto por la correspondiente Comunidad Autónoma.
2. La inscripción en el Registro a que se refiere el apartado anterior tendrá carácter constitutivo y se realizará mediante la presentación de una declaración conjunta en la que hagan constar lo siguiente:
  - a. Datos de identificación personal.
  - b. Datos de identificación de la explotación.
  - c. Datos de los bienes y derechos que conforman la explotación agraria de titularidad compartida. En particular, en el caso de bienes inmuebles y de derechos reales sobre los mismos, se deberá especificar la referencia catastral y cualesquiera otros datos que pudieran resultar de la normativa vigente.
  - d. Número de Identificación Fiscal asignado por la Administración tributaria competente conforme al artículo 9 de esta Ley.
  - e. Datos identificativos de la cuenta bancaria asociada a la titularidad compartida.
  - f. Datos identificativos del representante, en su caso, de la titularidad compartida.
  - g. Certificado de matrimonio o certificado de inscripción de pareja de hecho, o aseveración de vinculación de análogo relación de afectividad incluida en la declaración conjunta.

*La declaración conjunta podrá asimismo presentarse a través del sistema de firma electrónica, de acuerdo con lo establecido en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.*
3. En el plazo de tres meses se efectuarán, por el Registro correspondiente, las comprobaciones que fueren

*pertinentes y efectuada la inscripción dentro de dicho plazo, sus efectos se retrotraerán al momento de la presentación realizada por las partes a que se refiere el apartado 2. Transcurrido dicho plazo sin contestación denegatoria por parte del Registro se entenderá efectuada la inscripción por silencio administrativo.*

4. *El registro correspondiente de gestión autonómica expedirá un certificado en el que consten, como mínimo, los datos a que se refiere el apartado 2.”*

Conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, el requisito necesario para que se constituya la TC es la inscripción en el correspondiente registro de TC gestionado por la Comunidad Autónoma competente. No obstante lo anterior, dicha inscripción, obviamente, debe cumplir una serie de condiciones necesarias que están descritas en el correspondiente artículo y que serán objeto de análisis con posterioridad.

### **Inscripción y competencia para la gestión del registro**

El artículo anteriormente reproducido en su apartado 1 somete la creación de la TC al requisito de inscripción en el registro de TC que debe existir en toda Comunidad Autónoma. Dicha inscripción se constituye como requisito constitutivo, de manera que si no hay inscripción no puede existir TC.

La competencia de la gestión de dicho registro se atribuye a las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 LTC dedicado al registro de titularidad compartida gestionado por el Estado. En este sentido, el artículo 7 LTC establece que:

*“1. En el Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino existirá un Registro en el que se reflejarán las declaraciones de titularidad compartida, y sus variaciones, recibidas del órgano competente de las distintas comunidades autónomas.*

*2. Dicho Registro deberá contener, al menos, la identificación de las personas titulares de la explotación agraria de titularidad compartida y, en su caso, del representante designado por éstas, así como la identificación de la explotación y su número de identificación fiscal.*

*3. Las comunidades autónomas comunicarán trimestralmente al Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino los datos facilitados por las personas titulares de la explotación agraria de*

*titularidad compartida, así como sus variaciones, a los efectos de su constancia en el registro.*

*4. El contenido del citado registro se determinará reglamentariamente.”*

Este precepto regula el registro gestionado por el Ministerio de Medio Ambiente y Medio rural y Marino que actuaría como un registro central cuyas inscripciones tienen un carácter meramente declarativo, en contraposición con los registros gestionados por las Comunidades Autónomas cuyas inscripciones tienen un carácter constitutivo, pero que atestiguan con carácter informativo la existencia de la TC. Al margen de la propia existencia e identificación de la TC deberán constar datos como: identificación de los cotitulares y, en su caso, del representante designado por éstos, así como la identificación de la explotación y su número de identificación fiscal (apartado 2). Dichos datos deberán ser remitidos por las Comunidades Autónomas con carácter trimestral así como su variación.

Por último, se prevé que el contenido de este registro se regulará por norma reglamentaria.

### **Requisitos de inscripción**

#### **REQUISITO IMPLÍCITO**

##### **LA NECESARIA DECLARACIÓN DE VOLUNTAD DE CONSTITUCIÓN DE LA TC**

En primer lugar, es necesario señalar que existe un requisito implícito señalado en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 6 LTC, este es la entrega de la declaración conjunta. Aunque no se diga expresamente dado el carácter voluntario de la constitución de la TC, deberá constar una declaración de voluntad de constitución de la TC.

A su vez en la declaración conjunta deberán expresarse una serie de datos e informaciones que constan en los párrafos a) al g) del apartado 2 del artículo 6 LTC.

En este punto, es necesario señalar que en contraposición al proyecto de Ley presentado en Cortes que exigía comparecencia personal de los cotitulares para la realización de la inscripción, el texto final de la LTC no exige dicha comparecencia personal. Dicho requisito fue eliminado, a nuestro juicio, con buen criterio en el devenir parlamentario, en la medida en que no es absolutamente necesario que ambos cotitulares deban personarse físicamente para la presentación de la declaración ni siquiera uno de ellos, ya que siguiendo

las normas generales del Derecho Administrativo, la personación para entregar la declaración conjunta no es un acto personalísimo de forma que un tercero podrá entregar la declaración de voluntad debidamente cumplimentada y firmada por los cotitulares. A salvo deben quedar aquellos supuestos en que la declaración conjunta no se lleve cumplimentada en ese momento, en cuyo caso deberá efectuarse en el momento de inscripción siendo necesaria la personación de los cotitulares por razones obvias, recordemos que la declaración conjunta debe ser firmada por ellos.

En relación a la declaración conjunta, hay que señalar que dado que las normas reguladoras de la obtención del NIF que serán objeto de estudio con posterioridad, exigen la presentación del correspondiente acuerdo de voluntades entre los cotitulares de constitución de la TC ante la Administración tributaria correspondiente, se podría utilizar tal acuerdo de voluntades, original o copia compulsada legalmente, como declaración conjunta válida a los efectos del cumplimiento de los requisitos de inscripción en el registro siempre que dicho acuerdo contenga el resto de los datos exigidos por el artículo 6.2 LTC o bien, no conteniéndolos todos, se complete adjuntando un documento que complemente el acuerdo aportando los datos que no se incluyen en el acuerdo de voluntades.

#### *Requisitos explícitos de la declaración conjunta.*

Del artículo 6 LTC se pueden extraer las siguientes condiciones explícitas que debe cumplir la declaración conjunta que se entrega en el Registro para que se proceda a la inscripción de la TC en el mismo.

##### *a. Datos de identificación personal.*

Obviamente son los nombres y apellidos de los cotitulares y sus respectivos Números de Identificación Fiscal.

##### *b. Datos de identificación de la explotación.*

El concepto de explotación agraria no está definido por la LTC. No obstante lo anterior, para solventar dicha omisión se puede acudir a la definición de explotación agraria residencial en el artículo 2.2 LMEA que determina que:

*“2. Explotación agraria, el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que*

*constituye en sí misma una unidad técnico-económica.”.*

##### *c. Datos de los bienes y derechos que conforman la explotación agraria de titularidad compartida.*

Habrà que listar los bienes y derecho afectos a la TC. En este sentido, se puede utilizar también la definición de “elementos de la explotación” que utiliza el artículo 2.3 LMEA que establece que:

*“3. Elementos de la explotación, los bienes inmuebles de naturaleza rústica y cualesquiera otros que son objeto de aprovechamiento agrario permanente; la vivienda con dependencias agrarias; las construcciones e instalaciones agrarias, incluso de naturaleza industrial, y los ganados, máquinas y aperos, integrados en la explotación y afectos a la misma, cuyo aprovechamiento y utilización corresponden a su titular en régimen de propiedad, arrendamiento, derechos de uso y disfrute e incluso por mera tolerancia de su dueño. Asimismo, constituyen elementos de la explotación todos los derechos y obligaciones que puedan corresponder a su titular y se hallen afectos a la explotación.”.*

Mención especial merecen los bienes inmuebles y los derechos reales sobre los mismos, respecto de los cuales se especifica que la identificación se realizará a través de la referencia catastral.

##### *d. Número de Identificación Fiscal asignado por la Administración tributaria competente.*

La TC debe tener un número de identificación fiscal (NIF) asignado por la Administración tributaria competente. Este es un elemento fundamental de la TC, en la medida en que, desde nuestra óptica, realmente la TC adquiere carta de naturaleza en el mundo económico y jurídico, vista su carencia de personalidad jurídica propia, a través de la obtención del NIF que, entre otras cosas, permitirá a la TC la apertura de cuentas bancarias a su propio nombre así como la adquisición de la titularidad sobre derechos derivados de la aplicación de la política agrícola común (PAC).

La obtención de dicho NIF se realizará de acuerdo con las normas del artículo 9 LTC. Dicha obtención así como la utilización del NIF será objeto de análisis en este trabajo en la parte dedicada específicamente al régimen fiscal aplicable.

e. *Datos identificativos de la cuenta bancaria asociada a la titularidad compartida.*

Tal como se ha avanzado anteriormente, un elemento esencial para dotar de operatividad a la TC es la obtención de una cuenta bancaria, sobre todo en la medida en que las ayudas económicas derivadas de la PAC se satisfacen a través del abono en la cuenta bancaria del titular de las mismas.

En este sentido, es preciso destacar que lo dispuesto en los apartados 1 y 3 del artículo 28 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en adelante RGAT, que señalan que:

“1. *Las personas o entidades que realicen operaciones con entidades de crédito españolas o que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios, deberán comunicarles su número de identificación fiscal de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.*

2. (...).

3. *Podrá constituirse un depósito o abrirse una cuenta en una entidad de crédito sin acreditar el número de identificación fiscal en el momento de la constitución. La comunicación del número de identificación fiscal deberá efectuarse en el plazo de 15 días, sin que pueda realizarse ningún movimiento hasta que se aporte.*

*La entidad de crédito podrá iniciar los cargos o abonos en las cuentas o depósitos afectados o cancelarlos desde el momento en que todos los titulares de aquellos faciliten su número de identificación fiscal.*

*En los supuestos previstos en el artículo 40 de este reglamento, las entidades de crédito deberán comunicar a la Administración tributaria la información a que se refiere dicho artículo.”*

f. *Datos identificativos del representante, en su caso.*

Creemos que esta mención al señalamiento de los datos identificativos del representante se refiere al representante voluntario, no legal, al añadir la expresión “en su caso”. De forma que de dicha redacción

se puede extraer que la representación aludida en el artículo 6.2.f) LTC es contingente y no necesaria.

Por otro lado, está la representación legal ex artículo 4.2 LTC. Dicha representación es atribuida a los cotitulares y tendrá carácter de solidaria, salvo para determinados negocios jurídicos (los actos que supongan, disposición, enajenación o gravamen de la misma) en que la representación será mancomunada.

g. *Certificado de matrimonio o certificado de inscripción de pareja de hecho, o aseveración de vinculación de análoga relación de afectividad incluida en la declaración conjunta.*

Los datos del certificado de matrimonio o de inscripción de la pareja de hecho deberán constar en la correspondiente declaración conjunta. En el caso de que se esté ante una relación de afectividad no legalizada como pareja de hecho bastará con la declaración de voluntad de las personas unidas por dicho vínculo en la propia declaración conjunta.

## 6. RÉGIMEN FISCAL

El régimen fiscal de la TC está regulado en el artículo 9 LTC. Dicho precepto establece que:

“1. *La titularidad compartida de explotaciones agrarias tendrá la consideración a efectos tributarios de entidad del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

2. *Toda titularidad compartida de explotación agraria en su consideración de entidad del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, tendrá un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.*

*Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia de la persona interesada.*

*El procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria será el regulado en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.*

3. *Lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de los regímenes forales de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, conforme a lo establecido en el artículo 1.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*”

Conforme a lo dispuesto en dicho precepto, habría que distinguir dos tipos de disposiciones.

Por un lado, la parte del artículo dedicada al régimen tributario sustantivo de la TC, el apartado 1.

Por otro lado, la parte del precepto dedicada al régimen de utilización, asignación y revocación del NIF, apartado 2.

Por último, hay que tener en cuenta el apartado 3 de la disposición se dedica a salvaguardar la especialidad normativa de los regímenes forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra respecto de las previsiones del régimen fiscal de la TC regulado en la LTC.

### Régimen fiscal sustantivo

El régimen tributario sustantivo de la TC se determina por remisión al artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, al señalar que la TC tendrá la consideración a efectos tributarios de entidad del artículo 35.4 LGT.

En este sentido, el artículo 35.4 LGT señala que:

*“4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.”*

Conforme a lo anterior, en la medida en que la TC carece de personalidad jurídica pero constituye una unidad económica susceptible de imposición puede ser catalogada como entidad del artículo 35.4 LGT. Ello guarda perfecta coherencia con la propia definición de la TC del artículo 2.1 LTC que define la TC como “la unidad económica, sin personalidad jurídica y susceptible de imposición a efectos fiscales”.

Lo dispuesto anteriormente implica que el régimen tributario de la TC será el propio de las entidades del artículo 35.4 LGT, es decir, un régimen similar al que disfrutaban las comunidades de bienes, a las que aludimos por ser una institución jurídica muy extendida para organizar las explotaciones agrarias.

Ello va a significar la siguiente tributación en los principales impuestos y conceptos tributarios.

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, dispone que.

*“3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección II del Título X de esta Ley.”*

Por tanto, la TC no va a tributar por IRPF porque no es contribuyente del impuesto. No obstante lo anterior, las rentas de las TC se atribuirán a los cotitulares quienes deberán tributar por ellas en su correspondiente IRPF de acuerdo con las normas de la sección II del Título X de la LIRPF.

En este sentido, el artículo 89.3 LIRPF señala que:

*“3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.”*

Por tanto, las rentas obtenidas por la TC se atribuirán a los socios en función de dos criterios, un criterio principal que será el establecido por la norma aplicable y un criterio subsidiario, cuando no le conste de forma fehaciente a la Administración, que será la atribución por partes iguales.

En cuanto al criterio principal, el artículo 5.1 LTC determina que:

*“1. Los rendimientos generados por la explotación se repartirán al 50 por ciento entre ambas personas titulares de la explotación agraria de titularidad compartida.”*

Por tanto, en el caso de las TC habría una coincidencia entre el criterio jurídico de imputación de los rendimientos y el criterio fiscal que se establece con carácter subsidiario, en cualquier caso el 50%.

### Pagos a cuenta (retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta)

En relación a las retenciones e ingresos a cuenta, el artículo 99.2, párrafo primero LIRPF establece que:

*“2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. (...)”.*

En consecuencia, en la medida en que la TC es una entidad sin personalidad jurídica en régimen de atribución de rentas estaría obligada a practicar e ingresar la correspondiente retención e ingreso a cuenta en los casos legalmente previstos por las rentas satisfechas.

Asimismo, en virtud de lo estipulado por el artículo 89.2 LIRPF, los rendimientos percibidos por la TC estarán sometidos a retención e ingreso a cuenta, en su caso. En este sentido, el artículo 89.2 LIRPF dispone que:

*“2. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.”.*

Por otro lado, respecto a la obligación de ingreso de los pagos fraccionados, el artículo 112 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, determina que:

*“El pago fraccionado correspondiente a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por entidades en régimen de atribución de rentas se efectuará por cada uno de los socios, comuneros o partícipes, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.”.*

En consecuencia, la TC no está obligada a efectuar el pago fraccionado por ser una entidad en régimen de atribución de rentas. Los obligados serán los cotitulares que

deberán efectuar los pagos fraccionados en la proporción del 50% que es la proporción de participación en los beneficios de la entidad.

### Impuesto sobre sociedades

El artículo 6.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIS, establece que:

*“3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.”.*

Por lo tanto, la TC no tributa por el Impuesto sobre Sociedades al establecerlo de forma expresa el precepto anterior. Sin perjuicio, de que la exclusión de este Impuesto se podría fundamentar implícitamente en la disposición que establece que la tributación de la TC, tal como hemos visto con anterioridad, en el régimen especial de atribución de rentas en el IRPF.

### Impuesto sobre el Valor Añadido

En las operaciones interiores, entregas de bienes y prestaciones de servicios, el artículo 84.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante LIVA, señala que:

*“Tres. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.”.*

A la vista de lo anterior, dado el carácter de la TC de unidad económica susceptible de imposición tendría la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA.

### Obligaciones tributarias formales

Al margen de las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación concreta de determinados tributos o conceptos tributarios existen una serie de obligaciones tributarias formales que debe cumplir la TC, entre ellas, se destacan las siguientes, sin ánimo de ser exhaustivo, en razón a la importancia que tales obligaciones pueden tener para la TC.

### DECLARACIONES CENSALES

La TC estará obligada a la presentación de las correspondientes declaraciones censales de acuerdo con la normativa vigente tal como señala el párrafo primero del apartado

1 de la disposición adicional quinta de la Ley General Tributaria que establece que:

*“1. Las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención deberán comunicar a la Administración tributaria a través de las correspondientes declaraciones censales su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, las modificaciones que se produzcan en su situación tributaria y la baja en dicho censo. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios. En este último figurarán la totalidad de personas físicas o jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35 de la Ley General Tributaria, identificadas a efectos fiscales en España.”*

En particular, la TC estará obligada a presentar la declaración de alta en el censo de empresarios y profesionales que se regula en los artículos 9 al 15 del RGAT a través del modelo 036.

#### **DECLARACIÓN DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS (MODELO 347)**

En su consideración de entidad del artículo 35.4 LGT que desarrolla actividades empresariales la TC estará obligada a la presentación de la declaración de operaciones con terceras personas del artículo 31 RGAT.

#### **DECLARACIÓN DE LAS RENTAS ATRIBUIBLES A SUS COTITULARES (MODELO 184)**

La TC estará obligada a la presentación de la declaración a la que hace referencia el artículo 90 LIRPF. En concreto, el artículo 90.1 LIRPF señala que:

*1. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa, con el contenido que reglamentariamente se establezca, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español.”*

Por otro lado, la propia TC deberá informar a cada cotitular de la totalidad de la renta obtenida por la entidad así como de la parte de dicha renta atribuible a cada socio en los términos que se señalen reglamentariamente (artículo 90.3 LIRPF).

#### **La normativa foral**

Por último, se debe hacer una referencia, aún somera, a la normativa foral dada la previsión que se incluye en el

artículo 9.3 LTC. Dicha cautela responde, tal como señala el precepto, a la necesidad de garantizar el respeto al orden constitucional de distribución de competencias que, derivado de la disposición adicional primera de la Constitución, para el ámbito tributario se prevé en el artículo 1.2 LGT, en virtud del cual se atribuyen amplias competencias fiscales a los Territorios Históricos del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra, a través de los sistemas de Concierto y Convenio Económico en vigor.

De manera que lo dicho con anterioridad en este trabajo queda circunscrito a las Comunidades Autónomas de régimen común, no a los territorios forales mencionados, en la medida en que a los mismos les resulta de aplicación su propia normativa, en los límites que la Constitución y el resto del ordenamiento jurídico aplicable. En este sentido, debemos remitirnos a dichas normas para determinar el régimen fiscal sustantivo de la TC que se haya constituido en dichos territorios.

No obstante lo anterior, es necesario precisar que en este ámbito no existen diferencias sustantivas entre la normativa tributaria aplicable en territorio común y la que resulta de aplicación en territorio foral. Por lo que, si bien formalmente la normativa tributaria reguladora de la TC es distinta según se traten de titularidades compartidas constituidas en territorio común o en territorio foral, el fondo material de ambos tipos de normativa es coincidente. En este sentido, el contenido de las reflexiones de este trabajo también resultarían de aplicación “mutatis mutandi” a las TC constituidas en los territorios forales.

#### **RÉGIMEN JURÍDICO DEL NIF DE LA TITULARIDAD COMPARTIDA**

El artículo 9.2, párrafo tercero LTC señala que el procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria será el regulado en la LGT y en el RGAT. Ello implica una remisión a la normativa general reguladora del NIF que es establecida en dichas normas.

Así, la disposición adicional sexta.1 LGT establece que: *“1. Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.”*

*Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia del interesado.*

*Reglamentariamente se regulará el procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.”*

A la vista del precepto reproducido, se puede afirmar que:

- ❖ La TC necesita un NIF para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, es decir, para sus relaciones económicas y jurídicas.
- ❖ El NIF es asignado por la Administración de oficio o a instancia del interesado.
- ❖ El Reglamento regula el procedimiento de asignación y revocación, la composición y la forma de utilización.

En cuanto al procedimiento de asignación del NIF, está regulado en los artículos 22 y siguientes del RGAT.

El artículo 23.2 RGAT señala que:

*“2. Cuando se trate de personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que vayan a realizar actividades empresariales o profesionales, deberán solicitar su número de identificación fiscal antes de la realización de cualquier entrega, prestación o adquisición de bienes o servicios, de la percepción de cobros o del abono de pagos, o de la contratación de personal laboral, efectuados para el desarrollo de su actividad. En todo caso, la solicitud se formulará dentro del mes siguiente a la fecha de su constitución o de su establecimiento en territorio español.”*

En consecuencia, puesto que la TC va a desarrollar actividades agrarias deberá de solicitar el correspondiente NIF antes del inicio de la actividad como TC.

La solicitud del NIF se realiza conforme a lo dispuesto en el artículo 23.3 RGAT que determina que:

*“3. La solicitud se efectuará mediante la presentación de la oportuna declaración censal de alta regulada en el artículo 9, en la que se harán constar las circunstancias previstas en sus apartados 2 y 3 en la medida en que se produzcan o sean conocidas en el momento de la presentación de la declaración.”*

Conforme a lo dispuesto en el precepto anterior, la solicitud del NIF se debe realizar a través de la declaración censal de alta, el denominado modelo 036.

En este sentido, el artículo 9 RGAT dispone que:

- “1. Quienes hayan de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberán presentar una declaración de alta en dicho censo.*
- 2. La declaración de alta deberá incluir los datos recogidos en los artículos 4 a 8 de este reglamento, ambos inclusive.*
- 3. Asimismo, esta declaración servirá para los siguientes fines:*
  - a. Solicitar la asignación del número de identificación fiscal provisional o definitivo, con independencia de que la persona jurídica o entidad solicitante no esté obligada, por aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 anterior, a la presentación de la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. La asignación del número de identificación fiscal, a solicitud del interesado o de oficio, determinará la inclusión automática en el Censo de Obligados Tributarios de la persona o entidad de que se trate. (...).*

- 4. Esta declaración deberá presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones, al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que se satisfagan, abonen o adeuden o a la concurrencia de las circunstancias previstas en este artículo.*

*A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde el momento que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

Por tanto, siguiendo lo previsto en el artículo 9.2 RGAT anteriormente reproducido, la declaración de alta deberá incluir los datos recogidos en los artículos 4 al 8 RGAT que con carácter general hacen referencia a los datos identificativos de la entidad (denominación, domicilio fiscal, identificación de los representantes legales y voluntarios, en su caso, entre otros datos), de sus cotitulares (nombre y apellidos, NIF, entre otros), actividad a desarrollar así como datos específicos de carácter fiscal tales como opciones o renunciaciones por determinados regímenes tributarios, codificación en el CNAE, entre otros.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.2 RGAT dicha la asignación del NIF será provisional. Así, el artículo 24.2 RGAT señala que:

*“2. El número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad tendrá carácter provisional mientras la entidad interesada no haya aportado copia de la escritura pública o documento fehaciente de su constitución y de los estatutos sociales o documento equivalente, así como certificación de su inscripción, cuando proceda, en un registro público.*

*El número de identificación fiscal, provisional o definitivo, no se asignará a las personas jurídicas o entidades que no aporten, al menos, un documento debidamente firmado en el que los otorgantes manifiesten su acuerdo de voluntades para la constitución de la persona jurídica o entidad u otro documento que acredite situaciones de cotitularidad.*

*El firmante de la declaración censal de solicitud deberá acreditar que actúa en representación de la persona jurídica, entidad sin personalidad o colectivo que se compromete a su creación.”*

Asimismo, como se extrae del párrafo segundo de este precepto en el momento de la solicitud del NIF provisional se deberá aportar el correspondiente acuerdo de voluntades de constitución de la TC.

En este acuerdo de voluntades, deberán constar todos aquellos datos que sean necesarios para la constitución de la entidad, salvo la propia inscripción en el registro de TC de la Comunidad Autónoma correspondiente,

claro está, puesto que tal como hemos analizado al hablar de la inscripción, uno de los requisitos necesarios para la inscripción en el registro es la aportación del NIF provisional, de modo que la obtención del NIF provisional es anterior a la inscripción en el Registro y, en consecuencia, en el momento de formalización del acuerdo de voluntades de constitución de la TC para la obtención del NIF provisional no se posee dicha inscripción.

Por otro lado, a efectos simplemente operativos, hay que destacar que dicho acuerdo de voluntades, en la medida en que cumpla los requisitos exigidos para ser considerado como una declaración de voluntades del artículo 6 LTC, podrá servir como tal declaración. De modo que, si se utiliza dicha posibilidad, bastará con la aportación del original o una fotocopia legalmente compulsada de dicho acuerdo que en su momento se aportó ante la Administración tributaria correspondiente en el procedimiento de obtención del NIF, para cumplir con el requisito de la aportación de la declaración de voluntad exigida por el artículo 6 LTC.

### **La normativa foral**

Por último, se reitera la misma aclaración que se realizó anteriormente respecto al régimen tributario sustantivo en relación a la normativa foral de los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, pero en este caso para el régimen de obtención, asignación y utilización del NIF.

# LA HIPOTECA INMOBILIARIA UNILATERAL EN GARANTÍA DE DERECHOS DE LA HACIENDA PÚBLICA

**Javier Bas Soria.** *Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado.*

## 1. EL DERECHO REAL DE HIPOTECA INMOBILIARIA

Podemos definir la hipoteca, según el concepto clásico de DE DIEGO, como aquél contrato en virtud del cual se asegura el cumplimiento de una obligación principal, afectando principalmente bienes inmuebles o derechos reales impuestos sobre ellos, de tal modo que el acreedor puede enajenarlos en el caso de que aquella sea vencida y no satisfecha oportunamente por el deudor.

La hipoteca tiene dos modalidades fundamentales: la hipoteca inmobiliaria, cuando recae sobre inmuebles o sobre derechos reales recayentes sobre los mismos; y la hipoteca mobiliaria, cuando se proyecta sobre determinados bienes muebles.

La regulación básica de la hipoteca inmobiliaria se encuentra en los artículos 1857 a 1862 y 1874 a 1880 del Código Civil (en adelante, CC) y en la Ley Hipotecaria (en adelante, LH), mientras que la mobiliaria se regula por la Ley 16 de diciembre de 1954, de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento.

Interesa destacar que la hipoteca es un contrato formal, tal y como recoge el artículo 1875 CC, que dispone *“Además de los requisitos exigidos en el artículo 1.857, es indispensable, para que la hipoteca quede válidamente constituida, que el documento en que se constituya sea inscrito en el Registro de la Propiedad.”* En este mismo sentido se pronuncia el artículo 145 LH, que subraya que para que las hipotecas voluntarias queden válidamente establecidas se requiere la concurrencia de dos requisitos:

- ❖ Que se hayan constituido en escritura pública;
- ❖ Que la escritura pública se haya inscrito en el Registro de la Propiedad.

La hipoteca es un contrato unilateral, ya que impone obligaciones exclusivamente para su constituyente.

El contrato de hipoteca da lugar al nacimiento de un derecho real de hipoteca diferenciado del contrato que la constituye, derecho real que sirve de garantía a una obligación principal y que podemos definir, con ALBALADEJO, como un derecho que recae sobre un inmueble, que no pasa a posesión del acreedor, y que, como todos los derechos reales de garantía, asegura el cumplimiento de una obligación facultando a su titular para, si es incumplida, promover la venta del inmueble gravado y cobrarse aquella sobre el precio que den por éste.

Este derecho real, como el contrato de hipoteca que lo hace nacer, es de constitución registral, sin la cual no nace ni uno ni otro.

El derecho real que surge es un derecho de vinculación y realización de valor. Así se deduce del artículo 1876 CC que señala que *“La hipoteca sujeta directa e inmediatamente los bienes sobre que se impone, cualquiera que sea su poseedor, al cumplimiento de la obligación para cuya seguridad fue constituida”*, luego establece, como en todo derecho real, una relación directa e inmediata con los bienes y con eficacia frente a cualquier poseedor; y del artículo 1858 CC, que también establece que *“Es también de esencia de estos contratos que, vencida la obligación principal, puedan ser enajenadas las cosas en que consiste la prenda o hipoteca para pagar al acreedor”*.

A pesar de su carácter accesorio o de garantía de la obligación principal (*“Son requisitos esenciales de los contratos de prenda e hipoteca: 1.º Que se constituya para asegurar el cumplimiento de una obligación principal”*; artículo 1857 CC), el derecho de hipoteca es un derecho indivisible (artículo 1860 CC: *“La prenda y la hipoteca*

son indivisibles, aunque la deuda se divida entre los causahabientes del deudor o del acreedor”), que sigue a la finca hipotecada hasta su total cancelación.

## 2. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA SOBRE LA HIPOTECA

### 2.1 Incompatibilidad entre el IVA y transmisiones patrimoniales onerosas

Para determinar la tributación en la imposición indirecta de la hipoteca debemos comenzar destacando el artículo 7, apartado 5, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, TR ITP) que establece que:

“5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.”

En similares términos el artículo 4, apartado 4, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) manifiesta que *Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*”, completando el entendimiento de dicho precepto el apartado 1 del mismo artículo que señala que *“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen.”*

Existe, por tanto, una incompatibilidad entre la sujeción de las operaciones al IVA y a la modalidad de

transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, TPO) del ITP, que acepta una matización en lo referente a determinadas operaciones inmobiliarias, en aquellos casos en los que las operaciones se encuentren sujetas, pero exentas, del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, así como en las transmisiones de la totalidad del patrimonio empresarial no sujetas al IVA. En consecuencia, entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos inmuebles realizadas por empresarios o profesionales en ejercicio de sus actividades y que gocen de exención, sin que se haya formulado válidamente renuncia a la misma, deberán tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, esta incompatibilidad no existe entre el IVA y las restantes modalidades del ITP, como son las operaciones societarias y el gravamen documental de Actos Jurídicos Documentados (en adelante, AJD), que son perfectamente compatibles.

El concepto esencial sobre el que se hace pivotar la delimitación de los ámbitos respectivos es el de empresario o profesional, remitiéndose para ello al concepto que del mismo ofrece la legislación del IVA. Quien de acuerdo con la normativa del IVA tenga la condición de empresario o profesional vendrá llamado a tributar por este impuesto, quedando sus actividades no sujetas a TPO, con excepción de las mencionadas operaciones inmobiliarias exentas. TPO se configura en su definición claramente como tributario de dicho concepto, siendo su ámbito imponible subsidiario de la calificación de las actividades como empresariales o profesionales en el IVA; sin que quepa entender esta dependencia como otra cosa que como una opción de conceptualización legal, siendo perfectamente capaz cualquier Administración actuante en el ámbito de TPO de decidir si las actividades desarrolladas son empresariales o profesionales o no, decidiendo en consecuencia si las mismas se encuentran sujetas o no a TPO.

Sin ánimo de realizar un estudio exhaustivo de la cuestión, para lo que nos remitimos a un trabajo propio anterior publicado en esta misma revista (El deslinde del IVA y del ITP: el concepto de empresario o profesional; Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras nº 11), podemos destacar que la definición de empresario o profesional se

contiene en el artículo 5 LIVA, en el que se diferencia dos tipos de empresario o profesional. Aquellos que podemos definir como empresarios o profesionales de carácter general, calificando como tales a los que de forma habitual llevan a cabo actividades de las que la propia ley califica como empresariales o profesionales. Un segundo tipo de empresarios viene constituido por los que podemos definir como empresarios a título específico, para los que se atribuye la condición de empresario por la realización de determinadas operaciones concretas. Atiende esta segunda clase a un elemento caracterizador específico del IVA, siendo la configuración de los mismos como empresarios una peculiaridad del IVA frente a otros tributos.

El apartado primero, letra a, del artículo 5 LIVA califica como empresarios o profesionales a aquellos que llevan a cabo actividades empresariales o profesionales. El apartado segundo del citado artículo define éstas como las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Se acompaña esta configuración de una lista enunciativa de las actividades empresariales y profesionales que incluye *“las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas”*.

Dos son los elementos característicos que se asoman en esta definición. Por una parte, la existencia de una organización que atiende al fin empresarial o profesional, y, por otra parte, el elemento teleológico o fin de la organización: la intervención en el mercado, bien sea en fases primarias de producción de bienes o servicios, bien en fases secundarias de distribución de éstos. Este requisito queda concretado con la matización que realiza la propia ley, destacando que no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito.

El artículo 5. Uno. letras c y d LIVA cita los supuestos específicos de empresario por la realización de determinadas actividades: los arrendadores (*“Quiénes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en*

*el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes”*) y los urbanizadores y promotores inmobiliarios (*“Quiénes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente”*).

Debemos finalmente destacar que el sujeto al que tenemos que atender para determinar la condición empresarial y, consecuentemente, para determinar si la operación cae en el ámbito del IVA o de TPO, es el constituyente de la misma, y ello aunque en el caso de TPO el sujeto pasivo del impuesto sea el beneficiario del derecho real, esto es, aquel en cuyo favor se constituye, pues como ya sabemos la hipoteca es contrato unilateral y es el constituyente el único que asume obligaciones por lo que está realizando la operación sometida a gravamen. Este mismo criterio puede extraerse de la consulta DGT V2304/2010, de 26 de octubre.

## **2.2 Constitución de la hipoteca por persona que no tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA**

Dispone el artículo 7, apartado 1, TR ITP que *“Son transmisiones patrimoniales sujetas: ( ) B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.”*

Así pues, constituyendo la hipoteca un derecho real, tal y como ha quedado razonado en el primer apartado del presente trabajo, la hipoteca será una operación sujeta a la modalidad de TPO del ITP.

Esta sujeción a TPO determina que su constitución no pueda quedar sometida a AJD, en su modalidad de cuota gradual, ya que existe una incompatibilidad entre ambas figuras según deriva del artículo 4 TR ITP, que establece la incompatibilidad entre las distintas modalidades del citado impuesto en los siguientes términos: *“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”*.

Debe, también, recordarse que en la mayoría de casos la hipoteca no se constituye como una convención autónoma, sino que su constitución se realiza conjuntamente con la obligación para cuya garantía se establece. En estos casos, según dispone el artículo 15 TR ITP, se exigirá únicamente la tributación por el concepto de préstamo: *“La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.”* Por otro lado, el artículo 45.1B.15 TR ITP dispone la exención de *“Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos”*. Por consiguiente, en este caso, no existe tributación alguna, al tributar la hipoteca por el concepto préstamo y encontrarse esta operación exenta.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 8, letra c, del TR ITP señala que tendrá esta condición, *“En la constitución de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice este acto”*.

## 2.2 Constitución de la hipoteca por persona que tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA

La constitución de una hipoteca por un empresario o profesional en ejercicio de sus actividades constituye a efectos del IVA una prestación de servicios sujeta al impuesto. No obstante, tal operación se encuentra exenta por aplicación del artículo 20.Uno.18 LIVA, que en su letra f dispone la exención para las siguientes operaciones: *“La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios”*.

No obstante, como veíamos en el punto primero del presente apartado, la sujeción al IVA es incompatible con la sujeción a TPO, pero no así a las restantes modalidades del ITP. En el presente caso, dicha compatibilidad se proyecta sobre la cuota gradual de AJD, según dispone el apartado 2 del artículo 31 TR ITP, que establece: *“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º 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.”*

Del mencionado precepto se deduce que existen cuatro condiciones exigibles para el gravamen por la cuota gradual del ITP:

- ❖ Tratarse de las primeras copias de escrituras y actas notariales.
- ❖ Contener actos o contratos inscribibles en los Registros Públicos, es decir, los de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial (Oficina Española de Marcas y Patentes) y de Bienes Muebles.
- ❖ Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- ❖ No estar sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITP.

Tal y como sabemos, la hipoteca es un contrato formal, que para su constitución requiere escritura pública e inscripción de la misma en el Registro de la Propiedad (condiciones primera y segunda). Evidentemente, también la hipoteca cumple tener por objeto una cantidad valuable, al ser un derecho de garantía de una obligación u obligaciones principales a las que resulta accesoria (condición tercera). Finalmente, tal y como hemos visto, al estar la operación sujeta a IVA, aunque exenta, no queda sujeta a TPO (ni a OS, cabe añadir, pues no está en su ámbito objetivo), por lo que se cumple también la última de las condiciones para su sujeción a AJD.

En cuanto a la fijación de la condición de sujeto pasivo en este supuesto, el artículo 29 TR ITP establece:

*“Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.”*

## 3. LA HIPOTECA UNILATERAL EN GARANTÍA DE LOS DERECHOS DE LA HACIENDA PÚBLICA

Dos son los supuestos principales en los que puede aparecer la hipoteca unilateral en garantía de derechos de la Hacienda Pública: como garantía en supuestos de aplazamiento y fraccionamiento y como garantía para ob-

tener la suspensión de deudas que hayan sido objeto de reclamación económico-administrativa. A continuación estudiaremos brevemente cada uno de estos supuestos.

### 3.1 La hipoteca unilateral como garantía en aplazamientos y fraccionamientos

El artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) contempla el aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias. El aplazamiento consiste en una demora en el pago de la deuda tributaria, siendo objeto de pago la totalidad de la deuda en un único momento posterior a su vencimiento. El fraccionamiento es una modalidad del aplazamiento, caracterizada porque el pago se realiza, en lugar de una sola vez, en varias fracciones.

La LGT considera un único motivo de aplazamiento: cuando la situación económico-financiera del obligado le impida, de forma transitoria, atender a los pagos en los plazos legalmente establecidos. Es decir, debe existir una situación de déficit transitorio de tesorería, aunque no una falta de solvencia a largo plazo; en otras palabras, no se tienen fondos para pagar pero se van a generar recursos para hacerlo y se dispone de bienes para garantizar el pago aplazado. El desarrollo reglamentario de esta materia, especialmente en lo relativo a la tramitación del aplazamiento, hace hincapié en la comprobación de este aspecto.

El artículo 65 LGT determina que, en principio, son aplazables y fraccionables todas las deudas cuya titularidad corresponda a la Hacienda Pública, salvo las excepciones contenidas en las leyes. No son aplazables las deudas que se deben pagar mediante efectos timbrados y las deudas por cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener (como retenciones del IRPF, IS o IRNR). Por excepción, estas deudas serán aplazables cuando no se dispongan de bienes para garantizar la deuda y la ejecución pueda afectar a la capacidad productiva o al nivel de empleo de la actividad económica o cuando la ejecución pueda afectar a los intereses de la Hacienda Pública.

Los obligados tributarios pueden solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, mediante un escrito dirigido al órgano competente.

El artículo 65 LGT se completa con la previsión de las garantías en el aplazamiento o fraccionamiento, que se contemplan en el artículo 82 LGT. Se establecen hasta

cuatro tipos de garantías para afianzar el cumplimiento de las obligaciones aplazadas o fraccionadas:

- ❖ El aval solidario de entidad de crédito o de sociedad de garantía recíproca y el seguro de crédito de caución. Esta garantía, que es la preferente, tiende a equipararse en sus efectos con la misma garantía en suspensión de la deuda tributaria, pensándose que automáticamente el ofrecimiento con esta garantía conlleva la concesión del aplazamiento o fraccionamiento. Y no es así. Requiere la verificación de la insuficiencia transitoria de tesorería y también que el plazo o fracciones solicitados se ajusten a un plan racional.
- ❖ En defecto de aval, justificando las razones por las que éste no puede aportarse, se ofrecerán otro tipo de garantías. Se citan expresamente la hipoteca, que es la garantía que nos ocupa de forma principal en este estudio, la prenda y la fianza personal y solidaria. En este caso, además de verificar la insuficiencia transitoria de tesorería y la racionalidad del plan de pagos, se comprobará la suficiencia económica y jurídica de las garantías, lo que no es otra cosa que una verificación de que estas cubren el importe de la deuda.
- ❖ Se permite, como tercer tipo de garantía, que el obligado pida la adopción de medidas cautelares. La razón que ofrece el RGR para esta solicitud es la excesiva onerosidad de los otros tipos de garantías, condicionándose, además de a los restantes requisitos del aplazamiento o fraccionamiento, a que la medida cautelar cubra íntegramente el importe de la garantía.
- ❖ Finalmente se contempla la posible dispensa de garantía, que se condiciona a la concurrencia de dos supuestos fundamentales. El primero de ellos es que las deudas no superen un determinado importe, que, actualmente, se encuentra fijado en 18.000 euros (Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril). El segundo, que el obligado carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, concepto jurídico indeterminado que permite, en casos relevantes para el interés general, con-

ceder aplazamientos o fraccionamientos a empresas cuya viabilidad esté en cuestión y no puedan ofrecer garantías. Se remite a unos términos reglamentarios, en los que no se concreta nada, sino la sustitución de las garantías cuando, tras el aplazamiento o fraccionamiento si garantía concedido, pueda ofrecerse una garantía.

Del desarrollo reglamentario, que ofrece un desarrollo minucioso de la forma en la que se debe proceder con las garantías, interesa destacar varios elementos. El primero es el importe que debe cubrir la garantía, que debe alcanzar a la deuda en periodo voluntario, los intereses que ocasione el aplazamiento o fraccionamiento (teniendo presente que cuando la garantía ofrecida sea aval o seguro de crédito el interés aplicable será el legal del dinero, mientras que en otro caso el interés será el de demora tributario), y, adicionalmente, un 25% del importe de los dos componentes anteriores (que tiende a cubrir el recargo de apremio, los intereses del periodo ejecutivo y las posibles costas). Aunque los aplazamientos y fraccionamientos pueden solicitarse tanto en periodo voluntario como ejecutivo, la cuantía a cubrir con la garantía siempre es ésta. Tal será, por consiguiente, el importe valorable económicamente de la hipoteca unilateral.

Las garantías se constituyen una vez concedido el aplazamiento o fraccionamiento, en el plazo de dos meses. Con la solicitud se deben acompañar, exclusivamente, los compromisos de constituir dichas garantías. Es decir, la hipoteca se constituye unilateralmente por el solicitante, una vez aceptada por la Administración la misma como garantía.

En el caso de fraccionamiento, se permite la constitución de garantías independientes para cada fracción. Esta cuestión será relevante a la hora de determinar las consecuencias del incumplimiento de una fracción.

### 3.2 La hipoteca unilateral como garantía para la suspensión en vía económico-administrativa

Con carácter general, los actos administrativos no se suspenden, aunque exista reclamación económico-administrativa. Esta regla tiene dos importantes excepciones:

- ❖ La suspensión automática de las sanciones tributarias que se produce por la mera presentación de la reclamación, según disponen los artículos 212.3.a) y 233.1 LGT.
- ❖ La suspensión concedida con ocasión de la interposición del recurso de reposición puede extenderse a la vía económico-administrativa siempre que los efectos de las garantías alcancen a ésta, según se deriva del artículo 233.8 LGT. Además de los mencionados supuestos, por la presentación de una reclamación económico-administrativa contra un acto de contenido tributario puede obtenerse la suspensión por alguna de las siguientes vías:
  - ❖ La suspensión automática mediante con la prestación de las garantías tasadas contempladas en el artículo 233, apartado 2, LGT: *Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes: a) Depósito de dinero o valores públicos. b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.*
  - ❖ La suspensión con prestación de otras garantías distintas de las tasadas, contempladas en el artículo 233.3 LGT, que dispone: *Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.* Se desarrolla este supuesto en los artículos 44 y 45 del Reglamento General de Revisión, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante, RGRVA).
  - ❖ La suspensión con dispensa, total o parcial, de garantías, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 233.4 LGT, que establece: *El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.* También podrá obtenerse esta suspensión sin garantías por los tribunales económico-administrativos cuando concurra error aritmético, material o de hecho o se trate de actos no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida y la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

La suspensión con prestación de otras garantías a la que nos hemos referido es aquella en la que se ofrecen garantías distintas a las que permiten la suspensión automática, siendo competencia del órgano de recaudación su concesión siempre que el interesado pueda justificar la imposibilidad de aportar las garantías necesarias para la suspensión automática. Debe destacarse que esta modalidad de suspensión únicamente procede con la reclamación económico administrativa, ya que la única suspensión que se conoce con recurso de reposición es la suspensión automática con las garantías tasadas (224 LGT).

Aunque no exista un listado de las garantías que se pueden ofrecer, indicándose simplemente que son distintas a las enumeradas para la suspensión automática, pueden citarse, por ejemplo, hipoteca inmobiliaria o mobiliaria o prenda con o sin desplazamiento.

La competencia para tramitar y resolver la solicitud de suspensión es del órgano de recaudación que determine la norma de organización correspondiente (art. 44.2 RGRVA), aunque la solicitud esté dirigida al órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, como ocurre en todos los supuestos de suspensión, que remitirá la solicitud al órgano competente para resolver (art. 40.1 RGRVA). A la solicitud de suspensión debe adjuntarse copia de la reclamación interpuesta necesariamente, la documentación que acredite la imposibilidad de aportar las garantías previstas para la suspensión automática y la naturaleza y características de las garantías que se ofrecen, los bienes y derechos sobre los que debe constituirse y la valoración de los mismos realizada por perito con titulación suficiente. Si existe un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse preferentemente por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.

Si se concede la suspensión, la garantía ofrecida y aceptada como bastante por el órgano de recaudación debe constituirse en el plazo de 2 meses contados (art. 45 RGRVA) a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión y deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión.

Pasado dicho plazo sin formalizar las garantías las consecuencias dependen del momento en que el interesado presentó la solicitud de suspensión:

- ❖ Si la solicitud se formuló en período voluntario de pago, se iniciará el período ejecutivo al día si-

guiente de la finalización del plazo para formalizar la garantía. La Administración debe iniciar el procedimiento de apremio (art. 167.1 LGT) exigiendo el principal de la deuda, el recargo ejecutivo y liquidando intereses de demora a partir del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta el último día del plazo para formalizar la garantía, sin perjuicio de los intereses de demora devengados posteriormente.

- ❖ Si la solicitud se formuló en período ejecutivo, la Administración iniciará o continuará el procedimiento de apremio.

No es necesario la notificación del cese de los efectos de la suspensión por no haberse formalizado en plazo la garantía ofrecida y aceptada, por lo que la Administración puede proceder a dictar providencia de apremio, ya que los acuerdos de concesión de suspensión contienen la advertencia de la pérdida de efectividad por el mero transcurso del plazo sin formalizar garantía, según ha resuelto el TEAC en resolución de 11-7-07 (RG 1990/06).

#### 4. TRIBUTACIÓN DE LA HIPOTECA UNILATERAL EN GARANTÍA DE LOS DERECHOS DE LA HACIENDA PÚBLICA

Se conoce como hipoteca unilateral, aquella que se impone por un acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, sin la concurrencia en el momento de su constitución de la voluntad del acreedor, que debe manifestar en un momento posterior su aceptación del gravamen, aunque tal manifestación no sea constitutiva del gravamen que ya existe. Como hemos visto en el apartado anterior de este trabajo, la Administración aparece como acreedor de la hipoteca unilateral en dos supuestos concretos: la constitución de la hipoteca como garantía en aplazamientos y fraccionamientos y la constitución de la hipoteca como garantía para la suspensión de la deuda al haberse suscitado una reclamación económico administrativa.

Se refiere a esta hipoteca el artículo 141 de la Ley Hipotecaria, según el Texto Refundido aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946 (en adelante, LH), que establece: *“En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se*

hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de la constitución de la misma.

*Si no constare la aceptación después de transcurridos dos meses, a contar desde el requerimiento que a dicho efecto se haya realizado, podrá cancelarse la hipoteca a petición del dueño de la finca, sin necesidad del consentimiento de la persona a cuyo favor se constituyó.*

La tributación de esta operación en AJD (de acuerdo con lo que exponíamos en el apartado 2 del presente estudio, es el supuesto en el que la hipoteca unilateral se constituye por un sujeto pasivo de IVA) ha sido objeto de estudio en una resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 26 de junio de 2012 (reclamación 12/01711/10), en la que se analiza la tributación de la constitución de una hipoteca inmobiliaria unilateral a favor del Estado, por una sociedad mercantil, en garantía de un aplazamiento de deuda tributaria concedido por la AEAT.

En la escritura de constitución de la garantía se hacía constar que la AEAT debía aceptar tal hipoteca. La entidad presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, considerando dicha operación como exenta en aplicación del artículo 45.I.A.a del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por la Oficina Liquidadora de San Mateo se siguió procedimiento de verificación de datos en relación con la citada autoliquidación como consecuencia del cual se practicó, con fecha 2/7/2010 liquidación provisional. Entendía la Administración que, al haberse constituido la hipoteca de forma unilateral, habiendo concurrido únicamente la voluntad del constituyente, el favorecido por ella solo puede ser el mismo, pues nadie más ha participado en dicho negocio. Aplica, por tanto, el artículo 29 TR ITP; que dispone que “Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.”

Frente a esta consideración el TEAR opone dos argumentos interpretativos: uno de carácter literal y otro teleológico.

Por el primero de ellos se destaca que el artículo 141 de la Ley Hipotecaria, antes transcrito, recoge de forma clara que en la hipoteca unilateral el favorecido por la misma es el acreedor y no el dueño de la finca hipotecada, por lo que no procedería acudir a la regla alternativa; ya que lite-

ralmente señala el mencionado precepto: *En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal...*

Añade además el TEAR dos cuestiones adicionales que sirven para desentrañar la finalidad del precepto y que, a su juicio, no es el gravamen de esta operación por AJD.

Destaca así que la hipoteca, aunque no haya sido aceptada por la AEAT, lo que se califica como un funcionamiento irregular de la Administración, no se formaliza por el capricho o voluntad exclusiva del dueño de la finca, como parece derivarse de la consideración de la Oficina Liquidadora que niega la existencia de un adquirente del derecho, sino que se hace en garantía de un aplazamiento concedido por la Dependencia Regional de Recaudación, instrumentándose como garantía del pago de la deuda aplazada sin cuya formalización el aplazamiento hubiera resultado denegado, esto es, que es una condición que impone la Administración para garantía de sus legítimos derechos y sin cuya concurrencia no se puede conceder el aplazamiento. Apoya este razonamiento el TEAR en el artículo 47 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR) relativo a la inadmisión de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, y que dispone en sus apartados seis y siete lo siguiente:

*“6. La garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.*

*7. Transcurrido el plazo de dos meses sin haberse formalizado las garantías, las consecuencias serán las siguientes:*

*a. Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.*

*Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo*

*voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*b. Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá continuar el procedimiento de apremio.”*

Añade que además, aunque no se haya producido la aceptación de la hipoteca mediante nota marginal tras su constitución, la Administración aceptó tácitamente la hipoteca como garantía de sus derechos, con carácter previo a la constitución, según resulta de la propia tramitación y resolución en la que se concede el aplazamiento, por lo que resulta indudable que la constitución de la misma se realiza en su beneficio; no en vano, tal y como dispone el artículo 51.1 del RGR, en la tramitación de las solicitudes de aplazamiento *“El órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla”*.

De lo expuesto, concluye el TEAR, que existe un sujeto beneficiado en la constitución de una hipoteca unilateral en garantía de un aplazamiento o fraccionamiento, aunque no haya sido aceptado, y que es la Administración del Estado y en consecuencia le resulta aplicable la exención prevista en el artículo 45.I.A.a del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no procediendo la tributación de esta operación por AJD.

La tributación por TPO (de acuerdo con lo que exponíamos en el apartado 2 del presente estudio, es el supuesto en el que la hipoteca unilateral se constituye por persona o entidad que no sea sujeto pasivo de IVA) ha sido analizada por la Administración en consulta vinculante de 26/10/2010 (V2304/2010). En la misma se dice:

*“Si el que constituye la hipoteca unilateral es un particular que no sea sujeto pasivo del IVA, la operación estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. El artículo 8.º c) del TRLITP establece que será sujeto pasivo del impuesto «aquél a cuyo favor se realice este acto». En el supuesto de hipoteca unilateral el sujeto pasivo resulta temporalmente indeterminado hasta su posterior*

*aceptación; el gravamen no podrá exigirse hasta que se produzca la aceptación y si ésta no llega a producirse la liquidación no podrá exigirse. Si la aceptación llega a tener lugar, será sujeto pasivo el acreedor hipotecario, que al ser la Administración resultará exenta del impuesto en función del artículo 45.I.A) del TRLITP. Si no se llegara a aceptar la hipoteca unilateral, la escritura, al no tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, tributará por el concepto de actos jurídicos documentados siendo sujeto pasivo del Impuesto la persona que inste el documento, es decir el consultante, no el acreedor hipotecario que nunca ha llegado a aceptar la hipoteca, sin que pueda aplicarse la exención que establece el artículo 45.I.A) al ser el sujeto pasivo del impuesto un particular y no la Administración.”*

No compartimos, al menos en su totalidad, el criterio que expone la DGT en esta consulta y entendemos que resulta aplicable el mismo criterio que exponía el TEAR de la CV en su resolución de 26 de junio de 2012, que por otra parte razona y justifica con los argumentos dialécticos que llevan a su conclusión, a diferencia de lo que vemos reflejado en esta consulta de la DGT. Creemos que si el TEAR concluía que en AJD la hipoteca unilateral se establecía a favor de la Administración Pública y ello permitía considerar a ésta beneficiada por la hipoteca unilateral; resulta aun más claro que el sujeto pasivo en TPO, que es aquel en cuyo favor se constituye el derecho real, es la Administración Pública siempre y en todo caso, exista o no aceptación de la hipoteca, siendo por tanto aplicable la exención del artículo 45.1.A TR ITP en todo caso.

## 5. CONCLUSIÓN

La conclusión del presente trabajo no puede resultar más clara después de lo expuesto hasta aquí. Entendemos que el criterio sostenido por el TEAR en su resolución de 26 de junio de 2012 es acertado y resulta aplicable a todas las hipotecas unilaterales constituidas en garantía de los derechos de la Hacienda Pública, haya sido prestada para obtener la suspensión de la deuda con ocasión de una reclamación o para obtener el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, y tanto si se ha prestado por un sujeto pasivo del IVA, y por tanto debe tributar en AJD, como si ha sido prestada por persona que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, y debe tributar entonces por TPO.

## ▶ IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

### ▶ CALIFICACIÓN Y RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS BIENES

*Adquisición de derechos de replantación de viñedos a viticultores. (Consulta nº V0774-12 de 12 de abril de 2012 de la DGT)*

#### SUJECCIÓN AL IVA

En la medida en que la transmisión de los derechos de replantación sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el valor Añadido y no exenta del mismo, por lo que estará no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, de conformidad con la regla general de no sujeción del primer párrafo del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD.

#### SUJECCIÓN A TPO

En otro caso, es decir, si la operación resulta no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por no ser realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su

actividad, tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

#### SUJECCIÓN A AJD

Ahora bien, la no sujeción de dicha transmisión a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría, en caso de que se documentase en escritura pública, la aplicación de la cuota variable del documento notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, siempre y cuando concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

La cuestión estriba, pues, en determinar si concurre el segundo de los requisitos, contener un acto o contrato inscribible en alguno de los Registros a que se refiere el artículo 31.2, en concreto el Registro de la Propiedad.

Para ello es preciso realizar una calificación de la naturaleza jurídica de los denominados “derechos de replantación” a efectos tributarios, teniendo en cuenta que a este respecto, el artículo 3 del Texto Refundido determina que “para la calificación jurídica

de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo”.

A efectos de su tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los llamados derechos de replantación deben calificarse jurídicamente como bienes muebles, puesto que no se encuentran incluidos entre los bienes inmuebles relacionados en el artículo 334 del Código Civil.

En consecuencia, no tendrán acceso al Registro de la Propiedad, excluyendo la concurrencia de los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido para la aplicación de la cuota variable del documento notarial, por lo que tan solo será de aplicación la cuota fija del apartado 1 de dicho artículo 31.

### ▶ TRANSMISIONES ONEROSAS

*Compraventa de oro a particulares para su transformación y posterior venta a un mayorista. (Consulta nº V0819-12 de 18 de abril de 2012 de la DGT)*

La operación descrita no puede declararse no sujeta al amparo del apartado 5 del artículo 7 como operación realizada por “empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad” o como “entregas

de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido” cuando, según propia declaración de la consultante, se trata de operaciones realizadas por particulares.

Por tanto, la transmisión de objetos y joyas de oro realizadas por particulares constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD con independencia de cuál sea la naturaleza del adquirente, ya sea otro particular o un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

En consecuencia, será sujeto pasivo la consultante, en cuanto adquirente de los objetos y joyas de oro y no los particulares, transmisores de dichos bienes.

## EXPEDIENTES DE DOMINIO ACTAS DE NOTORIEDAD

**Expediente de dominio.** (S.T.S.J. de Castilla y León, 9 de abril de 2012)

El objeto del recurso consiste en determinar si la Administración puede girar una liquidación como consecuencia del expediente de dominio que declaró acreditado el derecho de propiedad alegado por la actora.

En el presente caso, el expediente de dominio cumple la misma finalidad que el acta de notoriedad, analizada por esta Sala en la Sentencia de 22 de marzo de 2012, y no es de aplicación la Sentencia del Tribunal Supremo de 27

de octubre de 2004, que esgrime el interesado. Se observa una clara y esencial diferencia entre el presente caso y el resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo, en el que la parte recurrente apoya su demanda, y es que en este último caso se acredita la adquisición por parte de la causante así como el pago del correspondiente impuesto, mientras que en el presente caso, estos extremos no se han verificado y de ahí que el expediente de dominio se sujete a tributación.

**Expediente de dominio.** (S.T.S.J. de Madrid, 12 de abril de 2012)

Para la Administración, el auto dictado en el expediente de dominio permite suplir el o los títulos que faltan entre el titular registral y así inscribir a favor del ulterior adquirente, sin que se conozca si se trata de una o varias transmisiones previas, extremo éste que no ha quedado acreditado, y por tanto, sin que se haya acreditado que se pague el impuesto correspondiente o la exención o no sujeción por dichas transmisiones previas, de modo que no se da la excepción al gravamen por ITP que señala el art. 7.2.c) del RD Legislativo 1/1993.

Para la Sala, el título que trata de suplir o reemplazar el expediente de dominio no es el del actual propietario interesado en la inscripción, sino el de la previa o previas transmisiones

existentes y no inscritas, desde la última inscripción de dominio a favor de don A. hasta que don S., causante de los vendedores, adquirió la finca objeto de autos, transmisión o transmisiones previas por las que no se tributó en su momento y que ahora afloran como consecuencia de su transmisión a don L. El expediente de dominio no está, pues, destinado a sustituir el título de adquisición del comprador de la finca, que es el título público, dotado de fehaciencia, constituido por la escritura pública de compraventa, sino el o los títulos relativos a las anteriores transmisiones existentes desde el último titular registral hasta el transmitente del dominio al actual comprador interesado en la inscripción de la finca. El expediente de dominio, en este caso, permite salvar la exigencia de concatenación entre los titulares registrales o tracto sucesivo, supliendo la ausencia de inscripción de la o las transmisiones existentes entre el último titular inscrito y quien vendió la finca al actual comprador que pretende inscribir su dominio en el Registro.

En definitiva, el título suplido con el expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo es un título autónomo del título que posee el comprador, y supone un acto nuevo, independiente y ajeno a la compraventa, razón por la cual no se produce doble tributación.

**Acta de Notoriedad.** (S.T.S.J. de Castilla y León, 23 de marzo de 2012)

La cuestión sometida litigio se centra en determinar si es o no ajustada a derecho la liquidación complementaria practicada con relación a un Acta de Notoriedad complementaria de título público de adquisición para la inmatriculación de una finca no inscrita, acreditativa de que los transmisores-causantes de la finca eran tenidos por dueños de la misma.

Para la Sala, están sujetos a gravamen los expedientes de dominio que suplan el título de la transmisión, quedando fuera de su órbita aquellos cuyo título transmisivo no sea suplido por ellos, pues en este último caso, la tributación de la transmisión se rige por las reglas aplicables al título que contenga la transmisión de que se trate, ya que el art. 7.2.C) del TR del ITPAJD lo que en realidad pretende es someter a tributación transmisiones que no han sido objeto de liquidación.

En el presente caso no se había satisfecho el impuesto correspondiente a la transmisión que se documenta con el título complementario, no acreditándose su exención o no sujeción, pues se trata de un Acta de Notoriedad complementaria del título público de adquisición para la inmatriculación de una finca no inscrita acreditativa de que el transmitente-causante de la finca era tenido como dueño de ella, preciso será concluir que estamos ante una transmisión patrimonial a efectos de liquidación y pago del impuesto, en los términos preve-

nidos en el art. 7.2.C) reseñado, procediendo el Tribunal a desestimar el recurso interpuesto por el interesado.

## SUBASTAS

**Cesión del remate a un tercero en subasta judicial.** (Consulta nº V0929-12 de 26 de abril de 2012 de la DGT)

A efectos de la determinación del régimen de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, debe distinguirse si, en la subasta judicial a que se alude, las posturas de los licitadores se hacen “en calidad de ceder el remate a un tercero”, conforme a lo dispuesto en el artículo 647.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, o si tal cesión del remate se efectúa con posterioridad a la celebración de la subasta:

*Cesión del remate a un tercero en el acto de la subasta*

Se distinguirán a su vez las dos operaciones siguientes:

a) Cesión del remate efectuada mediante precio por la entidad consultante a un tercero.

Dicha operación estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo previsto en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A estos efectos, según el apartado dos de dicho artículo 4, se entenderán realizadas en

el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las transmisiones de derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Por tanto, la cesión del remate objeto de consulta estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, al realizarse por una entidad distinta de quien concedió el crédito hipotecario originario y, por tanto, no resultar aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.18º. d) de la Ley 37/1992, constituyendo la base imponible de esta operación el importe total de la contraprestación que la entidad consultante perciba del tercero cesionario por la transmisión de dicho derecho.

b) Transmisión de la vivienda objeto de subasta judicial por la promotora al cesionario del remate.

Tal entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta del mismo, por cuanto parece tratarse de una vivienda que no ha sido usada ni cedida y que es transmitida por su promotor.

*Cesión del remate a un tercero después de celebrada la subasta*

Cuando la declaración de voluntad de ceder el remate a un tercero se efectuase con posterioridad a la celebración de la subasta, se produciría una doble transmisión del dominio de la vivienda, la efectuada por la entidad promotora a la entidad consultante y la que ésta realizará a un tercero.

En cuanto a esta última, resultaría sujeta y exenta del tributo, por cuanto, al tratarse de la segunda transmisión de la vivienda, concurren los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 22º, de la Ley 37/1992, estando la transmisión de la vivienda, en este caso, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”, habida cuenta de lo establecido en el artículo 4, apartado cuatro de la citada Ley 37/1992, salvo en los casos en que se renuncie a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en la forma prevista en los artículos 20.Dos de la Ley 37/1992 y 8.1 del Reglamento del Impuesto.

*Adjudicación del bien sin ceder el remate*

El régimen de tributación será el mismo que el expuesto en el punto anterior de esta contestación en cuanto a la transmisión del dominio de la vivienda de la entidad promotora a la entidad consultante.

## FIANZAS

***Fianza no simultánea a la concesión de un préstamo.*** (S.T.S.J. de Baleares, 20 de marzo de 2012)

El tema que se suscita, se concreta en la tributación de operaciones de fianza que garantizan operaciones de préstamo hipotecario. Se trata aquí de dos casos de subrogación en el préstamo hipotecario, con lo que la fianza que figuraba en la segunda escritura de

cada caso no era simultánea a la constitución del único préstamo hipotecario existente en cada uno de esos dos casos.

Para la Sala, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si se da el caso, que es el presente, de que la constitución de la fianza no es simultánea a la concesión del préstamo con garantía hipotecaria ni tampoco aparece prevista en el mismo, la fianza en garantía del préstamo tributa como transmisión patrimonial onerosa al tipo del 1%, conforme a lo establecido en el artículo 11.1.b. del Real Decreto Legislativo 1/1993. La fianza se ha prestado con ocasión de la subrogación (no se constituyó al concederse el préstamo), y tampoco entonces fue prevista y además se garantizó por personas físicas. Se trata de fianza prestada por personas físicas, actuando en el ámbito privado, con lo que no se trata de operación realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, de modo que las operaciones en estos casos no estaban sujetas a IVA.

## TRANSMISIÓN DE VALORES “INMOBILIARIOS”

***Transmisión de acciones. Adquisición del control.*** (S.T.S. 29 de octubre de 2012)

La mercantil Ferrovial sostiene que no puede aplicarse el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en los casos en que la entidad tenedora de los inmuebles transmite las acciones a la sociedad dominante, con una participación del cien por cien.

La entidad Internacional de Inmuebles e Inversiones S.A., que efectuó la ampliación capital, y la Compañía de Obras Castillejos, S.A., que recibió por la aportación de inmuebles las 932.000 acciones que más tarde fueron adquiridas por Ferrovial, eran dos sociedades pertenecientes íntegramente al Grupo Ferrovial.

La cuestión es si, con la redacción del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores vigente en el momento de los hechos, se podía exigir la tributación por transmisiones patrimoniales cuando las acciones fueran adquiridas por una sociedad que tenía una participación directa o indirecta mayoritaria en la transmitente.

En la redacción originaria, anterior a la modificación llevada a cabo por la Ley 36/2006, la adquisición de porcentajes de participación igual o inferiores al cincuenta por ciento no daba lugar al devengo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas. Sólo cuando con la adquisición en cuestión, o con ésta y lo ya poseído con anterioridad, se superase el porcentaje indicado, se realizaba el hecho imponible.

No ocurría lo mismo cuando, teniendo el control de una entidad, se ampliaba ese control o simplemente se adquirían la totalidad de las acciones de una sociedad. En tal caso no se realizaba el hecho imponible porque realmente no se “adquiría” el control, sencillamente, ya se tenía con anterioridad. En el supuesto enjuiciado, resulta indiscutido que Ferrovial ya poseía sobre las sociedades tenedoras de los inmuebles

una participación superior al cincuenta por ciento, por lo tanto, al tener un control previo, no se da el presupuesto de hecho que justificó la liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.

**Artículo 41.1.B.25 de la Norma Foral 18/1987, equiparable al art. 108 LMV. (S.T.S 19 de julio de 2012)**

El art. 41.1.B.25 de la Norma Foral 18/1987, dispone como regla general la exención en el Impuesto para la transmisión de valores, dejando a salvo varias excepciones, entre ellas, que se trate de compañías en las que su activo está integrado al menos en el 50% por inmuebles radicados en España cuando la adquisición de las participaciones genere para el adquirente una posición tal que le permita ejercer el control de la entidad, supuesto este que se estima producido cuando se alcanza tras la adquisición al menos el 50% de la titularidad del capital social; en este caso se ha de aplicar el tipo impositivo establecido correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles sobre el valor del inmueble.

En determinadas compañías cuyo activo es básicamente inmobiliario se tribute sobre el valor total de aquellos inmuebles cuando se transmite tal parte del capital social que unido a lo que ya se ostentaba, o por si mismo, suponga el control efectivo de la empresa; este control de la compañía supone también que se puede actuar plenamente sobre

el inmueble y es por ello que la norma estima que debe tributarse sobre su valor total.

En el presente supuesto, el activo de la mercantil, estaba compuesto al menos en un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español (dos terrenos contiguos y urbanizables que suponían el 100% de su activo, según recoge el Acta de Disconformidad), proporcionando a la adquirente, por la adquisición de las participaciones de la mercantil una posición de control sobre la misma.

**Ampliación de capital con adquisición de otra entidad del mismo grupo. (Consulta nº V0484-12 de 6 de marzo de 2012 de la DGT)**

En el supuesto que se examina, según el escrito de consulta forman grupo las siguientes entidades y con los siguientes porcentajes de participación:

La sociedad Y, sociedad matriz que tiene dos filiales:

X, participada en un 100%

Z, participada en un 75%

Por tanto, la participación del grupo en X, es del 100%, lo que significa que, aunque Z vaya a obtener el control directo de la misma a través de la ampliación de capital planteada, al suscribir el 75% del capital social, el grupo ya ostentaba tal control con anterioridad, control que, al ser del 100 por 100, no puede aumentar con esta operación, por lo que hay que concluir que no concurre el segundo de los requisitos del apartado 2.a) del artículo 108 de la Ley de Mer-

cado de Valores, no porque Z no adquiriera el control de X sino porque no lo hace a consecuencia de la adquisición que ahora se examina, en cuya virtud no adquiere nada que ya no tuviera.

En suma, en la operación planteada no será de aplicación ninguna de las excepciones a la regla general de exención establecida en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores para las transmisiones de valores, al no concurrir todos los requisitos que para ello se exigen en el apartado 2.a) del citado precepto.

**Reducción de capital de una entidad con activo inmobiliario por el que uno de los socios, titular del 49%, pasa a ostentar el control. (Consulta nº V0565-12 de 14 de marzo de 2012 de la DGT)**

Efectivamente debe entenderse que la entidad consultante adquiere el control de P.S.L” a los efectos de la Ley del Mercado de Valores por expresa disposición del artículo 108 al establecer que ““En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados”.

En el caso planteado, y según se declara en escrito de consulta, concurren los requisitos del apartado 2.a):

A consecuencia de la reducción de capital la entidad consultante pasaría a ostentar el 100% del capital social de P.S.L.

Prácticamente el 100% del activo de P.S.L. está constituido por terrenos y solares.

Por tanto, puede concluirse que de tener lugar la reducción de capital planteada se darían las condiciones para tributar como transmisión de inmuebles por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, siendo sujeto pasivo la entidad consultante.

#### EXENCIONES SUBJETIVAS

**Adquisición por una entidad local.** (Consulta nº V0859-12 de 23 abril de 2012 de la DGT)

La entidad local de ámbito territorial inferior al municipio adquiere de una sociedad mercantil dos terrenos que, tras realizar en los mismos la urbanización correspondiente, va a destinarlos a la construcción de un edificio y de una plaza pública ajardinada.

Aun cuando la transmisión de los terrenos tenga lugar una vez determinada su calificación urbanística como suelo urbanizable de uso residencial o industrial y zona verde, respectivamente, en virtud del correspondiente instrumento de ordenación urbanística, si no se han iniciado las obras de urbanización de los mismos su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, si el terreno se destina a parques y jardines pú-

blicos o a superficies viales de uso público, como parece ser el caso del segundo terreno mencionado en el escrito de consulta, su entrega estará en todo caso sujeta pero exenta del Impuesto.

Por otro lado, tanto si la operación resultara sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD como a la modalidad de actos jurídicos documentados, estará exenta del ITPAJD según establece el artículo 45.I.A) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### EXENCIONES: SOCIEDAD CONYUGAL

**Aportación onerosa a la sociedad de gananciales.** (Consulta nº V0529-12 de 9 de marzo de 2012 de la DGT)

En cuanto a la cuestión formulada en el escrito de consulta, se plantea que el esposo quiere aportar un inmueble de carácter privativo a la sociedad de gananciales y, que, según manifiesta en el escrito de la consulta, la contraprestación va a ser una aportación en efectivo por parte de la consultante del mismo importe pagado por el esposo y continuar pagando la hipoteca conjuntamente; de la escueta información del escrito parece que la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales será una aportación onerosa y por lo tanto estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y será aplicable la exención regulada en el artículo 45.I.B).3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### EXENCIONES: ACTOS Y CONTRATOS PARA SALVAR LA INEFICACIA

**Escritura rectificativa.** (Consulta nº V0478-12 de 5 de marzo de 2012 de la DGT)

Se otorga escritura rectificativa de disolución de una cooperativa modificando la naturaleza de unas fincas que van a convertirse en elementos comunes del edificio por la negativa del registrador de la propiedad a su inscripción como elementos privativos.

En el supuesto planteado el medio utilizado ha sido la disolución de la cooperativa que, según se declara en el escrito de consulta, se sujetó por el órgano liquidador (la Comunidad de Madrid) al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de Operaciones Societarias-Disolución de sociedades no anónimas, habiendo sido pagado, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 45.I.B.13 del Texto Refundido: "Están exentas:

(...)

13. Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados

de vicio que implique inexistencia o nulidad”.

En suma, la nueva escritura que se otorgue, en la que se proceda a adjudicar a la Comu-

nidad de Propietarios los referidos locales en concepto de elementos comunes estará sujeta al ITP y AJD, por el concepto de operaciones societarias-

disolución de sociedades, pero exenta del mismo en cuanto a este punto, en virtud del citado artículo 45.I.B.13 del Texto Refundido.

## IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

### OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

**Aportación de participaciones sociales.** (Consulta nº V0621-12 de 23 de marzo de 2012 de la DGT)

La aportación cumple los requisitos establecidos en el artículo 83.5 del TRLIS para tener la consideración de canje de valores.

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones que conforme a lo dispuesto en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tengan la calificación de operaciones de reestructuración, no quedarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias de dicho Impuesto en los términos del artículo 19.2 del TRLITPAJD, lo que podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, circunstancia que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias

ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del Impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (artículo 45.I.B.10 del TRLITPAJD).

Por último, cabe advertir que conforme a la descripción de las operaciones objeto de consulta, podría resultar aplicable el hecho imponible regulado en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

**Aportación no dineraria.** (Consulta nº V0713-12 de 9 de abril de 2012 de la DGT)

La aportación se realiza de un patrimonio empresarial se encuentra afecto a la actividad económica de arrendamiento a una sociedad de nueva creación recibiendo el 100% de las participaciones representativas del capital social.

### CONSIDERACIÓN DE OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN

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

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

Por lo tanto, dado que la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración,

en este caso, por el concepto de aportación no dineraria, 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.

#### APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 7, NÚMERO 1º, DE LA LEY 37/1992

De la información suministrada en el escrito de consulta no se deduce con claridad si el consultante transmitirá una actividad económica de arrendamiento o si se limitará a transmitir directamente un conjunto de bienes inmuebles de su propiedad.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que la mera cesión de bienes, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, no podrá acogerse al supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

Si lo que se transmite es una universalidad de bienes capaz de desarrollar por sí misma una actividad económica, será de aplicación el mencionado supuesto de no sujeción.

La no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse sin perjuicio de que la transmisión de los bienes inmuebles pueda quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.5 del TRLITPAJD.

## IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

### PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

***Igualación de rango hipotecario.*** (S.T.S.J. de Cataluña, 22 de marzo de 2012)

La pretensión ejercitada en la demanda se ciñe a sostener que el convenio contenido en la escritura de constitución de hipoteca por el que se acuerda su equiparación de rango respecto de otra hipoteca inscrita previamente sobre la misma finca, constituye un acto sujeto al gravamen proporcional en la modalidad de actos jurídicos documentados.

En los supuestos de igualación de rango hipotecario procede la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados por ser ésta una convención sujeta al impuesto separadamente del pacto de la constitución del derecho real, lo que estima correcto la Sala, que comparte los razonamientos del acto impugnado, que no quedan desvirtuados por las alegaciones de la actora referentes a la unidad de consentimiento en la constitución de hipoteca y la igualación de

rango. No se comparte el que la parte recurrente afirme que no estaba presente en el otorgamiento de la escritura pública el tercero hipotecante que había obtenido la inscripción de la primera hipoteca y ello invalidaba el acto ni que la primera hipoteca estuviera ya liquidada, pues la primera cuestión se trata de un tema a dilucidar en los tribunales del orden civil, si llegara el caso, y en cuanto a la segunda, no ha sido acreditado de modo fehaciente que hubiera sido efectivamente cancelada la primera hipoteca, que subsiste viva y de igual rango que la que ahora se inscribe.

### OBRA NUEVA

***Escritura de modificación de la obra nueva y la redistribución de la responsabilidad hipotecaria.*** (Consulta nº V0751-12 de 11 de abril de 2012 de la DGT)

La modificación de distribución de la responsabilidad hipotecaria original, alterando la cuantía de la responsabilidad hipotecaria ya establecida para cada una de las hipotecas existentes, como acto nuevo e independiente deberá tributar de forma separada e indepen-

diente del anterior, por reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido.

Por otro lado, el contenido valuable de la escritura se determina en el artículo 30.1 del Texto Refundido y está constituido por la suma de la responsabilidad hipotecaria que grava cada una de las fincas, la parte del crédito de que cada una de ellas responda, mas la parte correspondiente de los intereses y demás partidas incluidas en la garantía hipotecaria.

**Obra nueva: base imponible.** (S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 19 de marzo de 2012)

El motivo de controversia aborda la corrección de la autoliquidación presentada en concepto de obra nueva, a partir del presupuesto de ejecución material de la obra presentado por el arquitecto junto con el Proyecto de Ejecución para solicitar la licencia de obras sirviendo de base para el cálculo de los honorarios del técnico, I.A.E., etc.

La Administración ha valorado incorrectamente, ya que no ha atendido al cálculo del “valor real de coste” de la obra nueva. El art. 70 del RD 828/1995 exige que, por lo que se refiere a la obra nueva, se tome el valor real de coste de la obra, expresión que no puede significar otra cosa que lo que debe valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la obra.

A veces se confunde, el concepto de “gasto” y el concepto

de “costo”: cuando se propugna que el “coste real y efectivo” de la obra se refiere al total que se abona por la misma, tal razonamiento hay que entenderlo equivalente al “concepto económico de gasto”, siendo por el contrario, el “concepto económico de coste” sensiblemente inferior, pues “gasto” es lo que realmente se gasta o emplea para la construcción, mientras que “coste” es simplemente el precio neto de la misma. Recuerda el Tribunal Supremo, “coste real y efectivo” es la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario, siendo el “coste real y efectivo, el “presupuesto de ejecución material”, y no más. Por tanto, la base imponible del Impuesto sobre construcciones, contrataciones y obras está constituida por el “coste real y efectivo” de la construcción instalación u obra, sin que puedan incluirse en aquélla los “gastos generales”, el “beneficio industrial” ni los “honorarios técnicos”, ya de redacción del proyecto, ya de la dirección de la obra. Y esta misma conclusión debe mantenerse a propósito de la base imponible en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, sin que sea óbice la Sentencia del Tribunal Supremo de seis de noviembre de 1997, pues se trata no de doctrina legal, sino de reflexiones sobre la significación del concepto de obra nueva en la base imponible

del impuesto de Actos Jurídicos Documentados efectuadas a propósito de una liquidación de una Tasa por licencia urbanística, entendiéndose que no constituyen jurisprudencia en sentido legal, debiendo insistir en que el significado de obra nueva es idéntico en un sentido lógico y legal de la construcción u obra del referido Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras, hablando el art. 103 de la LHL de coste real y efectivo de la obra y el art. 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**División horizontal: base imponible.** (S.T.S.J. de Castilla y León, 20 de abril de 2012)

El motivo del recurso se debe a la liquidación por la modalidad de actos jurídicos documentados por el concepto documentos notariales, división horizontal. La pretensión anulatoria se fundamenta en el incumplimiento del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por cuanto la base imponible ha de estar constituida por el “valor real del coste de la obra”, esto es, lo que ha de valorarse es lo que realmente cuesta la ejecución de la misma. Defecto que resulta trasladable a la división horizontal, en la medida en que la base de la misma viene determinada por el coste de la obra más el valor real del suelo.

En el IAJD el hecho imponible es la declaración de que sobre un terreno se ha ejecutado una obra, y la base imponible es el coste real de esa obra, y es de sentido común incluir dentro del concepto de coste real de una obra, todos los desembolsos que han sido necesarios para su ejecución. En definitiva el concepto de coste real de la obra incluye todos los desembolsos que el promotor ha tenido que realizar para terminar la obra, que no es lo mismo que el valor de los edificado, pues el valor de lo edificado será el coste real más el beneficio real del promotor. Por ello, a la hora de determinar el valor del coste real de la obra, hemos de considerar que el valor real del coste real de lo construido, con lo que la base imponible de ese gravamen no es idéntico sino distinto de la base imponible del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, esto es, es distinta del coste de ejecución material de la obra ya que incorpora todos los demás gastos directos o indirectos incurridos en la ejecución de la obra, es decir, incorpora también, entre otros, redacción del proyecto, tasa por licencia de obras, gastos generales y beneficio industrial, honorarios profesionales o gastos de financiación.

## SEGREGACIÓN

**Segregación y disolución de la comunidad de bienes.** (Consulta nº V0698-12 de 3 de abril de 2012 de la DGT)

De la escritura pública que pretenden realizar se desprenden dos convenciones claramente distintas, sujetas al Impuesto separadamente:

- ❖ Segregación de las fincas.
- ❖ Extinción del condominio.

Respecto de la primera operación, la segregación de las fincas constituye un negocio jurídico regulado en el artículo 47 del Reglamento Hipotecario – Decreto de 14 de febrero de 1947-, en cuya virtud una porción de una finca inscrita se separa para formar una nueva. La porción segregada se convierte en una finca independiente, expresándose esta circunstancia tanto en la inscripción correspondiente a la finca matriz como a la finca segregada.

Por tanto, la segregación de las fincas tan solo afecta a su descripción o configuración en el Registro de la Propiedad, pero no a la titularidad de las mismas, en cuanto no se produce transmisión alguna, lo que determina su tributación por la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del TRLITPAJD (...)

Así pues en la segregación de las fincas concurren todos los requisitos exigidos en el citado artículo:

- ❖ Tratarse de una primera copia de una escritura notarial, necesaria para tener acceso al Registro de la Propiedad.
- ❖ Tener por objeto cantidad

o cosa valuable, como es la finca segregada.

- ❖ Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, supuesto al que se refiere el citado artículo 47 del Reglamento Hipotecario.
- ❖ Tratarse de un acto no sujeto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al no implicar una transmisión, ni a Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto al sujeto pasivo, conforme al artículo 29 del mismo texto legal, tendrá tal consideración “el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, por lo que en el presente caso recaerá la condición de sujeto pasivo sobre los titulares de las fincas que practiquen la segregación, es decir todas las entidades mercantiles que componen la comunidad de bienes.

En cuanto a la base imponible, establece el artículo 30.1 del TRLITPAJD.

*“En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”*

precisando el apartado 3 del artículo 70 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), que:

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

Respecto a la segunda convención, la disolución de la comunidad de bienes, el artículo 61 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone lo siguiente:

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

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

Por otra parte, el artículo 19 del TRLITPAJD, en su apartado 1 establece que:

*“1. Son operaciones societarias sujetas:*

*1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.”*

*Estableciendo el artículo 22.4 del mismo texto legal que:*

*“A los efectos de este impuesto se equiparán a sociedades:*

*4.º La comunidad de bienes, constituida por actos inter vivos, que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*

Estableciendo el artículo 23 del TRLITPAJD que será sujeto pasivo del impuesto:

*“Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:*

*b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.”*

Estableciendo el artículo 25.4 del mismo texto legal que:

*“4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.”*

El artículo 26 del texto refundido que:

*“La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.”*

De acuerdo con los preceptos anteriores, cabe afirmar que aunque la comunidad de bienes no tributó en su momento como operación societaria, debió hacerlo ya que adquirieron la finca rústica para dedicarla a la construcción de viviendas protegidas y por tal adquisición se aplicaron la exención correspondiente en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; por lo tanto, su disolución se equipara a disolución de sociedad, por lo que estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias y cada socio tributará por la finca recibida siendo la base imponible el valor de las fincas entregadas a los socios comuneros.

#### CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

**Escritura de Reparcelación Voluntaria.** (S.T.S.J. de Castilla La Mancha, 2 de abril de 2012)

La cuestión jurídica que se ha de resolver es si el otorgamiento de una escritura pública de protocolización del Proyecto de Reparcelación Voluntaria, debe estar sujeta o no a A.J.D.

Los Proyectos de Reparcelación, no están exentos de aquel impuesto, toda vez que el art. 45.1.B.7 del Texto Refundido del Impuesto, está pensando en las Juntas de Compensa-

ción, a las que se refiere de manera expresa la regulación legal; como destinatarias de las aportaciones de las Juntas de Compensación por parte de los integrantes de la unidad de actuación, órgano urbanístico de gestión integrado en uno de los sistemas de compensación de nuestro Ordenamiento jurídico urbanístico con todos los intereses públicos que esto implica. Debe advertirse, que las exenciones, por su propia naturaleza jurídica, deben interpretarse restrictivamente y para los supuestos tasados que contempla su regulación específica, sin que admita, como criterio general exegético, su aplicación extensiva por vía analógica.

**Disolución parcial de un condominio.** (S.T.S.J. de Madrid, 17 de abril de 2012)

La disolución total del condominio por transmisión de todas las participaciones indivisas a uno solo de los condóminos, pasa necesariamente por la realización de la operación aislada considerada de transmisión de la participación de uno de los condominios a otro, operación que surge para dar cumplimiento a la previsión del art 1062 del Código Civil, que es lo que el art 7.1.B RDL 1/1993 exige, pues en definitiva dicha transmisión es indispensable y paso necesario para la extinción del condominio, no apreciando por tanto fundamento de peso para excluir el presente supuesto de la doc-

trina establecida por el Tribunal Supremo en ST de 23 de Mayo de 1998, según la cual la división y consiguiente adjudicación de la cosa común no constituye una operación susceptible de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, del mismo modo que la cantidad en metálico que viene obligado a abonar el comunero que se adjudique la cosa por razón de su indivisibilidad tampoco se califica como “exceso de adjudicación”, a los efectos de la tributación que prevé el art. 7.2.B) de la vigente Ley 1/1993, siendo el presupuesto esencial que se exige en la sentencia citada el de la indivisibilidad del bien, de la cosa común que justifica la adjudicación a uno o varios comuneros lo que resulta intrascendente con la consecuencia de la obligada compensación.

**Extinción de un condominio.** (S.T.S.J. La Rioja, 18 de abril de 2012)

Alega la parte actora, que la extinción del condominio con división de la finca causaba un riesgo cierto e insuperable de desmerecimiento.

Para la Sala, la resolución del asunto exige determinar si la finca cuya propiedad tenía en común la recurrente con su hermano, y que se adjudicó a la primera en pleno dominio en su totalidad, compensado al segundo con la entrega de una cantidad en metálico, era un bien inmueble indivisible

o que, por sus características, desmereciera mucho su división. La cuestión ha de resolverse, a juicio de la Sala, negativamente para la recurrente, y ello aunque el desmerecimiento alegado pueda plantearse desde la perspectiva de un futuro aprovechamiento urbanístico, como hace la parte actora.

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que las fincas son rústicas, no resultando acreditado, pues no se ha aportado prueba alguna, que conforme a esta clasificación las fincas desmerecieran mucho por su división por no poder destinarse al destino que determina esta clasificación. En segundo lugar, tampoco considera la Sala que quede demostrado el desmerecimiento alegado desde la perspectiva de un futuro aprovechamiento. En la demanda se alega que cuando se extinguió el condominio existían simples expectativas de que, mediante la aprobación futura de un nuevo Plan General, pudiera llegarse a modificar la calificación urbanística de la finca, pasando de rústica a urbana o urbanizable. Ahora bien, ha de repararse en que en la escritura pública se recoge que las fincas se dedicarían a la construcción de viviendas de protección oficial, sin efectuar otras precisiones en cuanto a destino de las fincas. Es decir, a la fecha en la que se otorga la escritura se conocía el destino que quería darse a las fincas. Esta declaración contenida en la escritura no concuerda con

la incertidumbre que refiere la demandante en cuanto a que el nuevo planeamiento se consumara y en cuanto al específico aprovechamiento urbanístico que pudiera atribuirse.

**Recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de una compraventa.** (Consulta nº V0597-12 de 20 de marzo de 2012 de la DGT)

La escritura de recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de una compraventa, no sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, estará sujeta a la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados.

**División parcial de comunidad hereditaria.** (Consulta nº V0609-12 de 22 de marzo de 2012 de la DGT)

La disolución de una comunidad hereditaria que ha realizado actividades empresariales y cuya adjudicación de bienes se realiza de forma proporcional a las titularidades de los comuneros estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

Por el contrario, la disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles, que no ha realizado actividades empresariales y cuya adjudicación de bienes se realiza de forma proporcional a las titularidades de los comuneros estará sujeta a la cuota gradual

de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por cumplir los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto.

Finalmente, si de la adjudicación de bienes de la comunidad hereditaria resulta alguna nueva comunidad de bienes que realice actividades empresariales, su constitución quedará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 22.4º del citado texto refundido.

**Modificación de una cuenta de crédito.** (Consulta nº V0610-12 de 22 de marzo de 2012 de la DGT)

La modificación consiste en la supresión de una cláusula relativa al límite del interés nominal anual aplicable al crédito.

Como se desprende del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la sujeción de un documento notarial a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, requiere la concurrencia de cuatro requisitos:

- ❖ Que se trate de la primera copia de una escritura notarial.
- ❖ Que tenga contenido valuable.

- ❖ Que sea inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ Que el negocio jurídico documentado no esté sujeto ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las escrituras públicas que documentan la novación de un préstamo hipotecario o de un crédito hipotecario otorgado por una entidad financiera cumplen el primer requisito y el cuarto, sin duda alguna.

La cuestión estriba en determinar si cumplen los otros dos requisitos: la condición de la escritura pública de ser inscribible en el Registro de la Propiedad y de ser valuable el contenido del documento.

Respecto del primer punto 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, 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”.*

En el supuesto planteado queda fuera de toda duda el acceso al Registro de la Propiedad de la novación proyectada, dados los términos en que manifiesta el pacto tercero bis, letra f, que se pretende modificar, que alude expresamente a los efectos hipotecarios:

*“A efectos hipotecarios, tanto respecto de la parte acreditada como de terceros, el tipo máximo que puede alcanzar el interés nominal anual aplicable al crédito, durante la fase sujeta a intereses variables, será del ocho con veinticinco por ciento (8,25%).”*

Por último, el cuarto requisito, la condición de que el contenido sea valuable, debe entenderse que se cumple, pues si son inscribibles los documentos que modifiquen la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, no cabe duda de que tales documentos son asimismo valubles en tanto en cuanto documentan el importe de una obligación o capital que se garantiza.

En tal caso la base imponible 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. Es decir, en este caso, a diferencia de lo que ocurre en la ampliación de préstamo hipotecario, 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 préstamo hipotecario o crédito hipotecario que se ha novado.

***Modificación de una cuenta de crédito consistente en la inclusión de un periodo de carencia.***

*(Consulta nº V0613-12 de 22 de marzo de 2012 de la DGT)*

No resulta aplicable a la novación del crédito la exención establecida para los préstamos hipotecarios en la Ley 2/1994, por prohibir expresamente la Ley General Tributaria la aplicación de la analogía en su artículo 14.2, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, que no excluye a los créditos hipotecarios.

Por otro lado, la novación planteada debe tributar por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, por concurrir todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido, sobre una base imponible constituida por el importe total garantizado. La declaración-liquidación debe presentarse en un plazo de treinta días a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato.

***Distribución de la responsabilidad hipotecaria sobre una finca.*** (S.T.S.J. de Extremadura, 17 de abril de 2012)

La cuestión debatida es la liberación de responsabilidad hipotecaria de una finca segregada, que supone una modificación de la hipoteca inicialmente constituida sobre la finca matriz, lo que conlleva una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria

previamente establecida que queda sometida a gravamen.

La inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen (dichas especiales garantías registrales) la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio. Los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

**Disolución de comunidad sobre nuda propiedad.** (Consulta nº V0611-12 de 22 de marzo de 2012 de la DGT)

En el supuesto ahora planteado se trata de la disolución de una comunidad de bienes sobre la nuda propiedad, cuestión a la que ya se ha referido esta Dirección General es diversas

resoluciones (V1186 de 20 de junio de 2005, V0419 de 8 de marzo de 2006 y V1931 de 14 de septiembre de 2007) en las que se sigue la doctrina mantenida por la Dirección General de los Registros y del Notariado en Resolución de fecha 4 de abril de 2005 en la que establece lo siguiente:

*“Debemos determinar, en primer lugar, si existe comunidad de bienes sobre la nuda propiedad aunque uno de los condóminos sea titular no sólo de la nuda propiedad sino del pleno dominio de su participación. La respuesta debe ser positiva ya que el titular del pleno dominio tiene todas las facultades del derecho de propiedad, tanto las que corresponderían al nudo propietario como al usufructuario, sin que por integrar el pleno dominio sea necesario diferenciarlas, hasta el momento en que se realiza el negocio jurídico bien sobre el usufructo bien sobre la propiedad nuda, momento en que ya se distinguen conceptualmente usufructo y nuda propiedad por ser tal distinción imprescindible para conseguir el fin perseguido por el negocio.*

*Admitida la comunidad sobre la nuda propiedad de un bien, es consecuencia necesaria la posibilidad de que los condueños disuelvan dicha comunidad adjudicando la nuda*

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

*Además, dicha extinción de comunidad sobre la nuda propiedad puede realizarse exclusivamente por los titulares de ésta, sin necesidad de consentimiento o intervención del usufructuario, como lo demuestra que: a) el nudo propietario es el titular dominical que puede pedir la división de la cosa común sin necesidad de concurrencia del usufructuario, siempre que la división no perjudique el derecho de éste (cfr. Artículo 405 del Código civil); y b) que el Tribunal Supremo no reconoce legitimación en el retracto de comuneros al*

*usufructuario, en caso de venta de la nuda propiedad por no considerarlo condueño (cfr. Sentencia de 5 de junio de 1929).*

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

En consecuencia, al existir un condominio sobre la nuda propiedad, la disolución del mismo en la que se adjudica a un condómino la nuda propiedad total, no estará sujeto a transmisiones patrimoniales onerosas, en tanto la disolución del mismo se produzca en los términos previstos en el artículo 7.2.b), es decir sin que se produzcan excesos, en cuyo caso se equipararían a transmisiones patrimoniales onerosas (artículo 7.2.b), o bien, que tales excesos sean inevitables, en los supuestos del artículo 1.602 del Código Civil referido a bienes indivi-

sibles o que desmerezcan por la indivisión.

De no resultar procedente la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, procedería el devengo del gravamen de Actos Jurídicos Documentados al concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido:

- ❖ Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial
- ❖ Tener por objeto cantidad o cosa valuable,
- ❖ Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles
- ❖ Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 de esta Ley (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias)

La base imponible sobre la que se debería tributar sería el total valor de los bienes conforme a lo dispuesto en el artículo 30: “1.En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa...”

Sin embargo, en el supuesto planteado se trata de una comunidad de bienes constituida por cinco fincas urbanas que

se adjudican en su totalidad al consultante, por lo que no se está ante un supuesto del artículo 1.062 del Código Civil de un bien indivisible, por el contrario las cinco fincas podrían haber sido divididas entre los tres hermanos sin adjudicarse necesariamente a uno, generando posiblemente, en último término, en caso de no poder lograr tres lotes de idéntico valor, un exceso que si podría entenderse que proviene de un bien, si no indivisible, que desmerecería por la indivisión.

Por tanto, la adjudicación pretendida, conforme al artículo 7.2.b), se equipara a una transmisión patrimonial onerosa a efectos de liquidación y pago del impuesto.

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.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes”. (Artículo 10.1 y 2.a) del Texto Refundido).

Por último el artículo 46 establece que:

*“La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado”.*

## CUESTIONES COMUNES

### FECHA DOCUMENTOS PRIVADOS

**Validez de un contrato privado para justificar una transmisión.** (S.T.S.J. de Castilla y León, 2 de abril de 2012)

Considera el recurrente que es improcedente la liquidación girada por la administración ya que ha prescrito el derecho a liquidar pues la escritura de 2007 no es más que la mera formalización de la compraventa que se otorgó en 1973 con la finalidad de inscribir la finca en el registro de propiedad. El contrato privado es oponible frente a terceros desde el momento en que uno de los firmantes ha fallecido y es desde la fecha de su fallecimiento, desde la que se puede tener por cierta la fecha del contrato privado, con lo cual han transcurrido más de cuatro años desde la fecha, además de que el bien ha estado inscrito en el catastro a nombre del recurrente habiendo satisfecho el impuesto sobre bienes inmuebles.

Para la Sala, tratándose la escritura pública de un contrato de compraventa está sujeta en principio al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Únicamente cuando queda acreditado que el otorgamien-

to de la escritura es meramente instrumental por haber quedado perfeccionada con anterioridad la compraventa, se ha venido reconociendo la improcedencia de girar liquidación por el impuesto, habiendo prescrito el derecho de la administración a liquidar. Ahora bien, es al recurrente al que le corresponde acreditar los presupuestos para que no quede sujeta a tributación de la escritura, y en este sentido el recurrente dice que esta acreditada la escritura de compraventa en el año 1973 por las manifestaciones contenidas en la escritura pública. Sin embargo, ningún contrato privado obra unido al expediente, con lo cual decae la principal alegación, pues difícilmente se puede pretender los efectos de un contrato privado, que no tenemos a la vista, y que por tanto no sabemos quiénes fueron los otorgantes. No estando acreditado frente a terceros la existencia y fecha del contrato privado, no puede oponerse como pretende el recurrente la prescripción del derecho a liquidar. Nada acreditan tampoco los recibos del IBI, pues por sí solos no consta acreditado si se presentó y en qué fecha el supuesto contrato privado ante una oficina pública.

**Prescripción de la adquisición de un inmueble documentada en contrato privado.** (Consulta nºV0833-12 de 19 de abril de 2012 de la DGT)

El artículo 50 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece lo siguiente:

“1. La prescripción, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, se regulará por lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51.

3. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable

a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo”.

Por otro lado el artículo 1227 del Código Civil dispone que:

*“La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”.*

En el caso planteado, la inclusión del inmueble en la declaración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto del Patrimonio no puede admitirse como uno de los supuestos del artículo 1.227 del Código Civil, “entrega a un funcionario público por razón de su oficio”, pues tal inclusión ni exige ni prueba que se haya producido dicha circunstancia, la entrega al funcionario, presupuesto indispensable para que tenga lugar la prescripción en cuanto acredita la fehaciencia del documento y la fecha a partir de la cual puede empezar a contarse el plazo de cuatro años establecido en el artículo 66 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por el contrario la inclusión del inmueble a nombre de la consultante en el Catastro, registro básico del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, si puede entenderse como una de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil para

considerar fehaciente la fecha de un documento privado respecto de terceros.

En el escrito de consulta se hace constar la referencia catastral del inmueble al que la misma se refiere, sin especificar si figura catastrado a nombre de la consultante o de otra persona.

En el primer caso, si la consultante fuera la titular catastral del inmueble y hubiera transcurrido el plazo establecido en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, deberá entenderse prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En caso contrario, de no concurrir alguna de las expresadas circunstancias, titularidad a favor de la consultante y transcurso del plazo legal establecido, procederá practicar liquidación en los términos que resultan del artículo 50.3 del Texto Refundido del ITP y AJD y, por tanto, no acreditada la fecha del documento privado, se entenderá que su fecha es la de la presentación a la cual deberá estarse para determinar el régimen jurídico aplicable a la liquidación del mismo.

Respecto a la base imponible, se aplicarán las reglas generales para su determinación, establecidas en los artículos 10.1 y 46 del citado cuerpo legal, con la única especialidad de que tanto la base como la comprobación del valor que, en su caso, pueda proceder, deberán estar referidas a la fecha determinada conforme a lo que resulte del citado artículo 50.3.

## VALORACIONES

### *Aplicación de valoraciones en el ITPAJD a efectos de ganancia patrimonial en el IRPF. (S.T.S. 18 de junio de 2012)*

La sentencia que se impugna desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por el contribuyente frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que confirmó la liquidación que giró la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, siendo el motivo de impugnación que, la vinculación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la valoración hecha por la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia sobre los bienes inmuebles transmitidos por el contribuyente.

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que se impugna, se hacía referencia a una resolución del TEAC que decía que, solo se aplican los valores fijados para otro tributo cuando existe una remisión expresa en las normas que regulan el Impuesto en cuestión, a las del otro tributo, pero no en otros casos, donde hay que mantener el principio de estanqueidad tributaria. Aún cuando pudiera pensarse que la solución más acertada es la de fijación de unos mismos valores uniformes para todos los tributos, lo cierto es que la variedad

impositiva, la Administración Estatal, autonómica o municipal que intervienen y la naturaleza de los distintos tributos, obliga a actuar con términos semejantes pero no idénticos. Piénsese por ejemplo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y en el Impuesto sobre Sociedades, en unos casos se habla de valores reales y en otro de valores de mercado términos que no son materialmente idénticos.

Para el tribunal Supremo, no pueden los jueces *a quo* cambiar el criterio sostenido en otras resoluciones previas, arguyendo para fundarlo que en el caso enjuiciado se trataba de dos Administraciones tributarias distintas, Estado y Comunidad Autónoma, y de dos tributos diferentes, impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, porque este último era entonces y sigue siendo ahora un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, que gestionan por delegación del Estado, y menos aún podían hacerlo en relación con expedientes de comprobación de valores, en cuyo desarrollo las Comunidades Autónomas venían y vienen compelidas a utilizar los mismos criterios del Estado. La inexistente motivación del cambio de criterio lleva a que se acoja el motivo del presente recurso, casando y anulando la sentencia de instancia.

#### NOTAS DE AFECCIÓN

***Procedimiento de derivación de responsabilidad contra los herederos de un inmueble sobre el que figura una nota de afección. (S.T.S.J., de Madrid 19 de enero de 2012)***

La cuestión objeto de controversia versa sobre un procedimiento de derivación de responsabilidad contra los herederos de un inmueble sobre el que figuraba una nota de afección por 5 años al pago del Impuesto sobre Sucesiones del que fue sujeto pasivo la ahora causante.

En el presente caso, es un hecho acreditado que los herederos adquirieron el bien inmueble sobre el que hay la inscripción registral de la nota de afección y en plena vigencia de la misma. Por lo tanto eran conocedores de tal nota de afección, no se encontraban protegidos por la buena fe registral y el citado bien inmueble, cuando se tramita y concluye el expediente de derivación de responsabilidad, dado que estaba aún vigente la nota de afección, se encontraba afecto al pago del Impuesto de Sucesiones del que era sujeto pasivo quien les había transmitido el citado bien inmueble y única deudora principal del citado Impuesto de Sucesiones.

Además, la transmitente del bien afecto y deudora principal originaria, ha sido declarada fallida, tras el resultado negativo de una exhaustiva investigación de su patrimonio que ha inclui-

do cuentas corrientes, depósitos de valores, registros de la propiedad, etc., y sólo tras esta declaración de fallido del deudor principal originario en calidad de sujeto pasivo, se ha dictado el correspondiente acuerdo de derivación de responsabilidad contra los ahora herederos en su condición de titulares del bien afecto. Por tanto, el acuerdo de derivación es claro en la determinación y cuantificación de la deuda objeto de derivación, así como en la fijación y cálculo de la cuantía de la afección.

#### PACTOS ENTRE LAS PARTES

***Pacto de pago de los impuestos. (Consulta nº V0821-12 de 18 de abril de 2012 de la DGT)*** Por tanto, en el supuesto planteado, en el que el consultante es el transmitente del bien, en ningún caso quedará obligado al pago del impuesto, ni siquiera en el supuesto de que así se hubiere pactado entre las partes, pues dicha estipulación tan solo vincularía a los contratantes, pero no a la Administración tributaria, como resulta de lo dispuesto en el artículo 17.5 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

*“5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.*

## DESLINDE IVA-TPO

### TRANSMISIÓN MEDIANTE SUBASTA

**Transmisión por sentencia judicial de una finca.** (Consulta nº V0562-12 de 14 de marzo de 2012 de la DGT)

Estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión por sentencia judicial de la finca objeto de consulta, cuando dicha finca tenga la consideración de terreno edificable, o bien se trate de uno de los terrenos a que se refieren las letras a) y b) del artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión por sentencia judicial de la finca objeto de consulta, cuando dicha finca tenga la consideración de finca rústica o de terreno no edificable, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o bien se trate de una edificación a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22º de dicha Ley.

En el caso de que la entrega de la finca objeto de consulta esté sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrá ser aplicable, en su caso, la renuncia a la exención regulada en el artículo 20, apartado dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, la aplicación de la sentencia no dará lugar a una nueva liquidación si no, en su caso, a la recuperación de lo satisfecho en su momento.

Ahora bien, si dicha recuperación se realizara mediante escritura pública, dicha escritura al no dar lugar a practicar liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no estar sujeta a dicha modalidad, sí quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, conforme al artículo 31.2 del TRLITPAJD.

### SEGUNDA ENTREGA

**Venta a un particular de una plaza de garaje por una sociedad inmobiliaria que la adquirió al promotor de la finca.** (Consulta nº V0892-12 de 25 de abril de 2012 de la DGT)

Dicha transmisión constituye una segunda entrega y estará 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.

**Adquisición de un trastero a una sociedad que, a su vez, lo había recibido como beneficiaria de la escisión de otra entidad.** (Consulta nº V0779-12 de 12 de abril de 2012 de la DGT).

La transmisión objeto de consulta estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (sin perjuicio de la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa), salvo que la operación por la que la entidad transmitente adquirió el trastero no hubiera estado sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo previsto en el artículo 7 número 1º, de la Ley 37/1992 y la entidad escindida fuese la promotora del mencionado inmueble.

En este último caso, la operación se calificará como primera entrega y, por consiguiente, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Ejercicio anticipado de la opción de compra de unos contratos de arrendamiento financiero de vehículos.** (Consulta nº V0544-12 de 12 de marzo de 2012 de la DGT)

Ha de considerarse que la exclusión a la exención contenida en la letra a) del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 resulta procedente, exclusivamente, cuando el ejercicio de la opción de compra por parte del arrendatario tenga lugar al término del contrato de arrendamiento financiero.

En el caso de que dicho ejercicio se efectuara de forma anticipada a su término previsto, e incluso cuando ya no existe un plazo mínimo para dichos contratos en su normativa sustantiva, ha de entenderse que tendrá lugar la resolución del contrato de arrendamiento financiero y por consiguiente la referida exclusión no será aplicable.

Por todo ello, el ejercicio anticipado de la opción de compra por parte de los clientes de la entidad consultante constituirá una entrega de bienes sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de que el adquirente solicite al transmitente (entidad arrendadora hasta ese momento) la renuncia a la exención con arreglo a los requisitos establecidos por el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

#### PATRIMONIO EMPRESARIAL

***Venta a un tercero de la totalidad de los activos y pasivos afectos a la actividad.*** (Consulta nº V0558-12 de 13 de marzo de 2012 de la DGT)

Para determinar la no sujeción al IVA en un supuesto determi-

nado será necesario comprobar que los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

En el caso descrito en la consulta, se transmite la totalidad de los activos y pasivos que forman parte de una determinada actividad empresarial, como es la impresión en blanco y negro.

Según la información que se desprende del escrito de consulta, el hecho de que no se transmita la sección productiva de impresión de cubiertas, prestando la consultante los servicios correspondientes a la adquirente, no desvirtúa necesariamente la consideración del conjunto de bienes transmitidos como una unidad económica autónoma, ya que lo que se transmite parece que está en condiciones de realizar la actividad de impresión.

Asimismo, el hecho de que la adquirente se subrogue tanto en los contratos laborales del personal como en otras relaciones contractuales que ostentaba con anterioridad la transmitente pueden considerarse indicios de que no se trata de una mera cesión de bienes.

Así pues, a falta de otros elementos de prueba, el caso planteado en la consulta parece que constituye la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido expresado por la Ley, resultando aplicable el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

Por lo que se refiere al local donde se desarrolla la actividad y que, según se desprende del escrito de consulta, forma parte de los activos y pasivos que se transmiten con la actividad, la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse sin perjuicio de que la transmisión de dicho local pueda quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

***Aportación de los elementos integrantes de una sociedad civil a una sociedad de responsabilidad limitada.*** (Consulta nº V0588-12 de 20 de marzo de 2012 de la DGT)

Será necesario determinar si los elementos transmitidos, la totalidad de los bienes del inmovilizado y del personal constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, o si por el contrario se trata de una simple operación de venta de activos empresariales.

En caso de que se trate de una transmisión de activos empresariales acompañada de una suficiente estructura organizativa que permite concluir que conforma un verdadero negocio en marcha o una uni-

dad económica autónoma, resultará de aplicación el referido supuesto de no sujeción al IVA contenido en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

## OPCIONES DE CONTRATOS

**Ejercicio de la opción de compra en un leasing.** (S.T.S.J. de Cataluña, 22 de marzo de 2012)

La liquidación trae causa de la escritura de “compraventa en ejercicio del derecho de opción de compra”, por la que se instrumenta el ejercicio de la opción de compra sobre los inmuebles cedidos en arrendamiento financiero a favor de la recurrente. La litis se ciñe a la determinación de la base imponible.

La Administración considera que ha de ser tomando el valor total del bien adquirido, con independencia de la anterior declaración e ingreso por la escritura de otorgamiento del contrato, al encontrarnos ante dos convenciones distintas, el arrendamiento con el correspondiente derecho de uso y la posterior adquisición del bien. La recurrente sostiene la corrección de su autoliquidación por el valor residual, alegando el carácter unitario del contrato y la doble imposición.

Los contratos de arrendamiento financiero que tienen por objeto bienes inmuebles deben documentarse en dos escrituras públicas, una por la constitución de los contratos; otra, por el ejercicio de la op-

ción de compra, para su inscripción en el Registro de la Propiedad. Dichas escrituras públicas, que tienen por objeto cantidades, cumplen todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para quedar sujetos a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de dicho impuesto

La base imponible de la mencionada cuota gradual, debe integrarse por el valor declarado, es decir, la cantidad o cosa valuable.

En el caso de las operaciones de arrendamiento financiero, la escritura pública que documente la constitución del contrato queda gravada por la cuota gradual por todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas (la base imponible incluye tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros).

En consecuencia, al ejercitarse la opción de compra, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate (todo el valor del bien salvo el llamado “valor residual”). Por ello, en la segunda escritura pública, que documentará el ejercicio de la opción de compra, la base imponible debe limitarse a la cuantía por la que se ejercite dicha opción de compra, sin que deban in-

cluirse las cuantías correspondientes a las cuotas periódicas, puesto que ya se declararon en la escritura pública de constitución del arrendamiento financiero.

**Leasing: delimitación IVA / ITP.** (S.T.S.J. de Extremadura, 10 de abril de 2012)

Las cuestiones que se plantean es si en la transmisión que se sujetó a IVA se encuentra sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Para la Sala la repuesta radica en relación a los inmuebles que originariamente se sujetaron a leasing inmobiliario por empresarios o profesionales en el ejercicio de sus actividades empresariales y en los que se ejercita la opción de compra antes del plazo previsto con tal fin.

El IVA tiene un carácter neutro respecto de los empresarios o profesionales que desarrollan las actividades de esta naturaleza para estos fines, tratándose de una actividad sujeta y no exenta, al no resultar aplicable la excepción que prevé el art. 20.uno.22 LIVA.

La segunda entrega o ulterior de edificación, después de terminadas se encontraría sujeta y exenta, salvo que se tratase de un leasing por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero, que no tendría la exención, es decir que se encontraría directamente sujeta a IVA.

En cualquier caso consta la renuncia a la exención derivada

de actos expresos claros como lo es el previo abono del IVA correspondiente por parte de la compradora.

De lo expuesto se deduce que la operación está sujeta a IVA y al IAJD.

***Transmisión de un inmueble, antes de la finalización de un contrato de arrendamiento.***  
(S.T.S. de 11 de junio de 2012)

El nudo de la cuestión se centra en determinar, si una compraventa es consecuencia de un contrato de arrendamiento financiero o es independiente del mismo.

Mediante escritura se acuerda resolver el contrato y, una vez resuelto, ejercer la opción. A tal efecto, es de señalar que el contrato de arrendamiento con opción de compra obliga al arrendador a pasar por la decisión que sobre la propiedad del bien tome el arrendatario al final del arrendamiento. Es decir, se trata de un arrendamiento que pueda conducir a una venta forzosa para el arrendador y esa venta forzosa es la única “inherente” al contrato.

En el presente caso no hubo venta forzosa, sino que las partes convinieron, libremente, de mutuo acuerdo, la transmisión del inmueble, antes de la finalización del contrato de arrendamiento.

Se trata de un hecho imponible sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, pero exento de dicho Impuesto, por lo que procede su tributación por la modalidad de transmisiones

patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La opción de compra que se ejercita no es la inherente a esta clase de contratos, debido a que resulta anticipada a su término.

El ejercicio anticipado de la opción de compra no ha de estimarse inherente al contrato sino que constituye una transmisión que requiere necesariamente la previa resolución del contrato de arrendamiento.

En consecuencia el supuesto objeto de litigio no encaja dentro de la letra a) del artículo 20.Uno.22 de la LIVA. Nos hallamos ante una segunda o ulterior transmisión de edificación que debe quedar sujeta al régimen general, de conformidad con el cual la operación estaría sujeta y exenta del IVA y sujeta a Transmisiones Patrimoniales.

Distinto del caso que nos ocupa es aquél en el que se adelanta el ejercicio de la opción de compra en el marco de un contrato de arrendamiento financiero; este ejercicio anticipado de la opción de compra sobre un inmueble resulta inherente a la propia naturaleza de los contratos de arrendamiento financiero, por lo que no habría de aplicarse la exención a efectos del IVA y la consiguiente sujeción de la operación al ITP y AJD.

Y ello debido a que el adelanto del ejercicio de la opción de compra de un inmueble correspondiente a un leasing inmo-

biliario significa, en definitiva, el ejercicio de la misma, y no una segunda o ulterior entrega sujeta pero exenta de IVA y sujeta en consecuencia a la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

En esta línea se ha pronunciado además esta Sala y Sección a través de su Sentencia de 14 de julio de 2010, (casación núm. 5415/2005) relativa al régimen tributario al que han de quedar sujetas estas entregas efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento por parte de aquellas empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

# IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

## DESLINDE IRPF-ISD

**Ayuda en la imposición personal de los beneficiarios de un plan de pensiones que abona la Obra Social de una Caja de Ahorros.** (Consulta nº V0786-12 de 13 de abril de 2012 de la DGT)

## DESLINDE IRPF-ISD

Desde el punto de vista de la tributación de las ayudas percibidas, el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que constituye el hecho imponible:

*“la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.”* Por su parte, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre establece entre otros títulos sucesorios a efectos de este impuesto:

*“c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las*

*empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*

El artículo 10.1.c) del Reglamento citado en el precepto anteriormente reproducido se refiere a:

*“la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida”. Como ya se ha expuesto, las ayudas objeto de consulta no proceden de un contrato de seguro. Por tanto, habrá que acudir a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si tales cantidades se encuentran sometidas a este impuesto o, en caso contrario, tributan en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas establece:

*“1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. (...)”*

Por su parte, el artículo 11.1.d) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, regula la aplicación de la reducción del 40 por 100 a determinados rendimientos del trabajo obtenidos de forma irregular en el tiempo, siempre que se imputen en un único período impositivo, entre los que se encuentran:

*“d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.”*

Por tanto, las cantidades percibidas por los beneficiarios de las ayudas y que abona la Obra Social de la Caja de Ahorros, de acuerdo con los criterios establecidos por la Comisión de Con-

trol, están sujetas a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos del trabajo y al tratarse de pagos únicos se aplicará la reducción del 40 por 100.

#### ADQUISICIÓN POR HERENCIA, LEGADO O TÍTULO SUCESORIO

***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 su madre 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.

De acuerdo con el anterior criterio, 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 supuesto de autos, 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, que es el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones.

Es este el criterio dominante de la doctrina, en la que se señala que la aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante, y, por tanto, solo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, llega al ius delationis y los bienes y derechos que la integran a la esfera jurídica del transmisario, con lo que llegan a la conclusión de que no existe una sucesión sino dos.

#### OBLIGACIÓN PERSONAL

***Acreditación de la residencia fiscal de un contribuyente en el ISD.*** (Consulta nº V0725-12 de 9 de abril de 2012 de la DGT)

El apartado 2 a) en relación con el apartado 5 del artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de

diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece que, para los supuestos de adquisición “mortis causa”, como es el que plantea el escrito de consulta, el punto de conexión y atribución del rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones a una determinada Comunidad Autónoma se determinará en función de la residencia habitual del causante a la fecha del devengo –la del fallecimiento– aplicándose la normativa autonómica correspondiente en base a lo previsto en el artículo 28.1.1º de la propia Ley.

Dicho artículo y apartado establece que para la determinación del territorio en que haya existido la residencia habitual se tomará en cuenta “el 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”.

Ahora bien, la acreditación de esa residencia habitual es cuestión de hecho y, por tanto, eminentemente probatoria (tal y como viene señalando el Tribunal Supremo en Sentencias de 19 de febrero de 1997, 29 de abril y 14 de noviembre de 1998 o en las de 7 y 9 de febrero de 2006), por lo que las alegaciones y pruebas al respecto, dado que se refiere a la aplicación de determinada

bonificación en la cuota del impuesto establecida por la legislación autonómica, deberán presentarse ante los órganos de la Administración tributaria valenciana.

## USUFRUCTOS

**Usufructo con facultad de disponer. Consolidación de dominio.** (Consulta nº V0905-12 de 26 de abril de 2012 de la DGT)

Los consultantes recibieron por herencia de su padre la nuda propiedad sin facultad de disposición, por lo tanto, al consolidarse el dominio por fallecimiento de la madre, los nudo propietarios deberán tributar por el mismo concepto, sucesión.

Según lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto de Sucesiones, siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

En cuanto a la base imponible, constituida por el valor real, el valor a tener en cuenta es el que tengan los citados inmuebles en el momento de consolidación del dominio, es decir, el de la fecha del fallecimiento de la usufructuaria y no el que tenían en el momento en que se desmembró el dominio.

Se aplicará sobre el tanto por cien que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, en este caso será el 100 por 100, ya que en el mo-

mento de su adquisición la base de la liquidación fue cero.

En cuanto a la tarifa, reducciones y bonificaciones, resultará aplicable la normativa del impuesto existente en el momento del fallecimiento de la usufructuaria.

**Usufructo vitalicio constituido a favor del cónyuge superviviente.** (S.T.S.J. de Galicia, 20 de febrero de 2012)

La cuestión en torno a la que gravita la presente litispendencia se construye al modo de hacer el cálculo de la base imponible y liquidable de los recurrentes, en relación con el usufructo vitalicio constituido a favor del cónyuge superviviente y, más concretamente, si la tributación a efectos del impuesto lo es conforme a la partición de los interesados o conforme a las normas de la sucesión, en este caso el testamento.

Para la Sala, cuando se produce la desmembración del dominio, el usufructuario debe tributar por la adquisición del derecho real de usufructo, sobre la base del valor de dicho derecho. Por su parte, el nudo propietario debe tributar en ese momento por la adquisición de la nuda propiedad, sobre la base del valor correspondiente a aquélla (diferencia entre el valor total de los bienes y el del usufructo constituido). Ahora bien, en la liquidación correspondiente al nudo propietario, para determinar el tipo medio efectivo de gravamen, se debe tener en cuenta el valor ínte-

gro de los bienes adquiridos (no sólo el que corresponda a la nuda propiedad), aunque en esa liquidación dicho tipo sólo se aplicará al valor de la nuda propiedad. Es decir, en ese momento, ya se determina el valor de los bienes y se calcula el tipo de gravamen que corresponde a la adquisición del pleno dominio de dichos bienes. Por tanto, en ese momento, ya se puede determinar la cuota total correspondiente a la adquisición del pleno dominio, aunque en dicho momento, el nudo propietario paga sólo una parte del impuesto, la correspondiente a la adquisición de la nuda propiedad. Posteriormente, cuando se produzca la extinción del usufructo, el primer nudo propietario debe tributar por el derecho que en ese momento ingresa en su patrimonio al consolidarse el dominio, que es el correspondiente al del usufructo constituido anteriormente.

## REDUCCIONES POR PARENTESCO Y MINUSVALÍA

**Colateral de tercer grado por afinidad.** (S.T.S.J. de Castilla y León, 6 de febrero de 2012)

La cuestión litigiosa se centra en determinar si un pariente colateral de tercer grado por afinidad del causante (sobrinas 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 con-

trario, no tiene derecho a tal reducción por incluirse en el grupo IV.

Se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 (que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos), tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños.

La interesada no es un extraño, ya que es sobrina política, pero sobrina, 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.

**Reducción por parentesco en la consolidación del dominio.** (S.T.S.J. de Andalucía, 16 de febrero de 2012)

Se practica liquidación en concepto de consolidación del dominio, por fallecimiento del usufructuario, de los bienes adquiridos en nuda propiedad por herencia de la madre, en el año 1994, de la hoy parte actora.

Cuando la desmembración del dominio se produce por razón del usufructo, los nudos propietarios adquieren, en el momento de la muerte de la causante, un derecho cuya efectividad quedó aplazada hasta el fallecimiento del usufructuario. El art. 51.2 del reglamento del Impuesto señala en cuanto a la obligación a la extinción del usufructo que, del abono sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, se minorará, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el art. 42, cuando la indicada reducción no se hubiese agotado. La cuestión de controversia versa en que la parte actora solicita la aplicación de la reducción de parentesco mientras que la Administración la deniega, toda vez que no se presentó autoliquidación por la sucesión de la madre de la parte actora, fallecida en 1994.

Para la Sala, no procede la reducción solicitada, pues si no se presentó autoliquidación por el impuesto correspondiente a la herencia, ni se practicó liquidación por aquella herencia, es evidente que no se pudo practicar reducción por parentesco, por lo que tampoco puede prac-

ticarse la indicada reducción en la presente liquidación de extinción del usufructo, en la medida en que el precepto sólo la autoriza en cuanto al resto, de ahí, que sea impropcedente practicar el total de la reducción en la extinción del usufructo, si no se practicó liquidación reducida respecto de la liquidación de la adquisición de la nuda propiedad.

#### TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

**Reducción por transmisión de empresa familiar.** (S.T.S.J. de Galicia, 23 de enero de 2012)

Se cuestiona la procedencia de la reducción de la base imponible en el 95% de la transmisión de las participaciones sociales de una mercantil, alcanzando el porcentaje que se transmite el 50 por cien del capital social, siendo así que la recurrente ejercía funciones directivas en la entidad. El órgano de gestión tributaria niega la reducción toda vez que dicha heredera no era titular de participaciones sociales. La tesis de la Administración es que se precisa de algún porcentaje de participación a título individual para que compute, bien de esta forma, bien conjuntamente, y la tesis de la recurrente que, lo relevante es que conjuntamente dentro del grupo de parentesco se alcance el porcentaje exigido por la ley, que en este caso se sobrepasa ampliamente.

Para la Sala, lo primero que debe señalarse es que los re-

quisitos de referencia vienen exigidos en concurrencia con el sujeto pasivo, sin que de ninguna de las normas se desprenda la necesidad de que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar titularidad alguna distinta de la que corresponda, no tanto por la sucesión, sino por la titularidad conjunta con el grupo de parentesco a que la normativa se refiere y en porcentaje mínimo del 20 por cien. En consecuencia, concurriendo tal porcentaje, incluso superior, como es el caso, no puede denegarse la reducción por tal circunstancia.

**Aplicabilidad por los hijos de la titular de una explotación agraria de las reducciones por adquisición de empresa familiar.** (Consulta nº V0683-12 de 2 de abril de 2012 de la DGT)

Tanto en los supuestos de aplicación de la reducción por adquisiciones “mortis causa”, artículo 20.2.c), como “inter vivos”, artículo 20.6, es condición necesaria, para el supuesto del escrito de consulta, que la empresa de que se trate goce de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

A este respecto, el artículo 4.Ocho. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece la exención en los términos siguientes:

*“Octavo. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad*

*empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta.*

*A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.*

*También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior”.*

El concepto de “principal fuente de renta” fue interpretado por el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre como “aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate”.

En definitiva, si esta última circunstancia se produce, como así se afirma en el escrito de consulta, la explotación empresarial generará derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, en conse-

cuencia, procederá una u otra reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que, como es obvio, concurren los restantes requisitos establecidos en cada caso.

**Funciones de dirección.** (S.T.S.J. de Asturias, 15 de febrero de 2012)

Radica la disconformidad en la consideración de que aunque el hijo de la demandante y del causante percibe un sueldo en concepto de ingeniero trabajador de la empresa cuyas participaciones ha heredado junto con sus hijos, lo cierto es que la función que efectivamente desempeña en la misma es la de Administrador/Gerente por lo que tienen derecho a la reducción del 95% prevista en el art. 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones. La tesis de la Administración radica en que no podría gozar de aquella un “factor de hecho”, que no ostenta formalmente el cargo de Administrador pese a realizar las funciones de dirección y gerencia de la empresa, y sí la gozaría aquél administrador formalmente designado y con nómina de alto directivo.

Dado que las remuneraciones del hijo derivan de su contrato laboral como ingeniero superior, tal y como está reconocido y documentalmente acreditado, que respecto a su función como administrador de la empresa expresamente se estableció en los Estatutos Sociales que no era retribuido, y que incluso con posterioridad

al fallecimiento del padre continuó declarando en el IRPF como perceptor de rentas de trabajo, es por todo ello por lo que no puede entenderse que concorra la condición del art. 5, apartado 1.d) del Real Decreto 1704/1999, por lo que el recurso no puede prosperar.

**Competencia del órgano gestor para comprobar el cumplimiento de los requisitos de la reducción del 95% por transmisión sucesoria de empresa familiar.** (S.T.S. 1 de diciembre de 2012)

La Administración tributaria no transgredió los límites legales de la comprobación abreviada recogidos en el art. 123 de la LGT, puesto que no se adentró en el funcionamiento y desarrollo normal de la empresa respecto de la cual el obligado tributario pretendía acogerse a la reducción del 95% de la base imponible del ISD, no examinó su documentación contable, facultad reservada en exclusiva al procedimiento de inspección, sino que utilizó los datos y documentos presentados por aquél y a requerirle que aportara toda aquella información que permitiera justificar el acogimiento a la referida reducción.

Para comprobar la procedencia de la reducción solicitada en la escritura de aceptación y adjudicación de herencia el órgano gestor emitió requerimiento solicitando la aportación de la siguiente documentación: a) el Impuesto sobre Actividades Económicas; b) la declaración censal del IAE, c)

el balance de situación del negocio a la fecha de fallecimiento del causante; d) el Libro Registro de Bienes de Inversión; e) las amortizaciones practicadas; f) ingresos y gastos; g) la acreditación de la existencia de un local destinado a la gestión del negocio; h) la acreditación de la continuación de la titularidad del negocio tras la muerte del causante; i) las inscripciones de la empresa en la Tesorería General de la Seguridad Social; j) las altas y bajas de los trabajadores; k) la relación nominal de los trabajadores; l) los TC-1; m) la justificación de los gastos de personal; n) los contratos laborales; ñ) las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante; y, o) las autoliquidaciones del IRPF, de los herederos y de la usufructuaria. A pesar de que en este requerimiento se solicitó el balance de situación de la actividad económica ejercida a la fecha de fallecimiento del causante, no consta que el mismo llegara a aportarse por el obligado tributario, ni que, por tanto, fuera examinado a efectos de la oportuna liquidación.

De acuerdo con lo anterior, el órgano gestor se ajustó a las previsiones del art. 123 de la LGT, comprobando y negando la concurrencia de los requisitos exigidos para poder aplicar la reducción del 95% en la base imponible del ISD, actividad esta para la que no resultaba necesaria la intervención de los órganos de inspección.

**TRANSMISIÓN MORTIS  
CAUSA DE LA VIVIENDA  
HABITUAL**

**Medios de prueba que determinan que la vivienda es la habitual.** (S.T.S.J. de Valencia, 12 de enero de 2012 y 26 de marzo de 2012)

La cuestión litigiosa versa en la validez de los medios de prueba que determinan que la vivienda era la habitual del causante en orden a la aplicación de la reducción del 95%.

La calificación jurídica de vivienda de la causante es la habitual a la luz del conjunto de las pruebas aportadas al proceso: certificado del Jefe de Dependencia de la Delegación de la AEAT, certificados resumen de la declaración anual del IRPF, expedidos por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT y haberse acreditado que estuvo habitada durante los dos últimos años de vida de la causante como revelan la relación de facturas de Iberdrola cuyo contrato está a nombre de la misma. Tal afirmación no puede ser rechazada por el hecho de que, a la par de ser la vivienda habitual de la causante en sus últimos años de vida, fuese, a su vez, la vivienda habitual de un pariente colateral mayor de sesenta y cinco años, así como por los hechos de que sea aquel pariente quien asume el pago tanto de las facturas de Iberdrola, al expedirse las facturas a su nombre, como el recibo del IBI del Inmueble,

ya que la normativa analizada, relativa al concepto fiscal de vivienda habitual, no repudia este concepto por compartir la vivienda con otras personas sino al contrario lo exige como requisito en los supuestos de pariente colateral mayor de sesenta y cinco años.

#### ▶ DEVENGO

***Legado a unos sobrinos de unos porcentajes del importe de la venta de un inmueble.***  
(Consulta nº V0772-12 de 12 de abril de 2012 de la DGT)

Se establece, para la venta, un plazo máximo de un año desde el fallecimiento, llegada la fecha del vencimiento de la venta, no se produce. En la consulta planteada la efectividad de la adquisición de los bienes no se haya suspendida, ya que tanto el heredero universal como los legatarios han adquirido su derecho, lo que no está determinado es el importe del mismo.

Por lo tanto, llegado el plazo de presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deberán realizar la liquidación de la herencia por la masa hereditaria recibida, que en el caso del consultante será el valor real de todos los bienes recibidos en el momento del fallecimiento de la causante menos el valor de los legados, y en el caso de los legatarios será el valor de los mismos.

Si no puede determinarse la cuantía de los legados con exactitud deberá efectuarse una estimación de tales legados

y, una vez cuantificados definitivamente se pueden dar tres situaciones diferentes en base exclusiva a la aplicación de la Ley General Tributaria:

1. Que la cuantificación final coincida con la estimación realizada, con lo que no deberá realizarse actuación alguna dada la coincidencia.
2. Que la cuantificación final sea superior a la estimación inicialmente realizada, en cuyo caso será de aplicación el artículo 122.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y procederá la presentación de una autoliquidación complementaria.
3. Que la cuantificación final sea inferior a la estimación inicial realizada, en cuyo caso será de aplicación el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, que regula la rectificación de autoliquidaciones.

#### ▶ SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESENTACIÓN

***Suspensión por juicio voluntario de testamentaria.*** (S.T.S.J. de Madrid, 23 de febrero de 2012)

El interesado solicita a la Administración una prórroga de los plazos previstos en la normativa aplicable para la presentación de la declaración tributaria por la herencia de su padre. Dicha solicitud es estimada por la citada Administración, que le concede una prórroga de seis meses.

Posteriormente, el interesado, presenta un nuevo escrito solicitando la suspensión del plazo de presentación, pero antes de resolver la Administración le requiere para que el plazo de 10 días presente la demanda del juicio voluntario de testamentaria, notificándole el requerimiento por envío postal con acuse de recibo en el cual consta los dos intentos de notificación sin resultado por no haber pasado a las oficinas de Correos para la recogida del citado envío, lo que determina la desestimación por la Administración de la solicitud de suspensión en atención a lo previsto en el artículo 69.5 del Reglamento del Impuesto. El TEAR desestima reclamación interpuesta por el interesado por entender que no concurría a los requisitos de la suspensión sin garantías.

A entender de a Sala, el TEAR desestima la reclamación económico administrativa por considerar que el interesado había suplicado a la Administración la suspensión de un acto administrativo sin fianza, sufriendo una confusión en cuanto a la naturaleza de lo impugnado por el interesado, pues entiende que interesó la suspensión sin garantía, cuando lo que verdaderamente le pidió a la Administración fue la suspensión *sine die* del plazo para la presentación de las declaraciones tributarias por el impuesto de sucesiones en la herencia de su padre. Se trata de suspensiones distintas y, por tanto, sólo se ha de tratar de esta última.

# IMPUESTO SOBRE DONACIONES

## DETERMINACIÓN DE LA BASE

***Donación de participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada.*** (Consulta nº V0866-12 de 24 de abril de 2012 de la DGT)

El artículo 10 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone que:

*“Constituye la base imponible del impuesto:*

*b) en las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”*

Ese valor real declarado, que será susceptible de comprobación administrativa, podrá ser bien el resultante de que se opte por elaborar un balance con ocasión de la donación, bien el que derive del último balance aprobado por la Junta General de la entidad, criterio este último que es el recogido en el artículo 16.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, para la valoración de las acciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cualquier caso, dicho valor real, que habrá de calcularse en el momento del devengo del

impuesto, es decir cuando se cause el acto o contrato, deberá determinarse en tal momento de acuerdo con los principios contables y normas de valoración aplicables a la contabilidad empresarial conforme al Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En consecuencia, las cuentas utilizadas por la empresa deberán ajustarse a dicho Plan como expresión del activo real y pasivo exigible y, en cuanto tales, habrán de computarse en su totalidad para la determinación del valor de las participaciones en que se materializa el capital de la entidad.

## REDUCCIONES

***Mantenimiento de la adquisición.*** (Consulta nº V0750-12 de 11 de abril de 2012 de la DGT)

Tanto la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, como reiterada doctrina de esta Dirección General –como la que expresamente se recoge en el fundamento Quinto del escrito de consulta- mantienen el crite-

rio favorable a entender que no se pierde el derecho a la reducción practicada siempre que, al menos, se mantenga el valor de adquisición respecto del cual se aplicó en su momento aquella y siempre que, como es obvio, se cumpla el requisito referido a la exención en el impuesto patrimonial por parte de los donatarios.

En consecuencia, subsistirá el derecho a las reducciones practicadas con fundamento en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 en tanto se cumplan tales circunstancias y con independencia de que la titularidad por parte de los donatarios se refiera a las participaciones resultantes del canje de valores proyectado.

***Donación de participaciones adquiridas “mortis causa”. Mantenimiento de la adquisición.*** (Consulta nº V0480-12 de 5 de marzo de 2012 de la DGT)

El requisito del mantenimiento de la adquisición durante el plazo de diez años –cinco en el caso de la legislación autonómica andaluza- se refiere al mantenimiento del valor de la adquisición durante dicho plazo, so pena de tenerse que satisfacer el impuesto no ingresado e intereses de demora, conforme establece el último párrafo del artículo, apartado y letra reproducido.

Es evidente que ambos requisitos se incumplen en el caso planteado. Ni se mantiene el valor, que se minoró en el adquirente “mortis causa” y ahora

donante como consecuencia de la donación, que constituye un acto de disposición perfectamente imputable a la voluntad de aquel, ni tampoco se respeta el plazo de cinco años de mantenimiento establecido por la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Por tanto, a la donación de las participaciones a que se refiere el escrito de consulta, realizada un año después de su adquisición “mortis causa”, significará un doble incumplimiento del requisito de permanencia exigido por la Ley con la consecuente pérdida del derecho a la reducción practicada y regularización en los términos previstos en el último párrafo del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

**Mantenimiento del derecho a la reducción.** (Consulta nº V0817-12 de 18 de abril de 2012 de la DGT)

Por donación de participaciones de una entidad ante la reducción del capital de En relación con la prohibición de realización de actos de disposición y operaciones societarias que puedan minorar de forma sustancial el valor de la adquisición, la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar estableció en su epígrafe 1.3.f) un criterio interpretativo, seguido en diversas contestaciones a consultas, conforme al cual y respecto de

las actuaciones a que se refiere la Ley se establece lo siguiente:

*“Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso de que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.”*

Este criterio, de plena aplicación a los supuestos de adquisición “inter vivos” a que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, implica, para el caso planteado en el escrito de consulta, que si, una vez efectuada la reducción de capital y al no existir devolución de aportaciones, el “valor en libros” o valor patrimonial contable de las acciones o participaciones recibidas en lugar de las adquiridas “inter vivos”, mantiene, al menos, el valor de adquisición por el que en su día se practicó la reducción, la operación societaria no afectará al mantenimiento del derecho a la reducción aplicada por los donatarios.

## SEGUROS DE VIDA

**Modificación de la póliza para que consten los tres beneficiarios como tomadores de la misma.** (Consulta nº V0571-12 de 15 de marzo de 2012 de la DGT)

El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está constituido, conforme establece el artículo 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la adquisición de bienes y derechos bien por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio bien por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos o, en tercer lugar, por la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo, en este último caso, en determinados supuestos previstos en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ninguno de tales supuestos se produce en un caso de póliza de seguro de vida, modalidad ahorro jubilación, en la que, desde la formalización del contrato, aparece como tomador una sociedad limitada, que no ha tomado razón del seguro en su contabilidad y en la que se pretende sustituir tal designación por la de los tres beneficiarios, que son quienes vienen satisfaciendo desde el primer momento las cuotas correspondientes.

En consecuencia, la operación descrita no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## USUFRUCTOS

***Donación por un matrimonio de la nuda propiedad de un solar a sus dos hijas, reservándose ellos el usufructo vitalicio y el poder de disposición sobre el citado inmueble.*** (Consulta nº V0742-12 de 10 de abril de 2012 de la DGT)

La desmembración del pleno dominio sobre el inmueble en los derechos de usufructo y nuda propiedad tiene lugar en virtud de un acto a título lucrativo (donación), por lo que hay que acudir a las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A estos efectos, el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones calcula el valor del usufructo de la misma forma que el artículo 10.2.a) del TRLITPAJD, distinguiendo, asimismo, entre usufructos temporales y vitalicios. El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

Asimismo, la letra d) del artículo 26 de la LISD establece que siempre que el adquirente (del usufructo) tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

***Constitución y posterior extinción de un usufructo temporal a favor de su hijo por un periodo de seis años y a título lucrativo.*** (Consulta nº V0928-12 de 26 de abril de 2012 de la DGT)

La constitución del usufructo a favor de su hijo estará sujeta al ISD, por el concepto de donación, dado que se constituirá a título lucrativo.

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

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

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

***Transmisión gratuita de participaciones en entidad mercantil, de forma que el adquirente supera el 50% del capital social de la entidad.*** (Consulta nº V0835-12 de 20 de abril de 2012 de la DGT)

El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se aplica de manera exclusiva a los supuestos de transmisión onerosa de valores, sea cual sea la forma en que se instruye la transmisión, tal y como establece su segundo apartado.

Consiguientemente, tanto en los casos de transmisión gratuita “inter vivos” como “mortis causa” -que darían lugar, de forma respectiva, a la aplicación de las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre o, en su caso, a las establecidas en su lugar por una determinada Comunidad Autónoma- ha de tenerse en cuenta el valor de adquisición de las participaciones transmitidas, que habrá de ser su valor real en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin exclusión de elemento alguno integrado en el activo de la entidad.

## REVERSIÓN DE LA DONACIÓN

***Recuperación de los inmuebles donados a una Asociación religiosa*** (Consulta nº V0601-12 de 21 de marzo de 2012 de la DGT)

La donación se perfeccionó en el año 2005, sin que en la escritura de donación constara ninguna cláusula con la posible reversión de los inmuebles a los donantes.

Si, actualmente, quieren recuperar los inmuebles se producirá un nuevo negocio jurídico que, en función de que sea oneroso o lucrativo, deberá tributar como una transmisión por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o como una nueva donación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la que, en cualquiera de los dos casos, serán sujetos pasivos los consultantes.

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

## NO SUJECCIÓN

**Tributación de una operación de fusión.** (Consulta nº V0559-12 de 14 de marzo de 2012 de la DGT)

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

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten

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

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en

pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

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

Por su parte, el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), establece que:

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

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se

*ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.*

*No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.” (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).*

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

En caso de que no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII del TRLIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho Impuesto cada una de las sociedades absorbidas.

#### ▶ TRANSMISIONES A TÍTULO LUCRATIVO

***Donación de la nuda propiedad de un solar a sus dos hijas, reservándose el matrimonio el usufructo vitalicio y el poder de disposición sobre el citado inmueble. (Consulta nº V0742-12 de 10 de abril de 2012 de la DGT)***

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL dispone que:

*“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”*

Del artículo transcrito se deduce que la realización del hecho imponible sólo se producirá si se transmite por cualquier título la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Por tanto, en el momento de la donación de la nuda pro-

piedad a las hijas se realiza el hecho imponible del IIVTNU, gravándose el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión por acto lucrativo inter vivos de la nuda propiedad. Por la constitución del usufructo vitalicio a favor de los donantes, que tenían hasta dicho momento el pleno dominio del bien inmueble, no se produce el hecho imponible del IIVTNU porque no hay un efecto traslativo.

El derecho de usufructo, que en el caso que se analiza conservan o retienen las personas donantes, no se desplaza, es decir, no es objeto de transmisión.

Los sujetos pasivos, de acuerdo con el artículo 106.1.a) del TRLRHL, serán las personas físicas que adquieren a título lucrativo la nuda propiedad del solar, es decir, las dos hijas de los donantes.

En la consulta planteada la desmembración del pleno dominio sobre el inmueble en los derechos de usufructo y nuda propiedad tiene lugar en virtud de un acto a título lucrativo (donación), por lo que hay que acudir a las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A estos efectos, el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) calcula el valor del usufructo de la misma forma que el artículo 10.2.a) del TRLITPAJD, distinguiendo, así-

mismo, entre usufructos temporales y vitalicios.

El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

La letra d) del artículo 26 de la LISD establece que siempre que el adquirente (del usufructo) tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

De acuerdo con todo lo anterior y a efectos del IIVTNU, el valor del usufructo cuando el usufructuario se reserva la facultad de disponer del bien es el valor total del terreno de naturaleza urbana (valor catastral del mismo en el momento del devengo).

El valor de la nuda propiedad sobre el terreno de naturaleza urbana a efectos del cálculo de la base imponible y su tributación por el IIVTNU como consecuencia de la donación será igual a cero dado que se computa por diferencia entre el valor total del terreno y el valor del usufructo sobre el mismo, y en este caso el valor del usufructo es el valor total del terreno, al reservarse los usufructuarios el poder de disposición.

Posteriormente y en su caso, en el momento del fallecimiento de los usufructuarios y consolidación del dominio en las nudas propietarias se realizará un nuevo hecho imponible del IIVTNU por el incremento de valor del terreno que corres-

ponde al valor del derecho que se integra en el patrimonio de las nudas propietarias (el valor del usufructo).

La base imponible del IIVTNU en este segundo momento (la consolidación) se determinará aplicando el tanto por ciento del valor del terreno que correspondió al derecho de usufructo vitalicio cuando se adquirió la nuda propiedad, que en este caso será el 100 por 100, sobre el valor catastral del terreno en el momento del actual devengo, ya que al reservarse, en su constitución, los usufructuarios la facultad de disponer sobre el bien, el valor del usufructo coincidió con el valor total del terreno.

Sobre el valor resultante se aplicará el porcentaje correspondiente del apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL en función del período de generación del incremento de valor del terreno, teniendo en cuenta que dicho período, que se considerará por años completos, es el comprendido entre la fecha de devengo del impuesto que ahora se liquida y la del devengo de la anterior transmisión del derecho que ahora se adquiere (el usufructo por consolidación) y que estuvo sujeta al IIVTNU.

En el presente caso, hay que tener en cuenta que esta última fecha (que es la de inicio del cómputo del período de generación) no es la de la donación de la nuda propiedad (que ya se liquidó con una base imponible igual a cero) sino la ante-

rior fecha en la que se devengó el impuesto por el 100 por 100 del valor del terreno que es el derecho que ahora se ingresa en el patrimonio de las nudas propietarias.

Por último, hay que tener en cuenta, para el caso de que la ordenanza fiscal del ayuntamiento competente para la exacción del IIVTNU regule la bonificación prevista en el artículo 108.4 del TRLRHL aplicable a las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, no será de aplicación en este caso dado que la consolidación del dominio desmembrado está sujeta en el ISD a la modalidad de transmisiones lucrativas inter vivos y no a la modalidad de transmisiones lucrativas mortis causa.

#### VALOR CATASTRAL

***Falta de notificación de la valoración catastral con anterioridad al momento del devengo del Impuesto. (S.T.S. 14 de julio de 2012)***

La cuestión a dilucidar es si podían aplicar los valores catastrales aprobados por la Diputación Foral de Álava al no haberle sido notificados previamente el sujeto pasivo del Impuesto, y al no haber entrado en vigor a efectos del IBI hasta el año siguiente.

El artículo 6.1.a) de la Norma Foral 46/89 de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, establece que el citado Impuesto se devenga cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión, y el artículo 4.3 de la citada Norma Foral establece que, en las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Por lo tanto, la configuración de la base tributaria del Impuesto tiene lugar en atención al valor que tenga determinado el terreno en el momento del devengo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por lo que este valor ha de estar determinado en el momento del devengo de aquel impuesto, y ello por resultar aplicable en su liquidación, circunstancia que no concurre en este caso en relación con el valor catastral tomado en consideración para obtener la base imponible de las liquidaciones impugnadas, teniendo en cuenta: que el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se produjo en el año 2006, que es el año en que se produjeron las transmisiones de los terrenos; que la base imponible se configuró conforme a los valores catastrales resultantes de

la Ponencia de Valores realizada para el término municipal de Vitoria-Gasteiz, aprobada por Acuerdo 793/2004, del Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Álava, de 13 de octubre; que los valores catastrales resultantes de la citada Ponencia de Valores se notificaron a la mercantil recurrente en el año 2006, por lo que los mismos sólo pueden tener efectividad a partir del 1 de enero del año siguiente, y ello de conformidad con el artículo 11.7 de la Norma Foral 42/1989, que exige que los valores catastrales resultantes de la Ponencia de Valores se notifiquen individualmente a cada sujeto pasivo antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos valores, por lo que si los valores catastrales se notificaron en el año 2006, los mismos surtirán efecto a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el año 2007, como de hecho ocurrió.

***Notificación necesaria para la eficacia del cambio de valor catastral. (S.T.S. 25 de mayo de 2012)***

Para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y de tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquel le alcance en su efectividad. No sólo ya constituye una manifestación de las garantías que para el administrado derivan

de la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos, sino que también tiene un fundamento constitucional en el ejercicio efectivo del derecho de defensa de los propios intereses consagrado en el artículo 24.2 CE, por cuanto si el valor catastral constituye el presupuesto sobre el que se va a determinar posteriormente la base imponible del IIVTNU, es evidente que ese valor no puede quedar determinado a espaldas del sujeto pasivo del tributo; al menos, ha de notificársele al mismo para que pueda formalizar reclamación económico-administrativa contra los valores determinados, por no estar conforme con los que había establecido el Centro de Gestión Catastral.

La eficacia de los valores catastrales con independencia del momento en que se notifiquen a que se alude en el artículo 17 TRLCI no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación, sin perjuicio de que, posteriormente, pueda resultar de aplicación, con efectos al momento del devengo, esto es, al momento en que tuvo lugar el hecho imponible, el “quántum” de dichos valores.

***Aplicación de una ponencia de valores que se haya aprobado con posterioridad al devengo del impuesto. (S.T.S.J. de Madrid, 27 de septiembre de 2012)***  
Para hallar la base imponible del IIVTNU es preciso aplicar

la regla a) del párrafo 2 del art. 107 TRLHL, ya que habiéndose producido la transmisión cuando se hallaba vigente la ponencia de valores anterior, hay que aplicar el valor de los terrenos que se haya obtenido en una valoración colectiva, aunque sea de fecha posterior al devengo, pero referida a dicha fecha, conforme a la dicción literal del precepto señalado, que es precisamente lo que ha hecho el Ayuntamiento: aplicar el valor establecido en la valoración colectiva publicada y notificada al apelante en fecha 5 de Febrero de 2008, aunque lógicamente, referido a la fecha del devengo que es cuando se realiza la transmisión, (año 2006), toda vez que se ha producido una modificación del Planeamiento que ha cambiado la clasificación del suelo, dejando la finca del apelante de ser rústica para convertirse en suelo urbanizable sectorizado. Por tanto, está legalmente prevista la aplicación de una ponencia de valores que se haya aprobado con posterioridad al devengo del impuesto, si bien referida a la fecha de éste devengo; y es la que se ha aplicado a la apelante, ya que con fecha 9 de Enero de 2008 la Gerencia Regional del Catastro de Madrid fija los nuevos valores catastrales resultantes del Procedimiento de Valoración Colectiva y se lo notifica a la apelante en fecha 5 de Febrero de 2008, en cumplimiento de las previsiones del art. 29 de la Ley de Catastro Inmobiliario.

***Notificación para la eficacia del cambio de valor catastral.***  
*(S.T.S.J. de Andalucía, 6 de junio de 2012)*

La Administración apelante sostiene que la sentencia no es ajustada a derecho, pues ignora que la liquidación del impuesto se realiza con los datos que de la escritura de compraventa se extraen, pues en ésta se dice que se está al corriente del impuesto de bienes inmuebles por lo que entiende que el recurrente conocía el valor catastral que sirve de base a la liquidación del IIVTNU.

Para la Sala, el recurso debe rechazarse por cuanto la mera declaración de estar al corriente en el pago del Impuesto de Bienes Inmuebles no fundamenta o justifica el conocimiento del valor catastral, no ya porque no se exhibió dicho documento justificativo de estar al día del impuesto en escritura pública, sino porque, como dice la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la STS de 12 de enero de 2008, la eficacia de los valores catastrales, con independencia del momento en que se notifique, no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación. El art. 17 del Texto Refundido de la Ley del Catastro, lo que proclama es la validez del acto administrativo (valor catastral) desde su determinación (será efectivo), siquiera no se sustrae, como todos los actos administrativos, a la exigencia de que su eficacia

frente al destinatario pende de su notificación. Que sea efectivo desde el día siguiente al que se produjo el hecho que le dio lugar, con independencia del momento de la notificación, no significa que ésta sea superflua; sigue siendo obligada para la eficacia frente al administrado, lo que ocurre es que la eficacia que cobre el valor catastral, a partir de su notificación, lo es con el contenido que el acto (valor catastral) tenía en el momento de su aprobación, sin que ello signifique que otorgue eficacia retroactiva al acto que se notifica.

En consecuencia si a la entidad transmitente le llegó la notificación individual de los valores catastrales que se fijaron en orden al IBI con posterioridad a la liquidación de las plusvalías generadas por la transmisión, es evidente que faltó la notificación individual previa del nuevo valor catastral aplicable, lo que comporta la nulidad de las valoraciones catastrales cuya práctica o revisión no se notificó individualmente a los interesados con anterioridad a su aplicación, lo que conlleva la de las liquidaciones que en ellas se funden.

# Resoluciones TEAC

64

## Resoluciones recopiladas por la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central

---

### REQUISITOS PARA LA RENUNCIA VÁLIDA A EXENCIÓN DEL IVA

*Para que la renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias sea válida, basta que la escritura pública refleje la voluntad de las partes de someter la operación a IVA de forma implícita. Flexibilización de la exigencia de los requisitos formales.*

*Resolución del TEAC de 19 de octubre de 2012 (Sala 2ª, Vocalía 5ª) (RG 00/04603/2010).*

**L**a norma general, según se deduce de la normativa que regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, artículo 7) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, artículo 4, apartado Cuatro), **es que toda entrega y arrendamiento de bienes inmuebles que se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido no estará sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.**

Ahora bien, la Ley del IVA establece una serie de exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias, en las que las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, pese a estar sujetas al IVA, gozan de la exención o no sujeción al IVA, debiendo tributar en este caso, por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, salvo que se renuncie a la exención con las condiciones previstas en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, en cuyo caso las operaciones tributarían por IVA y no por ITP.

En esta Resolución el TEAC examina los requisitos formales a cuyo cumplimiento queda sujeta la renuncia a la exención regulada en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido partiendo de que, en el caso concreto, no es objeto de controversia que se trata de una operación efectuada por sujetos pasivos del impuesto y que el adquirente tiene derecho a la deducción total del Impuesto soportado en la adquisición.

La resolución supone un cambio de criterio superando el hasta ahora mantenido de forma reiterada sobre la exigencia de los requisitos formales de la renuncia a la exención ajustándose al establecido por el Tribunal Supremo en la Jurisprudencia reciente: Sentencia de 22 de diciembre de 2011 (Rec. 27/2010), de 21 de mayo 2012 (Rec. 171/2009) y de 12 de julio de 2012 (Rec. 1409/2010).

El TEAC pone de manifiesto en la resolución comentada que, el Alto Tribunal considera suficientemente demostrada la voluntad de las partes de verse sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, **mediante la renuncia tácita, sin exigir más requisitos de carácter formal, como la comunicación que debe emitir el comprador al vendedor en relación con su carácter de empresario o profesional y su derecho a la deducción íntegra del impuesto.**

Permite, en consecuencia, que si ambas partes contratantes son sujetos pasivos del IVA, actuando en el marco de una operación empresarial,

puedan sujetar la operación a dicho tributo, **sin que resulte esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa y sin más requisitos formales que la constancia de que se haya repercutido el impuesto en la propia escritura**, pues de esta forma es incuestionable que tanto adquirente como transmitente **manifiestan su intención y conocimiento indubitado** de que la operación queda sujeta a IVA, **evitando así que excesivas exigencias formales puedan romper, en contra de la voluntad de las partes contratantes, la cadena de las deducciones producida por las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.**

Aplicando la doctrina expuesta al caso que nos ocupa, de acuerdo con los datos que obran en el expediente, en relación con la renuncia a la exención efectuada por el transmitente, consta en la escritura pública de compraventa la expresión “*El precio total y conjunto de esta compraventa se fija en... (4.507.590,78 euros), más el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (16%)...*”.

Podemos concluir que la renuncia a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 reguladora del impuesto, cumple las exigencias formales conforme a la doctrina del Tribunal Supremo señalada, por lo que la operación objeto de controversia quedará gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo anularse la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: RESIDENCIA HABITUAL**

*Cuando se produce un cambio de residencia o domicilio en años cercanos al fallecimiento, la apreciación de la residencia efectiva resulta lógicamente cuestionable por la Administración Tributaria si, precisamente, en la nueva residencia rige una*

*normativa fiscal relativa a las herencias más favorable.*

*Resolución del TEAC de 9 de julio de 2012 (Sala 4ª, Vocalía 9ª) (RG 00/04848/2010).*

**E**l artículo 24.2 de la Ley 21/2001 de Financiación y Cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, en relación con la normativa específica autonómica, dispone que: “*Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión: a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa» y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.*”

En cuanto a la determinación de la legislación aplicable para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la normativa no admite duda al respecto al exigir el artículo 24.5 de la Ley 21/2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, que *el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo.*

En la Resolución de referencia, el TEAC resuelve el recurso de alzada presentado contra resolución del Tribunal Regional de Cantabria, que confirmaba la liquidación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, practicada por la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, al no considerar acreditado fehacientemente que el causante hubiera tenido su residencia habitual esta Comunidad Autónoma durante el periodo requerido por la normativa en vigor para considerar de aplicación la Ley de Cantabria 11/2002, de 23 de diciembre.

El Tribunal Central aborda la cuestión de la determinación de la residencia habitual de una persona, señalando que la misma es una cuestión de puro hecho y, por tanto, eminentemente probatoria. En su fundamentación, invoca el criterio del Alto Tribunal al respecto, citando en concreto la Sentencia de 2 de abril de 2008, en la que se planteaba la prueba de la residencia a efectos de este Impuesto para concluir que la certificación relativa a la inscripción del causante en el padrón municipal no puede gozar de carácter especialmente significativo, a efectos de probar el lugar de su residencia habitual efectiva, si viene contradicha por otras circunstancias acreditadas, como pueden ser la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el lugar donde radiquen sus vínculos personales o sus intereses económicos, y en la que se dice:

*“(...) Ahora bien, tal inscripción en ese Registro del Ayuntamiento no puede ser considerada como prueba incontestable de la efectiva residencia habitual en los términos expresados por la inscripción; la jurisprudencia había venido valorando en múltiples ocasiones la eficacia probatoria de las certificaciones referidas al Padrón Municipal de habitantes, y aunque en su momento llegó a considerarse bastante la certificación de Secretario de Ayuntamiento referido al Padrón Municipal, sin embargo acabó siendo doctrina reiterada la que negaba virtualidad de prueba plena a dicho Padrón, reduciéndolo a simple indicio, ya que el carácter puramente fáctico de la residencia puede no coincidir con la inscripción en el censo (...)”.*

De la lectura de la Sentencia referida, el Tribunal Central deduce que en supuestos como el examinado, **la cuestión probatoria debe resolverse a través de indicios o elementos de hecho que en cada caso permitirá razonablemente considerar que dicho**

**cambio es efectivo con la antigüedad exigible de cinco años.**

### **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. OPERACIONES ONEROSAS CON CONTRAPRESTACIONES QUE NO CONSISTEN EN DINERO**

*En la entrega de un bien realizada a título oneroso, la base imponible consiste en la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo y vendrá determinada por el valor de mercado del bien o servicio que se recibe a cambio.*

*Resolución del TEAC de 19 de julio de 2012 (Sala 2ª, Vocalía 5ª) (RG 00/2217/2009).*

**E**n la Resolución de referencia, el TEAC resuelve en sentido estimatorio el recurso de alzada interpuesto contra una resolución del TEAR de Valencia que desestimó las pretensiones de la entidad reclamante contra la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a una operación de permuta de bienes realizada en 1999.

La operación regularizada en la liquidación es una compra de acciones y participaciones sociales y una venta de parcelas urbanas, seguidas de una compensación de créditos, que tuvieron lugar entre una sociedad y sus socios y que la Inspección ha calificado de permuta considerando aplicable, por esta razón, la regla 1ª del Artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) referido a las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, cuantificando la base sobre el valor estimado de mercado para los bienes inmuebles transmitidos.

El TEAC considera de interés detenerse en el análisis de dos sentencias del TJCE que atienden a cuestiones muy próximas a las planteadas. Son las sentencias de 20 de enero del 2005 (Asunto C-412/03) y de 9 de junio del 2011 (Asunto C-285/10). De los

\*: La Dirección General de Tribunos, en Resolución número 608/2012, Consulta vinculante, ha reconsiderado la interpretación mantenida respecto a la aplicación del apartado 5 del artículo 12 del TRLIS en relación a la tenencia de participaciones indirectas en entidades que cumplan los requisitos del artículo 21 de la misma Ley, adoptando un criterio en consonancia con la doctrina del TEAC.

fundamentos de ésta última extrae, entre otros, el siguiente párrafo:

*“27. De ello se desprende que, siempre que se haya pactado y pagado realmente una contraprestación al sujeto pasivo como contrapartida directa del bien entregado o del servicio prestado, debe calificarse dicha operación de operación realizada a título oneroso, aún cuando se efectúe entre partes vinculadas y el precio convenido y pagado sea notoriamente inferior al normal de mercado. Por consiguiente, la base imponible de tal operación debe determinarse conforme a la regla general formulada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.”*

La resolución del TEAC continúa en los siguientes términos:

No siendo aplicable al caso aquí considerado la regla 5ª del artículo 79 de la LIVA (invocado por la reclamante), queda por considerar si era aplicable la regla 1ª del mismo artículo y, en segundo lugar, si ésta ha sido correctamente aplicada, cuestión que se plantea porque el informe de valoración sobre el que se ha determinado la base imponible y firmado por el Arquitecto jefe de la Delegación de la AEAT, no está referido a las participaciones y acciones que se entregan en contraprestación, sino a los inmuebles vendidos.

En cuanto a la forma en que se ha aplicado la regla 1ª del artículo 79 LIVA (*“En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes”*), hay que entender que el valor de mercado a que se refiere es el de los bienes que constituyen la contraprestación de la entrega sujeta al impuesto y que son la base imponible de éste.

Por tanto, **calificada la operación como permuta y porque en este impuesto no se gravan los contratos sino directamente las prestaciones que de ellos nacen a cargo de cada parte contratante,**

existió una entrega de acciones, operación exenta del impuesto; y existió **una entrega de inmuebles, operación sujeta** y que es la que se ha liquidado y es causa de esta reclamación.

**En esta segunda operación, la base imponible es la contraprestación recibida por el sujeto pasivo de la transmisión inmobiliaria, es decir, las participaciones y acciones sociales recibidas.**

**Luego la base imponible debió ser determinada por el precio, o por el valor estimado de las acciones y participaciones, y no por el valor de los bienes inmuebles entregados como aquí ha ocurrido.**

No sería razonable entender que esta regla 1ª define una supuesta base imponible común para las dos prestaciones recíprocas que existen en los casos de permutas y en los casos de adjudicación de bienes en pago de deudas.

En primer lugar, porque en la ley al definir la base imponible lo hace para cada operación, es decir, para cada una de las prestaciones recíprocas, incluida la consistente en el pago del precio en dinero, que se define como operación sujeta pero exenta.

En segundo lugar, porque este mismo artículo 79 Uno, completando la previsión sobre las contraprestaciones que no consisten en dinero, se refiere también a las contraprestaciones mixtas (en dinero y parcialmente en especie) y refiere el valor de mercado claramente a la parte no dineraria de la contraprestación.

No hay, por tanto, ninguna razón para pensar que en el artículo 79 Uno la valoración de una cualquiera de las prestaciones recíprocas, en los casos de contraprestación en especie, pudiera ser una base imponible común para las dos.

Y tampoco sería aceptable sostener en contra de lo que se viene argumentando que una operación a título oneroso exige una cierta equivalencia en las prestaciones, para defender así que el valor de los inmuebles refleja el valor de las participaciones y acciones adquiridas.

Este argumento no sería conforme con la doctrina del TJCE sobre el concepto de onerosidad en las entregas sujetas que ha quedado antes ampliamente recogida.

Como ya se ha dicho anteriormente, la onerosidad significa, en opinión del TJCE, una relación directa entre la entrega de bienes o prestaciones de servicios y una contraprestación realmente recibida siendo indiferente, en el momento en que se produjeron los hechos que aquí se consideran, que ésta fuera superior o inferior al valor de mercado de los bienes o servicios recibidos, circunstancia que es irrelevante para calificar de onerosa la operación.

En definitiva que la contraprestación correspondiente a las dos prestaciones reciprocas no tenían que ser de igual o semejante valor, porque el artículo 11 de la Sexta Directiva, antes de la autorización recogida en la Decisión 2006/387 y de la modificación llevada a cabo en el artículo 11 por la Directiva 2006/69, admitía como base imponible el importe de la contraprestación acordada y realmente pagada, cualquiera que fuera su valor; y, por tanto, el valor asignado a una de ellas no sirve para justificar el valor de la otra, sobre la base de una pretendida equivalencia.

*“Siendo esto así, al haberse determinado la base imponible valorando los bienes transmitidos y no los recibidos en pago, se ha determinado aquella de forma incorrecta y procede anular la liquidación resultante”.*

### **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: APARTAMENTOS TURÍSTICOS**

*La transmisión de apartamentos turísticos no puede tributar al tipo impositivo reducido del IVA si no se acredita que son aptos para ser utilizados como vivienda.*

*Resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2012 (Sala 2ª, Vocalía 5ª) (RG 00/01355/2011).*

**E**n la citada Resolución el TEAC examina una operación de transmisión de apartamentos turísticos, situados en la Comunidad de Madrid, en la que fue repercutido y liquidado el IVA correspondiente a dichas ventas mediante la aplicación del tipo impositivo reducido del 7%.

La Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, formuló acuerdo de liquidación al considerar que las ventas de apartamentos turísticos, situados en la Comunidad de Madrid, deben tributar al tipo impositivo general de 16%.

Habiéndose construido los apartamentos turísticos en la Comunidad de Madrid, ha de tenerse en cuenta la normativa aplicable por esta Comunidad; en otras, la Ley 1/1999, de 12 de marzo, de Ordenación del Turismo de la Comunidad de Madrid, en cuyo artículo 27 queda definido el concepto de apartamentos turísticos, considerándose así *“los inmuebles integrados por unidades de alojamiento complejas, dotadas de instalaciones y servicios, destinados de forma habitual al alojamiento turístico ocasional sin carácter de residencia permanente, mediante precio y bajo el principio de unidad de explotación empresarial”*.

Según lo dispuesto en el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo reducido del IVA se aplicará a las entregas de *“Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente”*

En interpretación de este apartado, el TEAC reitera su doctrina, plenamente coincidente con la de la Dirección General de Tributos, en el sentido de considerar que la aplicación del tipo reducido en el supuesto a que se refiere el artículo 91.Uno.1.7º de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el valor Añadido, depende de una circunstancia objetiva: la aptitud del edificio o parte del mismo objeto de entrega para ser utilizado como vivienda, disponiendo de la correspondiente cédula de habitabilidad.

Como expone el TEAC en la Resolución de referencia, en lo que se refiere al concepto de vivienda, *“no existe una definición en la normativa reguladora del IVA que permita concluir cuándo estamos ante un inmueble calificable como vivienda o no.*

Ante este vacío legal en el ámbito tributario, la Dirección General de Tributos, en aplicación del artículo 23 de la derogada Ley 230/1963, General

Tributaria, concluyó en diversas consultas (entre otras, la consulta 1744-98 invocada por la reclamante, o la 1969-02) la procedencia de definir el concepto de vivienda, según la noción usual de la misma, como «edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica».

El criterio manifestado por el TEAC es que la aptitud de uso como vivienda “debe ser considerada desde un punto de vista objetivo en cuanto a su aplicación, independientemente de la condición de las partes intervinientes y del destino final que el adquirente dé al edificio o a la parte del mismo objeto de controversia”.

Por tanto, el hecho de que en el momento en el momento de la transmisión del inmueble se haya otorgado la cédula de habitabilidad, se torna como prueba necesaria de la controvertida aptitud que permite aplicar el tipo reducido.

Los apartamentos turísticos construidos en la Comunidad de Madrid, según se deduce de su normativa reguladora, han de ser destinados por sus propietarios “**al alojamiento ocasional, sin carácter de residencia permanente**”, razón por la que en lugar de cédula de habitabilidad se le exige una licencia de apertura y funcionamiento como apartamentos turísticos.

Por lo tanto, en la medida en que la expedición de la cédula de habitabilidad no está prevista para la ocupación de tales apartamentos turísticos, no cabe calificar los mismos como aptos para su utilización como vivienda, ya que su destino no es el de residencia habitual, **debiendo tramitar la transmisión de los mismos al tipo impositivo general.**

# Consultas OJ

70

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

### Requerimiento de información siendo sujeto pasivo un menor de edad

(Art 44, 45 LGT; Art 110 RGAT)

**RESUMEN:** Si se detecta una compraventa a favor de un menor de edad representado por su padre que no ha sido declarada, el requerimiento de información que dicte la Oficina Liquidadora debe dirigirse al representante legal, que es el padre del menor, al carecer este de capacidad de obrar.

No hay ninguna especialidad, por tratarse de un menor, si se acude a la notificación por comparecencia por medio de anuncios del citado requerimiento de información.

Por otro lado, si el requerimiento se dirige al menor de edad pero utilizando el NIF del padre, al carecer el menor de NIF en ese momento y, posteriormente, en el trámite de alegaciones, se aporta el NIF del menor, entendemos que no procede la retroacción de las actuaciones.

Finalmente, hasta que el menor alcance la mayoría de edad, las notificaciones al menor se dirigen al representante legal, en su condición de tal.

#### CONSULTA PLANTEADA

Hemos detectado una compraventa a favor de un menor de edad representado por su padre que no ha sido declarada.

Se nos plantean las siguientes dudas:

1. El requerimiento de información debe dirigirse al menor de edad o a su padre.
2. Si el citado requerimiento se dirige al menor de edad. ¿hay alguna especialidad si se acu-

de a la notificación a través de edictos al tratarse de un menor?

3. Si el requerimiento se dirige al menor de edad pero utilizando el NIF del padre, al carecer el menor de NIF en ese momento y, posteriormente, en el trámite de alegaciones, se aporta el NIF del menor. ¿Son válidas las actuaciones anteriores realizadas con el NIF del padre?

#### RESPUESTA

En materia de representación, en el ámbito tributario, debemos analizar los siguientes preceptos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

##### **Artículo 44. Capacidad de obrar.**

“Tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacidad afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate”.

##### **Artículo 45. Representación legal.**

- “1. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.
2. Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.
3. Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que

la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes”.

Dichos preceptos legales han sido objeto de desarrollo por el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en los siguientes términos:

**Artículo 110. La representación legal.**

“1. Las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario actuarán ante la Administración tributaria mediante sus representantes legales.

No obstante, una vez adquirida o recuperada la capacidad de obrar por las personas que carecían de ella, estas actuarán por sí mismas ante la Administración tributaria, incluso para la comprobación de la situación tributaria en que carecían de ella.

Quienes tuvieron su representación legal deberán comparecer asimismo a requerimiento de la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a quien representaron.

2. Por las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Quienes tuvieron dicha representación cuando se devengaron o debieron haberse cumplido las correspondientes obligaciones o deberes deberán comparecer a requerimiento de la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a la persona jurídica o entidad.

3. **El representante legal deberá acreditar su condición ante la Administración tributaria. No obstante, se podrán considerar representantes a aquellas personas que figuren inscritas como tales en los correspondientes registros públicos.**

4. **Cuando en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos se modifique o se extinga la representación legal, las actuaciones realizadas se reputarán válidas y eficaces, en tanto no se comunique tal circunstancia al órgano de la Administración tributaria que lleve a cabo las actuaciones”.**

En consecuencia, de la regulación expuesta podemos concluir que las personas físicas que carecen de capacidad de obrar en el orden tributario y tengan que relacionarse con la Admi-

nistración tributaria deben actuar por medio de sus representantes legales.

Así, los representantes legales actúan en nombre y por cuenta de la persona física en sus relaciones con la Administración tributaria, produciéndose una sustitución del representado.

Concretamente, en el caso de los menores de edad, tal y como establece el artículo 154 del Código Civil, los representantes legales pueden ser quienes ejerzan la patria potesta

En todo caso, el representante legal debe acreditar su condición en sus actuaciones ante la Administración tributaria, destacando que podrá considerarse que lo es a quien figure inscrito como tal en el correspondiente registro público, tal y como indicamos al analizar el artículo 110.4 anterior del RGAT.

Por otro lado, si, en el marco de un procedimiento tributario, se extingue o modifica la representación legal, las actuaciones realizadas se reputarán válidas y eficaces, mientras no se comunique tal circunstancia a la Administración interviniente.

Concluido el análisis anterior, estamos en condiciones de abordar cada una de las cuestiones planteadas por la oficina consultante:

1. **El requerimiento de información debe dirigirse al menor de edad o a su padre.**

Debe dirigirse al representante legal que es el padre del menor al carecer este de capacidad de obrar.

2. Si el citado requerimiento se dirige al menor de edad ¿hay alguna especialidad si se acude a la notificación del mismo por comparecencia por medio de anuncios al tratarse de un menor?

No hay ninguna especialidad en esta materia al no contenerla el artículo 112 de la LGT ni su normativa de desarrollo.

3. Si el requerimiento se dirige al menor de edad pero utilizando el NIF del padre, al carecer el menor de NIF en ese momento y, posteriormente, en el trámite de alegaciones, se aporta el NIF del menor ¿Son válidas las actuaciones anteriores realizadas con el NIF del padre?

Entendemos que no procede retrotraer las actuaciones ya que se trata de un defecto que no ha producido perjuicio o indefensión al sujeto pasivo.

Hasta que el menor alcance la mayoría de edad las notificaciones al hijo se dirigen al representante legal, en su condición de tal.

Por otro lado, los defectos en la representación no son causa de nulidad radical, al afectar a la legalidad de la liquidación, pero sin omitir totalmente el procedimiento administrativo, a excepción de algunos supuestos como cuando no existe representación alguna o, existiendo, no se ha probado o no consta en el expediente, ya que, en estos casos, entendemos que la actuación administrativa se ha realizado con absoluto desconocimiento del interesado, como lo recoge la Audiencia Nacional en su Sentencia de 28 de marzo de 2001.

## La transmisión de la licencia de taxi

**(Art. 7.5 TRLITPAJD; art. 10.3 RITPAJD; arts. 7.1 y 11.Dos.3º LIVA)**

**RESUMEN:** Cuando el transmitente es un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad empresarial o profesional la transmisión de la licencia de taxi constituye una prestación de servicios –por cuanto tienen ese carácter “las cesiones del uso o disfrute de bienes” de conformidad con el artículo 11.Dos.3º de la Ley del IVA- sujeta al IVA, no sujeta en consecuencia a la modalidad de TPO del ITPAJD.

Con respecto a la aplicación al caso de la no sujeción al IVA regulada en el art. 7.1 de la Ley del IVA destacamos que, en el caso de transmisión separada del vehículo y de la licencia de taxi, nos encontraremos ante operaciones sujetas al IVA, al no transmitirse una rama de actividad sino elementos aislados de la misma, que no permiten, por sí solos, la realización de la actividad empresarial.

Cuando el transmitente actuase a título particular, la transmisión de la concesión se encontrará sujeta a la modalidad de TPO, englobada en el hecho imponible “transmisión de derechos” contemplado en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD.

### CONSULTA PLANTEADA

¿Cómo tributa la transmisión de licencia de taxi sin transmitir el vehículo?

### RESPUESTA

La tributación de la constitución concesiones administrativas tiene un régimen peculiar de deslinde entre la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Distinguimos, en este sentido, los siguientes ámbitos:

❖ Se encuentra sujeta al IVA la constitución de concesiones que tengan por objeto, de acuerdo con el artículo 7.9º de la Ley del IVA,

- La cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
  - La cesión de inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
  - La cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
  - Autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.
- ❖ La constitución del resto de las concesiones se encuentra sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de

conformidad con lo establecido en el artículo 7.1.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante TR-LITPAJD, al tipo de gravamen establecido por la Comunidad Autónoma competente o, en su defecto, al 4 por 100.

No obstante, la tributación de la transmisión de una concesión administrativa no sigue las reglas establecidas para la constitución, debiendo tributar bien por IVA bien por TPO de acuerdo con las reglas generales de deslinde entre ambas modalidades. La constatación de la dispar tributación entre la constitución y la transmisión se encuentra en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 10 del Reglamento del ITPAJD, que establece que:

*“La transmisión de sus derechos por el concesionario o por el beneficiario de los actos y negocios administrativos que se equiparan fiscalmente a concesiones administrativas, tributará al tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los derechos que se transmitan”*

Así lo contempla también la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2001, que establece que: (...) *“con una concesión se transfiere a los particulares, para la realización de obras públicas, prestación de servicios públicos o aprovechamiento del dominio público, esferas de actuación originariamente administrativas, porque mediante ella --mediante la concesión, se entiende-- la Administración se desprende y atribuye a los particulares facultades públicas con la finalidad*

*de conseguir la mejor realización y defensa del interés general. En cambio, en una transmisión onerosa de las concesiones, predomina el interés particular de obtención de lucro, beneficios o plusvalías económicas. Es por ello que el Derecho Tributario haya distinguido, desde siempre, como antes se ha destacado, dos hechos imponderables diferenciados en función del grado distinto de promoción del interés público que con cada uno se pretenda conseguir” (...)*

De esta manera, si el transmitente es un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad empresarial o profesional –como sucede en el supuesto planteado– se tratará de una prestación de servicios –por cuanto tienen ese carácter “las cesiones del uso o disfrute de bienes” de conformidad con el artículo 11.Dos.3º de la Ley del IVA, sujeta al IVA, no sujeta en consecuencia a la modalidad de TPO, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.5 del TR-LITPAJD, que dispone que:

*“No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Aña-*

*do. 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.”*

En caso contrario, si el transmitente actuase a título particular, la transmisión de la concesión se encontrará sujeta a la modalidad de TPO, englobada en el hecho imponible “transmisión de derechos” contemplado en el artículo 7.1.A) del TR-LITPAJD.

Nos resta, por último, analizar las especialidades que plantea la consulta formulada, pues el artículo 7.1 de la Ley del IVA, en la redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, establece que no se encuentra sujeta al IVA:

*“1. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.*

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) (suprimida).  
 b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesio-

sionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.” Este podría ser el supuesto planteado cuando se transmite el vehículo y la licencia simultáneamente, pues para que la operación quede al margen de su sujeción al IVA basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyen en un conjunto patrimonial puedan ser considerados como una rama de actividad, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una universalidad parcial de bienes y, por tanto, está no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, en el caso de transmisión separada del vehículo y de la licencia de taxi, nos encontraremos ante operaciones sujetas al IVA, al no transmitirse una rama de actividad sino elementos aislados de la misma, que no permiten, por sí solos, la realización de la actividad empresarial.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, entre otras, en la consulta vinculante V1093-10 de 24/05/2010, razonando que:

“La transmisión aislada de la licencia de autotaxi utilizada en dicha actividad no tiene la consideración de tal unidad autónoma, pues es incapaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. La citada transmisión constituirá, por tanto, una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

En ambos casos, tanto cuando se encuentre sujeta o no al IVA, al realizarse la transmisión por un empresario o profesional en ejercicio de su actividad la misma resultará no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de conformidad con lo previsto en el preceptado art.7.5 del TRLITPAJD.

No obstante, es de destacar la existencia de determinada doctrina administrativa que considera que en los casos en los que se transmita una concesión no existe propiamente transmisión de derechos sino que se trata de una nueva “constitución” de una concesión, por cuanto precisa de autorización administrativa, debiendo aplicar las reglas del artículo 13 del TRLITPAJD.

En este último sentido la Resolución de 6 de octubre de 1999 establece que “así, dado que la legislación sobre Puertos del Estado exige la autorización de la Autoridad portuaria para la transmisión de este tipo de concesiones, se podría considerar que cada nueva transmisión renueva el contrato de constitución con la Administración, por lo que no se trataría de una verdadera transmisión sino de constitución de concesión administrativa, que; por afectar a inmuebles situados en un puerto, recae dentro del ámbito del IVA de acuerdo con el artículo mencionado.”

## Extinción de una comunidad de bienes de dos comuneros sobre dos bienes inmuebles

**(Art. 7.2, 19, 30.1 TRLITPAJD; Art. 61 RITPAJD; Art. 27 LISD; Art. 56 RISD; Art. 1062 CC)**

**RESUMEN:** La disolución del condominio sobre los inmuebles en las que se desarrollen actividades empresariales (o se hayan desarrollado) por un periodo superior a tres años debe tributar por la modalidad de operaciones societarias como disolución de sociedad.

Por el contrario, si la comunidad no ha realizado actividades económicas, su disolución sólo deberá tributar, en su caso, por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, pero no por la de transmisiones patrimoniales onerosas, pues la disolución de una comunidad de bienes no supone transmisión patrimonial alguna.

Por otro lado, dado que alguno de los comuneros recibe más que lo que le correspondería de acuerdo con su título, se producirá un exceso de adjudicación a favor de dicho comunero que deberá tributar, en principio, por la modalidad de TPO del ITPAJD al tener carácter oneroso por compensar en metálico al otro comunero.

Por último, no resulta de aplicación lo previsto en el artículo 1062 del CC ya que al haber dos bienes inmuebles, se podría haber realizado la extinción de la comunidad de otra forma que evitase el exceso, adjudicando un bien a cada uno de los comuneros, por lo que el exceso de adjudicación a favor del adquirente de las fincas objeto de transmisión es evitable y, por ello, estará sujeto al ITPAJD, modalidad TPO, tributando de acuerdo con las reglas generales del ITPAJD.

de los comuneros, acogiéndose a lo previsto en el artículo 1062 del CC pero el liquidador consiodera que el bien es divisible

### RESPUESTA

Veamos, a continuación, cada uno de los supuestos planteados:

- Extinción del condominio de dos personas respecto de dos bienes inmuebles que extinguen el condominio adjudicando ambos bienes a uno solo de los comuneros que compensa en metálico al otro comunero.

La tributación de la disolución de comunidades de bienes en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentra recogida, en síntesis, en el artículo 61 del reglamento del ITPAJD, que determina lo siguiente:

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

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

De acuerdo con el precepto anterior, debe analizarse si la comunidad de bienes que se pretende disolver debe tributar por la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, por el concepto de disolución de sociedad.

### CONSULTA PLANTEADA

Dos personas forman una comunidad de bienes formada por dos bienes, cada uno con un valor de 75.000 euros, extinguen el condominio y se adjudican ambos bienes a uno solo de los comuneros que compensa en metálico al otro comunero

“¿Cuál es la base imponible en el ITPAJD de la extinción de dicho condominio y del exceso de adjudicación?”

En el supuesto anterior, cuál sería el régimen aplicable si la comunidad estuviera compuesta por un solo bien que, al extinguirse la comunidad, se adjudica a uno solo

A este respecto, el artículo 19 del TRLITP dispone en su apartado 1, número 1º que:

*“1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades”.*

Según los preceptos transcritos, la disolución del condominio sobre los inmuebles en las que se desarrollen actividades empresariales (o se hayan desarrollado) por un periodo superior a tres años debe tributar por la modalidad de operaciones societarias como disolución de sociedad.

Dado que parece que, en el supuesto planteado, no ha habido desarrollo de actividad empresarial en las fincas, cabe entender que ni se realiza ni se ha realizado actividad económica alguna; en consecuencia, no procede tributar por la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de disolución de sociedad. No obstante, se advierte que si se ha efectuado actividad económica, la disolución de la comunidad hereditaria sí estará sujeta a dicho gravamen.

Por el contrario, si, como parece, la comunidad no ha realizado actividades económicas, su disolución sólo deberá tributar, en su caso, por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, pero no por la de transmisiones patrimoniales onerosas, pues la disolución de una comunidad de bienes no supone transmisión patrimonial alguna.

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

Asimismo, la adjudicación de los bienes en proporción a las cuotas de participación, evita la sujeción a la

modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por los posibles excesos de adjudicación que se puedan producir.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en reiterada jurisprudencia, entre otras, en su sentencia de 28 de junio de 1999, ha afirmado que:

*“En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del ITP a tenor de lo establecido en el artículo 7.º 1 A) del Texto Refundido y de su Reglamento ...*

*La división de la cosa común debe ser contemplada como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado.*

*Con otras palabras: La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.”.*

Por lo que respecta a la normativa reguladora de los excesos de adjudicación, cabe citar el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desarrollado por el 56 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Tex-

to Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Concretamente, el citado artículo 27 de la Ley del ISD dispone lo siguiente:

*“1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearan entre los distintos adquirentes o herederos.*

*2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectaran solo al que adquiriera dichos bienes.*

*3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 % del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la*

*aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”.*

En relación con lo establecido en el tercer apartado del precitado artículo 27 que acabamos de exponer, el artículo 7.2 del **Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, señala que:

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

*(...) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”.*

De acuerdo con la citada normativa, con carácter general, el régimen de tributación aplicable a los excesos de adjudicación es el siguiente:

- ❖ Los excesos de adjudicación onerosos están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo sujeto pasivo el comunero que recibe el exceso a cambio de la entrega de dinero o de otra contraprestación, conforme a las reglas generales que rigen en el citado impuesto, si bien existen una serie de supuestos de no sujeción previstos en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil, disposiciones de Derecho Foral, así como el 32.2 del Reglamento del citado impuesto.
- ❖ Los excesos de adjudicación gratuitos están sujetos al ISD, modalidad donaciones, sujeto pasivo el comunero que recibe

el exceso gratuitamente de otro heredero.

En el supuesto planteado, si, como parece, alguno de los comuneros recibe más que lo que le correspondería de acuerdo con su título, se producirá un exceso de adjudicación a favor de dicho comunero que deberá tributar por la modalidad de TPO del ITPAJD si tuviera carácter oneroso, al compensar en metálico al otro comunero.

Asimismo, dicho exceso no resultará exento de la citada modalidad, ya que las cuestiones patrimoniales onerosas del ITP si tiene su fundamento en la imposibilidad de formar lotes proporcionales a los respectivos títulos, por la existencia de bienes no divisibles y, además, el adjudicatario compensa con dinero el exceso producido. Ahora bien, debemos retener que la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, lotes proporcionales.

Por todo ello, en el supuesto planteado, al haber dos bienes inmuebles, se podría haber realizado la extinción de la comunidad de otra forma que evitase el exceso, adjudicando un bien a cada uno de los comuneros. En este caso, la base imponible tributable del exceso de adjudicación no es el valor de los bienes, sino el valor comprobado de dicho exceso.

En el caso propuesto los bienes adjudicados vale 75.000 euros cada uno. Si se adjudican íntegramente los dos bienes a uno de los dos comuneros, como le correspondía 75.000 euros en función de su título y obtiene bienes por valor de 150.000 euros, deberá tri-

butar por el exceso que se genera de 75.000 euros (150.000 euros - 75.000 euros = 75.000 euros).

- En el supuesto anterior, cuál sería el régimen aplicable si la comunidad estuviera compuesta por un solo bien que, al extinguirse la comunidad, se adjudica a uno solo de los comuneros, acogiéndose a lo previsto en el artículo 1062 del CC pero el liquidador considera que el bien es divisible.

En primer lugar, cabe advertir que es muy complicado indicar a priori si el inmueble en cuestión constituye un bien indivisible o que desmerecería mucho por su división, pues esta circunstancia constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su calificación jurídica correcta, si es cierto que, según los Tribunales Económico-Administrativos, los inmuebles deben considerarse como “un bien que si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división” (TEAR de Madrid: Resoluciones de 15 de junio de 1992 y de 8 de junio de 1995). En consecuencia, cabe entender que el inmueble propiedad común de dos personas constituye, en principio, un bien indivisible y que, su única forma de división posible entre los comuneros es su adjudicación a uno de ellos, que debe compensar al otro en dinero.

Así lo entiende la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, en su sentencia de 28 de junio de 1999, determina que:

*“en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, supuesto que lógicamente concurre en*

una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo.401 CC), la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero, artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el art. 406, todos del CC". Conforme a los preceptos transcritos, el exceso originado por la adjudicación a uno de los copropietarios de un inmueble indivisible, cuando éste, además, constituya el único bien existente en la comunidad de bienes, pagando la diferencia en metálico al otro copropietario, no está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, pues en ese supuesto estaríamos ante un exceso de adjudicación inevitable en los términos previstos en el artículo 1.062 del Código Civil, por tratarse de un bien que o es indivisible o, si no es esencialmente indivisible, sí desmerecería mucho por su división.

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

Extinción mediante documento judicial, de una comunidad hereditaria resultando un exceso de adjudicación a favor de una de las comuneras que compensa a la otra

**(Art. 7.2, 31.2 TRLITPAJD; Art. 28, 61.2 del RITPAJD; Art. 27 de la LISD; Art. 56 RISD; Art. 1062 CC)**

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

Asimismo, el artículo 28 del RITPAJD señala, a estos efectos, que:

*"1. En las transacciones se liquidará el impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa."*

Tras esta aclaración, corresponde analizar el régimen aplicable a la operación planteada:

- **Tributación de la disolución de la comunidad de bienes hereditaria:**

Las adjudicaciones de bienes, derivadas de la extinción de la comunidad hereditaria que no ha desarrollado ninguna actividad empresarial, no están sujetas a la modalidad de operaciones societarias, ni a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

Por otro lado, en el supuesto planteado en la consulta, parece que no se va a otorgar escritura pública, sino que será la propia sentencia judicial la que servirá para formalizar el acto, por lo que no se devengará tampoco la modalidad de actos jurídicos documentados.

- **Tributación de los excesos de adjudicación**

En el supuesto planteado por la Oficina consultante se produce un exceso de adjudicación a favor de uno de los comuneros que deberá tributar por la modalidad de TPO del ITPAJD, al tener carácter oneroso, por cuanto compensa a la otra heredera.

## CONSULTA PLANTEADA

Se ha presentado en nuestra oficina una autoliquidación del ITPAJD, al tipo de gravamen del 1%, por la formalización mediante documento judicial de un convenio de transacción judicial denominado “Cuaderno comprensivo de las operaciones de extinción de Condominio ordinario”. ¿Es correcta dicha autoliquidación?

## RESPUESTA

En el supuesto planteado se produce la extinción, mediante documento judicial, de una comunidad hereditaria con un exceso de adjudicación a favor de una de las comuneras que compensa a la otra, sin indicarse si la compensación es dineraria o en especie.

El TEAC, en su Resolución de 29/09/2011, dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, establece los siguientes criterios:

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

*Sí resulta aplicable la previsión del artículo 1062 apartado primero del Código Civil, y en consecuencia la*

*exoneración de la tributación de los excesos de adjudicación producidos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a aquellos supuestos en que un mismo bien se adjudica no solo a uno sino a varios de los copropietarios (supuestos de extinción parcial del condominio).”*

Asimismo, el artículo 28 del RITPAJD señala, a estos efectos, que:

*“1. En las transacciones se liquidará el impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa.*

*2. Para que la transacción se reputa tal a los efectos del impuesto, es indispensable que se realice después de enablada la demanda ordinaria correspondiente. Por tanto, si la cuestión no hubiere adquirido verdadero carácter litigioso y el reconocimiento o cesión de derechos se verificase por convenio público o privado entre las partes, que no sea consecuencia de la incoación de procedimientos judiciales anteriores, aquéllos se liquidarán por el concepto jurídico en que dichos actos se realicen, conforme al contrato, independientemente del título que las partes alegaren como fundamento de la transacción.*

*3. Si en la transacción mediasen prestaciones ajenas al objeto litigioso, tales como constitución de pensiones, reconocimiento de derechos reales, entrega a metálico, cambio o permuta de bienes u otros que alteren respecto a todo o parte de los bienes o derechos reales objeto de la transacción, la naturaleza del acto o título que se haya ostentado al enablar la demanda, se liquidará el impuesto por el concepto respectivo, prescindiendo de dicho acto o título.*

*4. Cuando a consecuencia de dichas prestaciones resulte alterada la naturaleza del acto o Título fundamento de la demanda, respecto a una parte de los bienes, quedando subsistente en cuanto a otra, se liquidará el impuesto de cada una de ellas, según queda expresado en el apartado anterior.*

*5. Cuando por efecto de la transacción queden los bienes o derechos reales en poder del que los poseía, en virtud del título ostentado en el litigio, aquél no pagará el impuesto, si resulta debidamente justificado que lo satisfizo en la época en que adquirió el dominio o la posesión”.*

Tras esta aclaración, corresponde analizar el régimen aplicable a la operación planteada:

### Tributación de la disolución de la comunidad de bienes hereditaria.

Las adjudicaciones de bienes, derivadas de la extinción de la comunidad hereditaria que no ha desarrollado ninguna actividad empresarial, no están sujetas a la modalidad de operaciones societarias, ni a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

En este sentido, el artículo 61.2 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, determina lo siguiente:

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

En consecuencia, corresponde analizar su posible sujeción a la

modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Para ello, debemos determinar si se cumplen los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD:

*“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribirles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma”.*

En el supuesto planteado en la consulta, parece que no se va a otorgar escritura pública, sino que será la propia sentencia judicial la que servirá para formalizar el acto, por lo que no se devengará la modalidad de actos jurídicos documentados.

### **Tributación de los excesos de adjudicación.**

Los excesos de adjudicación se producen cuando, como consecuencia de la partición de la herencia, uno o varios herederos reciben más de lo que les corresponde de acuerdo con su título sucesorio y otro u otros menos.

Asimismo, los excesos de adjudicación pueden ser:

a) Onerosos o gratuitos: Son onerosos aquellos excesos en los

que el heredero que recibe más bienes de los que le corresponden de acuerdo con su título sucesorio compensa a los otros herederos que reciben menos y es gratuito aquel exceso en el que no media compensación.

b) Declarados y los derivados de la práctica de una comprobación de valores: Son declarados los que se derivan de los valores declarados por los herederos al efectuar la partición de la herencia, mientras que los derivados de la práctica de una comprobación de valores son aquellos que surgen como consecuencia de la asignación por parte de la Administración de un mayor valor a uno o varios de los bienes heredados provocando un desequilibrio entre los herederos al haberse adjudicado bienes de idéntico valor .

Por lo que respecta a la normativa reguladora de los excesos de adjudicación, cabe citar el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desarrollado por el 56 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el 7.2 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.

Así, el citado artículo 27 de la Ley del ISD dispone lo siguiente:

*“1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará*

*para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.*

*2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectaran solo al que adquiriera dichos bienes.*

*3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 % del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”.*

En relación con lo establecido en el tercer apartado del precitado artículo 27 que acabamos de exponer, el artículo 7.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señala que:

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

(...) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”.

De acuerdo con la citada normativa, con carácter general, el régimen de tributación aplicable a los excesos de adjudicación es el siguiente:

- ❖ Los excesos de adjudicación onerosos están sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo sujeto pasivo el heredero que recibe el exceso a cambio de la entrega de dinero o de otra contraprestación, conforme a las reglas generales que rigen en el citado impuesto, si bien existen una serie de supuestos de no sujeción previstos en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil, disposiciones de Derecho Foral, así como el 32.2 del Reglamento del citado impuesto.
- ❖ Por el contrario, los excesos de adjudicación gratuitos están sujetos al ISD, modalidad donaciones, siendo sujeto pasivo el heredero que recibe el exceso gratuitamente de otro heredero.

En el supuesto planteado por la Oficina consultante, si, como pa-

rece, una de los herederos recibe más que lo que le correspondería de acuerdo con su título sucesorio, al corresponderle 55.650 euros y recibir 80.000 euros, se producirá un exceso de adjudicación a favor de dicho heredero que deberá tributar por la modalidad de TPO del ITPAJD, al tener carácter oneroso, por cuanto compensa a la otra heredera.

Asimismo, dicho exceso no resultará exento de la citada modalidad, ya que para la aplicación de lo previsto en el artículo 1062 se exige que:

*“Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero.*

*Pero bastará que uno solo de los herederos pida su venta en pública subasta y con admisión de licitadores extraños, para que así se haga”.*

En este sentido, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en su contestación vinculante a la consulta nº V1028-06 planteada ante dicho centro directivo, manifiesta lo siguiente:

*“si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP”.*

En consecuencia, la no sujeción se aplicará únicamente en los supuestos en que esta indivisibilidad sea necesaria.

Así lo entiende la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de noviembre de

1996 al establecer que, si la adjudicación del bien indivisible es intencionada o a través de ella se da un exceso que pudiera ser evitado o minorado con una adjudicación de bienes que, aunque divisibles, provocara ningún o menos exceso, se pone de manifiesto una riqueza que debe tributar por TPO.

Este criterio es compartido por la Dirección General de Tributos en sus Resoluciones de 3 de septiembre de 2006 o en la de 19 de enero de 2006 y en su contestación a consulta vinculante nº V1798-08, al señalar que el exceso de la adjudicación que se produzca en la partición y adjudicación de bienes de una herencia no está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP si tiene su fundamento en la imposibilidad de formar lotes proporcionales a los respectivos títulos hereditarios, por la existencia de bienes no divisibles y, además, el adjudicatario compensa con dinero el exceso producido.

Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, lotes proporcionales.

Por todo ello, consideramos que el exceso de adjudicación a favor del adquirente de las fincas objeto de transmisión está sujeto al ITPAJD, modalidad TPO, tributando de acuerdo con las reglas generales de este impuesto ya que al recaer la comunidad hereditaria sobre más bienes se podría haber efectuado otra adjudicación que hubiera minorado dicho exceso.

# Cuestiones prácticas

82

## Tratamiento fiscal de la renuncia a la herencia

**Elena Alberdi Alonso**

*Técnica Fiscal del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.*

El artículo 28 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones dispone:

1. *En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.*
2. *En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.*
3. *La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el Impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como Donación.”*

De la dicción del citado artículo se desprende que nos encontramos ante tres tipos de renunciaciones, la renuncia abdicativa, la renuncia traslativa y la renuncia realizada una vez prescrito el Impuesto sobre Sucesiones.

Siendo muy importante su calificación a efectos fiscales, como exponemos a continuación.

### RENUNCIA ABDICATIVA

Es la renuncia pura, simple y gratuita, se entiende que el renunciante no llegó a adquirir la herencia y los **beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada** aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente.

En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

Tenemos que tener en cuenta que una vez producida la renuncia a la herencia puede entrar en juego la **sustitución vulgar**<sup>1</sup> (Las sustituciones se dan únicamente en la sucesión testada) si se ha establecido en el testamento del causante o el **derecho de acrecer**<sup>2</sup> si no se ha previsto dicha sustitución. El Derecho de acrecer, por el contrario, se produce tanto en la sucesión testada como en la intestada.

Por lo tanto en el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concurra con la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la heren-

1. El artículo 774 del código civil dispone que puede el testador sustituir una o más personas al heredero o herederos instituidos para el caso en que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia. La sustitución puede comprender todos los supuestos indicados o sólo alguno de ellos. A falta de expresión de casos se entiende que la sustitución comprende los tres casos recogidos en el citado artículo: premoriencia, renuncia e incapacidad.

2. El artículo 981 del código civil dispone que en las sucesiones legítimas la parte del que repudia la herencia acrecerá siempre a los coherederos.

cia, aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de junio de 2011.

Veamos los **problemas prácticos de la coincidencia de la renuncia pura y simple a la herencia con la sustitución vulgar**:

La Dirección General de Tributos en Consulta nº V 0189-04 de 13 de octubre, mantiene en cuanto al parentesco que se aplicará el del sustituto con el causante, **salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último**:

*Si los beneficiarios de la renuncia, los sustitutos, no reciben directamente otros bienes de la causante, que es lo que parece desprenderse del texto de su consulta, deberán tributar exclusivamente por la adquisición de la parte renunciada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último.*

Por lo tanto la Dirección General de Tributos considera que no es de aplicación en lo dispuesto en el artículo 53.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que dispone que en la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y, en consecuencia, se le exigirá el impuesto cuando el heredero instituido falleciera antes o no pudiera o quisiera aceptar la herencia, teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y atendiendo a su parentesco con el causante, en el supuesto en el que concurren renuncia y sustitución vulgar y es de aplicación el artículo 58.1 del Reglamento del Impuesto de sobre Sucesiones y Donaciones que dispone:

*En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. **En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario.***

*Si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en*

*el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.*

En Consulta anterior 1817-00 de 18 de octubre de 2000 sobre la materia, la Dirección General de Tributos no se pronuncia en concreto sobre el parentesco, limitándose a hacer referencia a las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concurra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código civil, entre ellas la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia, aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenidas en la Ley 29/1987 y el Real Decreto 1629/1991.*

**Así por ejemplo y manteniendo la postura de la Dirección General de Tributos:**

Juan fallece en estado de viudo y deja dos hijos Alfredo y Manuel. Juan había otorgado testamento en el que instituía herederos por partes iguales a sus dos hijos sustituidos vulgarmente por sus descendientes por estirpes. Alfredo renuncia pura y simplemente a la herencia de su padre. Alfredo es padre de Juanito de 16 años de edad.

Por lo tanto la renuncia pura y simple de Alfredo producirá que herede Juanito entrando en juego la sustitución vulgar prevista en testamento, no entrando en juego el derecho de acrecer<sup>3</sup>.

El artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que en las adquisiciones *mortis causa*, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

3. Sin perjuicio de la legítima estricta que sólo puede repartirse entre los legitimarios.

- a. La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:
- Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.
  - Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.
  - Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.
  - Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Juanito tiene 16 años pero no le será de aplicación la reducción correspondiente a los menores de 21 años (Grupo I) y le será de aplicación la que le hubiera correspondido a su padre es decir la del Grupo II siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos.

En cuanto a otras reducciones que no sean la propia de parentesco, por ejemplo la contenida en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones en relación a la adquisición de vivienda habitual del fallecido, la Consulta de la Dirección General de Tributos V1767-06 de 5 de septiembre de 2006 mantiene la aplicación de las misma teniendo en cuenta el parentesco entre causante y heredero beneficiado por la renuncia.

### Supuestos especiales

A efectos de la **calificación de la renuncia** como pura y simple y gratuita es importante la teoría de cuándo se entiende aceptada la herencia puesto que si la herencia se ha aceptado estaríamos ante una renuncia traslativa que supone aceptación y posterior donación a los beneficiarios de la renuncia, como veremos en la renuncia traslativa.

La mera presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con la petición de liquidación y el pago del impuesto sucesorio no implican por sí mismas una aceptación tácita de la herencia. En este sentido la **Consulta de la Dirección General de Tributos nº V1498/2010** de 2 de julio de 2010.

### RENUNCIA TRASLATIVA

La renuncia en favor de persona determinada, traslativa, se trata fiscalmente como dos operaciones (cada una de las cuales debe tributar por el impuesto correspondiente): la primera, como adquisición sucesoria del renunciante (ISD); la segunda, como transmisión de éste a favor del beneficiario de su renuncia (ISD o ITP, según sea lucrativa u onerosa). En este sentido Consulta de la Dirección General de Tributos nº V0101-06 de 19 de enero de 2006.

### Supuesto especiales

#### Competencia para liquidar la renuncia

Produciéndose la renuncia y tratándose de bienes inmuebles, según lo establecido 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, que en su artículo 32.2.b, que señala que:**

*2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:*

- a. (...)
- b. *En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.*

*A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*

En consecuencia, será competente la Comunidad Autónoma en la que radique el inmueble. Es importante la distinción puesto que se podría dar el caso que los bienes recibidos por herencia por el heredero hubieran gozado de alguna bonificación establecida por la CCAA competente para liquidación de la herencia, mientras que al producirse la renuncia a favor de persona determinada y proceder la tributación por el Impuesto sobre Donaciones, en el caso de bienes inmuebles será la localización de estos la que determine la normativa aplicable y la posible inexistencia de bonificación.

En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

### Rectificación de la renuncia traslativa

La cuestión planteada estriba en dilucidar la validez o no de las escrituras que rectifican declaraciones de voluntad anteriores.

En este sentido destacamos las siguientes Resoluciones: La Consulta V1440-09 de 18/06/2009 dispone lo siguiente:

*“La hija de la consultante donó a esta una vivienda en el año 2007, pretendiéndose ahora resolver la transmisión efectuada, de forma que se produciría un cambio de posición de las partes, pasando la entonces donataria a ser donante y, consecuentemente, la primitiva donante a ser donataria de la vivienda transmitida.*

*Se trata de una operación sujeta al impuesto, como la anterior, en cuanto “adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito o inter vivos”, (artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), sin que presente especialidad alguna por el hecho de la transmisión anterior”.*

Por otro lado, la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 24 de mayo de 2002, determina que:

*“... perfeccionada la donación produciría sus efectos, entre ellos, la transmisión del dominio de la casa donada a favor del donatario (cfr. 609 Código Civil), y que los otorgantes no pueden después convenir con alcance «erga omnes» que dichos efectos se tengan por no producidos. Mas nada obsta que aquéllos, mediante un nuevo negocio que cumpla todas las exigencias legales para su validez y eficacia (cfr. 1.295, 609 Código Civil), puedan provocar el restablecimiento de la titularidad preexistente, sin perjuicio de las consecuencias jurídicas operadas en la fase intermedia (o, incluso convenir que en el ámbito restringido de las relaciones personales entre ellos, se opere como si la donación no hubiera llegado a existir).*

*Y esto es lo que parece ocurrir en el caso debatido, pues al estipular que el donante «recupera la propiedad», que el donatario «entrega en este acto la cosa», que aquel se obliga al reintegro de gastos realizados por éste, etc., están*

*pretendiendo el restablecimiento de la situación anterior, y en este sentido debe entenderse la expresión «dejan sin efecto», sin que su literalidad sea determinante, en detrimento de la voluntad inequívoca reflejada en el total negocio documentado (cfr. artículo 1281 Código Civil), de la valoración global de sus cláusulas (cfr. 1.285 Código Civil) y de su inteligencia en el sentido más adecuado para que produzca efectos (cfr. 1.284 Código Civil)”.*

La Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 1980: “El imperativo de la seguridad jurídica no veda la posible rectificación de la escritura, pero sí obsta para que se enerven las consecuencias de toda índole que se hubieran podido derivar de la primera sobre la base de la buena fe. De este modo la declaración de voluntad con fines registrales o hipotecarios, incorporada a un documento público no declarado ineficaz, permanece con todos sus efectos –y entre ellos los tributarios– aunque después tal declaración se varíe por otra que, por ello, ha de considerarse no como “sustituyendo” a la primera sino como “sucediendo” a la misma” (T.E.A.C. 17-12-80).

La Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 28 de mayo de 1997.

“La determinación de la tributación o no de una escritura de rectificación exige analizar, por un lado, la causa de dicha rectificación -si se trata o no de un simple error de hecho o de una nueva declaración de voluntad- y por otro la observación acerca de si la primitiva declaración de voluntad escriturada produjo efectos que no puedan ser enervados por la segunda escritura”.

En consecuencia, habrá que entender a los efectos fiscales que procedan, que se trataría de una nueva declaración de voluntad que debe tomarse como sucediendo y no sustituyendo a la primera.

### RENUNCIA REALIZADA UNA VEZ PRESCRITO EL IMPUESTO

Según lo dispuesto en el artículo 28.3 de la Ley del Impuesto de Sucesiones la repudiación o renuncia hecha después de **prescrito** el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como **donación**. En este sentido Consulta de la Dirección General de Tributos V0975-05 de 31 de mayo de 2005.

### Supuesto especiales

La naturaleza de la renuncia, onerosa o gratuita, es indiferente a efectos de la tributación puesto que una vez prescrito el impuesto la tributación será por el Impuesto sobre Donaciones. En este sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 26 de marzo de 2001, en un supuesto en el que el recurrente trata de acreditar que la renuncia realizada después de prescrito el impuesto se realizó con carácter oneroso:

(....)

Se aportó, con el fin de rebatirla, una escritura de certificación de hechos suscrita ante Notario, en la que se certificaba que este último había entregado a su hermana la suma de 20.000 marcos alemanes a cambio de la renuncia de ésta, de lo que debía deducirse que no se estaba en presencia de una donación, ya que existía una causa onerosa, al mediar prestación consistente en precio cierto y recibido.

*La cuestión que se plantea en la presente litis se centra en la procedencia o no de la liquidación impugnada, por el concepto de donación en virtud de la renuncia, en 27 de septiembre de 1994, de la herencia causada por el indicado fallecimiento en 16 de marzo de 1988. Cuestión la anterior que debe resolverse a favor de la tesis de la Administración demandada, pues no nos encontramos ante un error en la calificación de los hechos como sostiene la parte actora, sino que, en virtud de lo dispuesto en el art. 28.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto, de Sucesiones y Donaciones, y art. 58.3 de su Reglamento, estamos en presencia de una determinación legal o en forma de ficción, consistente en repudiación o renuncia a la herencia o un legado, producidas después de haber prescrito el impuesto correspondiente, se reputará, "a efectos fiscales", como donación, y en consecuencia, se liquidará como si dicho hecho imponible se hubiera realmente producido. En definitiva, teniendo en cuenta los términos del art. 28.3 de la Ley, ésta no atiende a la existencia o inexistencia de una donación ni que la misma pueda ser destruida mediante una prueba en contra, legal consistente en atribuir a las renunciaciones realizadas después de haber prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado renunciado los mismos efectos que si se hubiere producido una donación. Procede pues la desestimación del recurso.*

### Por último no debemos olvidar la Incidencia en IRPF y IIVTNU, en su caso.

En primer lugar debemos determinar si la renuncia se ha realizado con carácter de pura simple y gratuita, abdicativa, o si por el contrario ha sido traslativa y siendo traslativa y si tiene carácter oneroso o gratuito.

#### • En el caso de renuncia abdicativa

##### IRPF

La tributación en el IRPF será la dispuesta en el apartado 3 del artículo 33 de la LIRIPF que dispone que se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en el supuesto de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

##### IIVTNU

La tributación en IIVTNU será la dispuesta en el artículo 104 del TRLRHL dispone que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos **por cualquier título** o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Los bienes urbanos que forman parte de la masa hereditaria del causante y que se transmiten mortis causa si son hecho imponible del IIVTNU.

**En las adquisiciones mortis causa, es decir al título lucrativo, el sujeto pasivo según lo dispuesto en el artículo 106 del TRLRHL será el** que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

**El Artículo 108 apartado 4 del TRLRHL dispone** que las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 % de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

- En el caso de renuncia traslativa

**Renuncia con carácter oneroso****IRPF**

De acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

La ganancia patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma establecida en el artículo 49 de la Ley del Impuesto, y tributará al tipo de gravamen del ahorro previsto en los artículos 66 y 76 de la Ley del Impuesto. En caso de que se hubiera generado una pérdida patrimonial se integrará igualmente en la forma establecida en el artículo 49 de la Ley del Impuesto, es decir, compensándose su importe con las ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro obtenidas, en su caso, en el mismo período impositivo, y en caso de no haberse obtenido o el resultado de esta compensación arrojarase un saldo negativo, su importe sólo podrá compensarse con el positivo que se ponga de manifiesto en los cuatro años siguientes.

**IIVTNU**

**Según lo dispuesto en el artículo 104 del TRLRHL**, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Por lo tanto en la renuncia con carácter oneroso que recaiga sobre bienes que reúnan los requisitos establecidos en el artículo citado será hecho imponible del IIVTNU.

**En este caso el sujeto pasivo y según lo dispuesto en el artículo 106 del TRLRHL será el transmitente renunciante.**

**Renuncia con carácter gratuito****IRPF**

**La tributación en el IRPF** de acuerdo con lo previsto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, la transmisión con carácter lucrativo de cualquier bien o derecho generará en el donante (renunciante) una ganancia o pérdida patrimonial por producirse una variación en el valor de su patrimonio que se pone de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición,

Según dispone el artículo 34 de la Ley del Impuesto, el importe de estas ganancias o pérdidas patrimoniales vendrá determinado por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la citada Ley.

Al tratarse de transmisiones a **título lucrativo**, el valor de transmisión será el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del que se podrán deducir los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el transmitente.

El valor de adquisición, que estará formado por el valor real de la adquisición más el coste de las inversiones y mejoras y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, podrá actualizarse exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes de actualización previstos en la Ley de Presupuestos Generales del Estado del año de la transmisión. En el caso de producirse una pérdida patrimonial, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 33 de la Ley 35/2006, según el cual no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos “inter-vivos” o a liberalidades.

**IIVTNU**

Las transmisiones a título gratuito de terrenos de naturaleza urbana están sujetas al IIVTNU según lo dispuesto en el citado artículo 104 del TRLRHL.

El sujeto pasivo según lo dispuesto en el artículo 106 del TRLRHL será el adquirente de los **bienes de naturaleza urbana** beneficiado por la renuncia.

# Fiscalidad Local

88

## Análisis de la Directiva 2011/16/UE: La nueva cooperación fiscal europea

**M<sup>a</sup> Eulalia Hernando Rivera**

*Escala Técnica de Gestión de Organismos Autónomos.  
Master en Dirección Pública.*

### SUMARIO

1. Análisis de la Directiva 2011/16/UE
  - 1.1. Nueva normativa de cooperación
  - 1.2. Destinatarios de la directiva y obligación de transposición
  - 1.3. Justificación de la nueva normativa de cooperación
  - 1.4. Ámbito objetivo, territorial y subjetivo
  - 1.5. Organización
  - 1.6. Formas de actuación
  - 1.7. Intercambio de información previa petición
  - 1.8. Intercambio automático de información
  - 1.10. Presencia en oficinas y participación en investigaciones
  - 1.11. Controles simultáneos
  - 1.12. Notificación administrativa
  - 1.13. Información de retorno
  - 1.14. Intercambio de buenas prácticas y de experiencia
  - 1.15. Utilización de la información
  - 1.16. Limitaciones al intercambio de información
  - 1.17. Interpretación restrictiva de las limitaciones al intercambio
  - 1.18. Extensión de la cooperación más amplia con terceros países
  - 1.19. Intercambio de información con terceros estados
  - 1.20. Otras disposiciones
2. Algunas disposiciones de orden interno relacionadas con la Directiva
  - 2.1. Destinatario de la Directiva y obligación de transposición
  - 2.2. Concepto y naturaleza de asistencia mutua en la LGT española
  - 2.3. Organización nacional en materia de asistencia
  - 2.4. Ámbito objetivo y subjetivo de aplicación de la Directiva
  - 2.5. Efectos de las actuaciones en relación con la prescripción
  - 2.6. Configuración de infracciones tributarias
  - 2.7. Actuaciones administrativas para obtener la información solicitada
  - 2.8. Trascendencia en España del intercambio automático
  - 2.9. Utilización como elemento de prueba de la información obtenida
3. Circunstancias a considerar para una aplicación efectiva de la Directiva y conclusión final
  - 3.1. Circunstancias a considerar para una aplicación efectiva de la Directiva
  - 3.2. Conclusión final

### 1. ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA 2011/16/UE

#### 1.1. NUEVA NORMATIVA DE COOPERACIÓN

Con fecha 11 de marzo de 2011, día de su publicación el Diario Oficial de la Unión<sup>1</sup>, entró en vigor La DIRECTIVA 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 (en adelante Directiva 2011/16/UE) relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE con efectos a partir del 1 de enero de 2013, entendiéndose hechas a esta Directiva las referencias a la Directiva que deroga<sup>2</sup>.

Las Disposiciones de la Directiva regulan un intercambio mínimo obligatorio<sup>3</sup>, es decir, los Estados miembros están obligados a realizar este intercambio pero nada les impide establecer entre sí una cooperación mayor por acuerdos bilaterales o multilaterales.

La Directiva va a suponer cambios notables en la forma de la cooperación administrativa en materia de fiscalidad en la Unión Europea.

#### 1.2. DESTINATARIOS DE LA DIRECTIVA<sup>4</sup> Y OBLIGACIÓN DE TRANSPOSICIÓN<sup>5</sup>

Los destinatarios de la Directiva son los Estados.

1. Artículo 30 de la Directiva 2011/16/UE
2. Artículo 28 de la Directiva 2011/16/UE
3. Apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2011/16/UE
4. Artículo 31 de la Directiva 2011/16/UE
5. Artículo 29 de la Directiva 2011/16/UE

La cooperación que regula la Directiva debe ser responsabilidad del Estado, no de las subdivisiones territoriales o administrativas en que pueda dividirse. Esta idea se refleja en la configuración de la organización al establecerse que en todo caso serán designadas por el Estado sus autoridades competentes<sup>6</sup>.

Los Estados miembros deben realizar la transposición de la Directiva mediante la adopción de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para cumplir la Directiva antes del 1 de enero de 2013, siendo aplicable a partir de la fecha de publicación. Como excepción las necesarias para el cumplimiento del suministro automático de información regulado en dicha Directiva deben realizarse antes del 1 de enero de 2015.

### 1.3. JUSTIFICACIÓN DE LA NUEVA NORMATIVA DE COOPERACIÓN

#### 1.3.1. Justificación general

**a. Eliminación del fraude y la evasión fiscal.** La colaboración administrativa en el ámbito de

la fiscalidad pretende conseguir una más correcta y eficaz aplicación de los sistemas tributarios de los Estados miembros, eliminando la evasión y el fraude fiscal<sup>7</sup>.

**b. Imposibilidad de la gestión tributaria nacional.** Sin la colaboración es imposible la gestión tributaria nacional. Sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional<sup>8</sup>.

**c. Insuficiencia de la normativa en vigor.** La Directiva<sup>9</sup> hace referencia a que la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros<sup>10</sup> ha dejado de ofrecer las medidas adecuadas. Así se ha manifestado también el Comité Económico y Social, haciendo además incapié en la crisis económica actual<sup>11</sup>.

**d. Lucha contra el blanqueo de capitales.** Existe relación entre fraude y evasión fiscal y el blanqueo de capitales. Las medidas contra el blanqueo de capitales en la Unión Europea están vinculadas a la libre circulación de capitales y a la lucha contra la delincuencia financiera organizada. Más recientemente se ha hecho hincapié en la financiación del terrorismo, actividad ligada al blanqueo de capitales<sup>12</sup>.

**e. Ejercicio de los derechos de los obligados tributarios.** CALDERÓN CARRERO<sup>13</sup> hace referencia al reequilibrio de los derechos de los obligados tributarios, los Estados miembros no pueden discriminar a un contribuyente denegándole una “ventaja fiscal” o un “régimen jurídico” invocando la falta de información sobre su situación personal o sus actividades en otro Estado miembro. Esta justificación la tratan MERINO ESPINOSA Y NOCETE CORREA<sup>14</sup>, por la posibilidad de utilizar la información intercambiada al servicio de los obligados

6. Artículo 4 de la Directiva 2011/16/UE.

7. Considerando 1º de la Directiva 2011/16/UE.

8. Considerando 2º de la Directiva 2011/16/UE.

9. Considerando 4º de la Directiva 2011/16/UE.

10. DO L 336 de 27.12.1977, p. 15.

11. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo. DOUE de 23 de diciembre de 2009.

12. ALVAREZ GARCÍA, S. Y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. “Libertad de movimientos y prevención del blanqueo de capitales en la UE”.

13. CALDERÓN CARRERO, J.M. “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre administraciones tributarias”. Crónica Tributaria Nº 99 (2001), pp.25-40.

14. MERINO ESPINOSA, M.P. Y NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”. Crónica Tributaria NÚM. 139/2011, págs. 139-163

tributarios que operan transnacionalmente.

- f. Efectividad de otros valores de la Unión Europea.** El intercambio de información tributaria es instrumento necesario para la efectividad de otros valores en que la Unión Europea se sustenta, tal como han indicado PITA GRANDAL y RODRIGUEZ MARQUEZ<sup>15</sup>. Este instrumento es un bien común de los Estados que les permite profundizar en las reglas de la convivencia<sup>16</sup>. La asistencia mutua se ha convertido, como señala DELGADO PACHECO, «en cuestión clave en el proceso de armonización fiscal ligado a la construcción de la Unión Europea»<sup>17</sup>.

### 1.3.2. Clases de cooperación

Pueden diferenciarse dos tipos básicos de cooperación administrativa en materia tributaria:

1. Cooperación para el cobro o para la recaudación de impuestos ya liquidados. Se limita al cobro de deudas ya liquidadas, es decir, a que se ingrese en el Tesoro lo liquidado a su favor, sin entrar a considerar la legalidad de la liquidación efectuada.
2. Cooperación para la liquidación o exacción de impuestos. Preten-

de de que se produzca una liquidación correcta de impuestos, evitando el fraude y la evasión fiscal.

La información obtenida con esta cooperación puede a su vez utilizarse de dos formas:

- ❖ Para comprobar la liquidación efectuada. Es posterior a las liquidaciones o autoliquidaciones tributarias realizadas por los obligados tributarios, o
- ❖ en fase previa a la liquidación, buscando una liquidación correcta desde su realización.

La Directiva se centra en la cooperación para la liquidación, dejando al margen y manteniendo su vigencia la regulación de la cooperación para el cobro o recaudación de impuestos.

Además, en la función de cooperación previa a la liquidación de los impuestos puede ser muy importante el intercambio automático de información.

## 1.4. ÁMBITO OBJETIVO, TERRITORIAL<sup>18</sup> Y SUBJETIVO

### 1.4.1. Ámbito objetivo

La asistencia debe estar relacionada con la administración y ejecución de las leyes nacionales en relación con los impuestos. Del término admi-

nistración y ejecución se desprende que la colaboración es más amplia que la mera determinación de los impuestos, abarca toda la normativa tributaria (liquidación, obligaciones formales, obligaciones materiales, obligaciones de terceros, comprobaciones, ...)

El intercambio de información se aplica a todos los impuestos percibidos por cualquier entidad pública, debiendo tener en cuenta para su aplicación toda la normativa tributaria.

### 1.4.2. Delimitación negativa del ámbito objetivo<sup>19</sup>

Se excluye del ámbito de aplicación de la Directiva:

- ❖ El impuesto sobre el valor añadido, los aranceles, los impuestos especiales, todos ellos contemplados en otras normativas de la Unión sobre cooperación administrativa.
- ❖ Las cotizaciones obligatorias a la seguridad social.
- ❖ Las tasas.
- ❖ Los derechos de carácter contractual.

### 1.4.3. Ámbito territorial<sup>20</sup>

Las normas de la Directiva se aplican a los impuestos percibidos en el territorio en el que sea de aplicación el Tratado de la Unión Europea<sup>21</sup>.

15. SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. "El intercambio internacional de información tributaria. Perspectivas de una nueva significación de este instrumento". *Crónica Tributaria* Núm. 114/2005 (91-105)

16. PITA GRANDAL, A.M. y RODRIGUEZ MARQUEZ, J. "La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)", *Quincena Fiscal*, Núm. 1, 2003, págs. 40 y 54.

17. DELGADO PACHECO, A. "La asistencia mutua entre Administraciones tributarias", *Revista Impuestos*, 1990, págs. 187.

18. Apartado 1 del artículo 1 y apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE

19. Apartados 2 y 3 del artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE

20. Apartado 4 del artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE

21. Artículo 52 del Tratado de la Unión Europea

22. Apartado 11) del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE

#### 1.4.4. Ámbito subjetivo<sup>22</sup>

La Directiva utiliza para delimitar este ámbito el concepto de “persona”, definiendo por tal:

- ❖ Las personas físicas;
- ❖ Las personas jurídicas;
- ❖ Una asociación de personas a las que se reconozca la facultad de realizar actos jurídicos, que no sea persona jurídica, si lo dispone la legislación vigente;
- ❖ Cualquier otra estructura jurídica, sea cual sea su naturaleza y forma, con independencia de que tenga personalidad jurídica, que posea o administre activos, y que, incluidas las rentas derivadas de ellos, estén sujetos a cualquier impuesto cubiertos por la Directiva.

#### 1.5. ORGANIZACIÓN

La Directiva establece la organización de los Estados a efectos del intercambio de información.

En primer lugar define una serie de términos que utiliza a lo largo de su articulado<sup>23</sup>:

- ❖ «Autoridad competente»: la autoridad designada como tal por el Estado miembro.
- ❖ «Autoridad requirente»: la que formule una solicitud de asistencia.
- ❖ «Autoridad requerida»: la que reciba una solicitud de asistencia.

Posteriormente se establece la organización<sup>24</sup> y las obligaciones de información sobre ella:

1. Los Estados miembros deben comunicar a la Comisión su autoridad competente.
2. La autoridad competente de cada Estado:
  - Designa una oficina central de enlace, informando a la Comisión y a los demás Estados.
  - Podrá designar servicios de enlace y podrá designar funcionarios competentes.

#### 1.6. FORMAS DE ACTUACIÓN

Se establecen en la Directiva las siguientes formas de asistencia mutua:

- ❖ Tres formas de Intercambio de Información
  - Por suministro, consecuencia de obligaciones previamente establecidas.
  - Por captación, consecuencia de una solicitud formal por otro Estado.
  - De forma espontánea, sin solicitud ni obligación previa.
- ❖ Presencia en las oficinas y participación en las investigaciones administrativas.
- ❖ Controles simultáneos.
- ❖ Notificación administrativa.

#### 1.7. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA PETICIÓN

Recogido con carácter general en la Directiva<sup>25</sup> al establecer que los Estados miembros deben intercambiarse información relativa a casos particu-

lares cuando así lo solicite otro Estado miembro y llevar a cabo las investigaciones necesarias para obtenerla.

#### 1.7.1. Concepto<sup>26</sup> y Características<sup>27</sup>

Es el intercambio de información basado en una solicitud efectuada por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido en un caso específico. Por tanto:

- ❖ Hay una solicitud de un Estado miembro a otro, la autoridad requirente pide información.
  - La solicitud debe referirse a un caso específico o concreto.
  - La información debe estar dentro del ámbito objetivo de la Directiva.
- ❖ La autoridad requerida recibe una solicitud de asistencia.
- ❖ La autoridad requerida debe suministrar la información de forma obligatoria.
- ❖ A solicitud expresa de la autoridad requirente, la autoridad requerida comunicará los documentos originales salvo que se oponga a ello la normativa del Estado requerido.
- ❖ La información la puede tener en su poder la autoridad requerida o la tendrá que obtener por investigaciones administrativas realizadas específicamente para poder otorgarla.

#### 1.7.2. Actuaciones administrativas previas

23. Artículo 3 apartado 1) a 6) de la Directiva 2011/16/UE

24. Artículo 4 de la Directiva 2011/16/UE

25. Considerando 9º de la Directiva 2011/16/UE

26. Apartado 8) del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE

27. Artículo 5 de la Directiva 2011/16/UE

La Directiva define el concepto de actuaciones administrativas necesarias para obtener la información solicitada<sup>28</sup> y en relación con la forma de realizarlas<sup>29</sup> debemos tener en cuenta:

- ❖ La requerida realizará cualquier investigación administrativa necesaria para obtenerla.
- ❖ El requirente puede solicitar una investigación concreta. Si el requerido se niega a realizarla debe basarse en que no es necesaria, informando al requirente de los motivos.
- ❖ Para obtener la información o investigar el requerido aplicará los procedimientos internos.

### 1.7.3. Plazos para el suministro y otros plazos<sup>30</sup>

La información debe darse en los siguientes plazos, salvo que la autoridad requirente y la requerida acuerden plazos distintos en casos determinados justificados:

- ❖ La autoridad requerida comunicará la información lo antes posible y, a más tardar, en el plazo de 6 meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud.
- ❖ Si la requerida ya dispone de dicha información el plazo queda limitado a 2 meses.

Se establecen plazos concretos en determinados supuestos, en todos ellos el inicio del cómputo es desde la recepción de la solicitud, así, la requerida:

- ❖ Acusará recibo de la solicitud ante la requirente como máximo en 7 días hábiles.
- ❖ Notificará deficiencias en la solicitud y la necesidad de información adicional en 1 mes.
- ❖ Cuando no pueda responder a la solicitud en plazo como máximo en 3 meses informará a la requirente de los motivos y de la fecha en que considera podrá responder.
- ❖ Cuando no posea la información y no pueda responder a la solicitud o se niegue a hacerlo, informará a la requirente de los motivos de inmediato y como máximo en 1 mes.

### 1.8. INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

Esta forma de cooperar puede ser seguramente la que más eficacia tenga en la práctica y podemos decir que será la “cooperación del futuro”. Con ella la información estará disponible para los Estados Miembros automáticamente.

Es la forma de evitar el fraude fiscal trasladando el control administrativo de la fase de comprobación a la fase de gestión. A una fase incluso previa al cumplimiento de las obligaciones formales. Supondrá en la práctica la eliminación de la oportunidad de poder defraudar, en cuanto que la Administración va a tener un conocimiento previo de

los rendimientos gravados por los impuestos.

Supondrá también la eliminación de futuros costes en la transmisión de la información, porque si se consigue la puesta a disposición de la información automáticamente, se eliminarán todos los costes de obtención de información de forma individualizada mediante requerimientos.

#### 1.8.1. Concepto<sup>31</sup> y plazo de aplicación<sup>32</sup>

Es la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad.

Se trata de información disponible por estar incorporada en los expedientes fiscales del Estado miembro comunicante. Los procedimientos para su obtención son los previstos en la normativa interna de cada Estado. Una parte muy importante de esta información la habrá obtenido a su vez mediante el suministro automático de información dentro de su propio Estado. Se excluye la realización de investigaciones específicas o dirigidas a suministrar dicha información.

La información se referirá a los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. Por tanto, la comunicación de esta información se realizará en 2015 que es cuando se puede conocer.

28. Apartado 7) del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE

29. Artículo 6 de la Directiva 2011/16/UE

30. Apartados 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del artículo 7 de la Directiva 2011/16/UE

31. Apartado 9) del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE

32. Apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE

33. Apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE

### 1.8.2. Ámbito subjetivo<sup>33</sup>

La información facilitada será la relacionada con las personas con domicilio en ese otro Estado.

### 1.8.3. Ámbito objetivo<sup>34</sup>

Se establecen supuestos tasados de intercambio de información. La información será sobre las siguientes categorías específicas de renta y de patrimonio, como deben entenderse según la legislación nacional del Estado miembro que comunique la información:

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

Para poder conseguir la utilidad y el éxito de esta cooperación se deben unificar las normas que conceptúan estas categorías de renta y patrimonio en todos los Estados miembros. Si los conceptos no coinciden la utilidad práctica se verá disminuida.

### 1.8.4. Obligatoriedad con exclusión voluntaria<sup>35</sup>

El intercambio se regula como obligatorio al establecer que cada Estado miembro comunicará, mediante in-

tercambio automático, a otro Estado miembro la información de que disponga.

Ahora bien, se establece la posibilidad de que un Estado se excluya voluntariamente del intercambio, al disponer que un Estado miembro podrá indicar a otro Estado miembro, informando a la comisión que:

- ❖ no desea recibir información acerca de las categorías de renta y de patrimonio, o que
- ❖ no desea recibir información acerca de la renta y el patrimonio que no sea mayor que un determinado umbral.

Parece, al hablar de categorías de renta y de patrimonio que el Estado pueda referirse sólo a alguna categoría de renta o patrimonio y no a toda la posibilidad de suministro automático. Puede argumentarse a favor de esta interpretación que el apartado dos hace referencia a parte de una renta o patrimonio, la que no supere un umbral, con lo que con más razón puede permitirse la exclusión de sólo una categoría.

Se establece expresamente que podrá considerarse que un Estado no desea recibir la información si no informa a la Comisión de ninguna categoría respecto de la cual disponga de información.

Siguiendo a MONTERO DOMÍNGUEZ<sup>36</sup> estas previsiones pueden entenderse como una opción para el Estado miembro, dado el esfuerzo gestor que supone el intercambio automático

y, con carácter sancionador, de forma que si un Estado no colabora no obtendrá información.

### 1.8.5. Información de Estados, evaluación y propuesta de Comisión y actuación del Consejo<sup>37</sup>

Antes del 1 de enero de 2014, los Estados miembros informarán a la Comisión de las categorías enumeradas respecto de las que dispongan de información, y de cualesquier cambio posterior.

Antes del 1 de julio de 2016, los Estados miembros facilitarán anualmente a la Comisión:

- ❖ Estadísticas sobre el volumen de intercambios automáticos e,
- ❖ Información sobre los gastos y ventajas de los intercambios producidos y a los posibles cambios tanto para las administraciones fiscales como para terceros.

Antes del 1 de julio de 2017, la Comisión presentará un informe de evaluación.

Si procede, la Comisión presentará una propuesta al Consejo sobre las categorías de renta y de patrimonio o las condiciones establecidas.

Al estudiar una propuesta de la Comisión, el Consejo evaluará el refuerzo adicional de la eficiencia y funcionamiento del intercambio y elevará sus requisitos con el fin de prever que:

- ❖ Cada Estado comunique mediante intercambio automático a cualquier otro Estado la infor-

34. Apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE

35. Apartado 1 y 3 del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE

36. MONTERO DOMÍNGUEZ, A. Comentarios sobre la DIRECTIVA 2011/16/UE DEL CONSEJO de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Carta Tributaria, 2011

37. Apartado 2, 4 y 5 del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE

mación de los períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2017 relativa al menos a tres de las categorías y

- ❖ La lista de categorías se amplíe para incluir dividendos, ganancias de capital y cánones.

### 1.8.6. Plazo de intercambio de información<sup>38</sup>

La comunicación de la información se efectuará como mínimo una vez al año, y a más tardar 6 meses después del fin del ejercicio presupuestario del Estado durante el que se recabó la información.

Debe tenerse en cuenta que los plazos de intercambio de información deben estar relacionados con el fin de la información, es importante saber para qué va a utilizarse esta información. Si se pretende una verdadera utilidad es necesario que la información esté disponible antes de que se cumplan los plazos de la obligación de declarar, en otro caso sólo puede utilizarse en procedimientos de comprobación.

### 1.8.7. Forma de realizar el intercambio automático<sup>39</sup>

La Comisión adoptará las modalidades prácticas para el intercambio automático de la información. Como veremos, la forma debe ser telemática o informatizada.

### 1.8.8. Intercambio de información más amplia entre Estados miembros<sup>40</sup>

Cuando los Estados convengan intercambiar automáticamente información en relación con determinadas categorías adicionales de renta y de patrimonio en acuerdos bilaterales o multilaterales que celebren con otros Estados miembros, comunicarán dichos acuerdos a la Comisión, que pondrá dichos acuerdos a disposición de todos los demás Estados miembros.

## 1.9. INTERCAMBIO ESPONTÁNEO DE INFORMACIÓN

### 1.9.1. Concepto<sup>41</sup>

Comunicación no sistemática de información a otro Estado en cualquier momento y sin solicitud.

### 1.9.2. Intercambio espontáneo obligatorio<sup>42</sup>

Se configura como supuestos tasados: cada Estado miembro debe comunicar a cualquier otro Estado afectado la información, dentro del ámbito objetivo de la Directiva, en caso de que:

- a. Un Estado tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado miembro;
- b. Un contribuyente obtenga, en un Estado, una reducción o

una exención fiscal que produciría un aumento o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro;

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

La autoridad que disponga de la información obligatoria transmitirá a cualquier otro Estado miembro afectado la información lo antes posible y a más tardar en 1 mes<sup>43</sup>.

### 1.9.3. Intercambio espontáneo potestativo<sup>44</sup>

El fundamento es el concepto de utilidad: los Estados miembros podrán comunicar a los demás Estados la información que conozcan y que pueda ser útil a los demás Estados.

38. Apartado 6 del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE

39. Apartado 7 del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE

40. Apartado 8 del artículo 8 de la Directiva 2011/16/UE

41. Apartado 10) del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE

42. Apartado 1 del artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE

43. Apartado 1 del artículo 10 de la Directiva 2011/16/UE

44. Apartado 2 del artículo 9 de la Directiva 2011/16/UE.

45. Apartado 2 del artículo 10 de la Directiva 2011/16/UE.

#### 1.9.4. Plazos para comunicar la recepción de información<sup>45</sup>

La autoridad que reciba información tanto obligatoria como voluntaria acusará recibo ante la que facilitó la información inmediatamente, y en cualquier caso en 7 días hábiles a partir de la recepción, por medios electrónicos si es posible.

### 1.10. PRESENCIA EN OFICINAS Y PARTICIPACIÓN EN INVESTIGACIONES

Es una actuación ya existente en otros ámbitos aunque la Directiva incrementa las facultades, así lo ha recogido el Comité Económico y Social<sup>46</sup> al reconocer que la presencia de funcionarios de otro Estado miembro ya está prevista en el caso de los impuestos especiales<sup>47</sup> y del IVA<sup>48</sup>, aunque en este caso las competencias son mayores puesto que los funcionarios pueden ejercer las facultades de inspección.

#### 1.10.1. Alcance y requisitos<sup>49</sup>

❖ Presencia de funcionarios de un Estado miembro en las oficinas e investigaciones de la Administración tributaria de otro. Los funcionarios de la autoridad requirente podrán:

- Estar presentes en las oficinas de las autoridades del Estado requerido;
- Estar presentes durante las investigaciones administrativas realizadas en el territorio del requerido.
- ❖ Debe tener como objeto el intercambio de información en el ámbito objetivo de la Directiva.
- ❖ Es necesario un acuerdo entre la autoridad requirente y la requerida.
- ❖ La forma de actuación se establece por la requerida que fijará los límites y las normas en que se desarrollarán las actuaciones.

#### 1.10.2. Actuaciones adicionales cuando consten de modo expreso<sup>50</sup>

Cuando lo permita la legislación del requerido, el acuerdo podrá disponer que los funcionarios del requirente puedan entrevistar a personas y examinar fichas cuando estén presentes en las investigaciones.

Si la persona bajo investigación se niega a respetar las medidas de inspección de los funcionarios del requirente, el requerido considerará que la negativa equivale a una negativa frente a sus funcionarios. Las consecuencias serán las del Estado requerido.

#### 1.10.3. Obtención de copias y obligación de identificación<sup>51</sup>

Cuando la información solicitada figure en documentos a los que tengan acceso los funcionarios del requerido, deberán facilitarse copias a los funcionarios del requirente.

Los funcionarios del Estado miembro requirente personados en otro Estado miembro deberán poder presentar en todo momento un mandato escrito en el que consten su identidad y cargo.

### 1.11. CONTROLES SIMULTÁNEOS

#### 1.11.1. Características<sup>52</sup>

- ❖ Dos o más Estados acuerdan efectuar controles simultáneos de dos o más personas.
- ❖ El control lo realiza cada Estado miembro en su propio territorio.
- ❖ Las personas controladas deben ser de interés común o complementario para los Estados
- ❖ El objeto es intercambiar la información obtenida del control

#### 1.11.2. Procedimiento<sup>53</sup>

**A. Iniciación.** El procedimiento se inicia mediante la propuesta de un Estado miembro que:

- ❖ Determina las personas a proponer que sean objeto de control simultáneo.

46. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo. DOUE de 23 de diciembre de 2009.

47. Reglamento (CE) no 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, art. 11.

48. Reglamento (CE) no 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) no 218/92, art. 11.

49. Apartado 1 del artículo 11 de la Directiva 2011/16/UE.

50. Apartado 2 del artículo 11 de la Directiva 2011/16/UE.

51. Apartado 1 y 3 del artículo 11 de la Directiva 2011/16/UE.

52. Apartado 1 del artículo 12 de la Directiva 2011/16/UE.

53. Apartado 2, 3 y 4 del artículo 12 de la Directiva 2011/16/UE.

- ❖ Notifica motivando a los demás Estados los casos para los que propone controles.
- ❖ Especifica el período durante el cual deberán llevarse a cabo esos controles.

**B. Aceptación del control simultáneo.** Cada Estado afectado decidirá si desea participar. Confirma a la autoridad proponente su aceptación o le comunica su denegación motivada.

**C. Designación de un responsable de supervisar y coordinar el control por cada Estado.**

## 1.12. NOTIFICACIÓN ADMINISTRATIVA

### 1.12.1. Características<sup>54</sup>

- ❖ Se inicia con la petición de notificación de un Estado miembro de los actos y decisiones que emanen de sus autoridades administrativas relativos a la aplicación en su territorio de la legislación en materia de fiscalidad cubierta por la Directiva.
  - Las solicitudes de notificación que realice un Estado miembro deben contener:
    - Objeto del acto o de la decisión que haya que notificar.
    - Nombre y dirección del destinatario y cualquier información para su identificación.
- ❖ Otro Estado miembro procederá a notificar al destinatario.

La forma de notificación es aplicando la normativa para notificar actos similares en el Estado requerido.

- ❖ La autoridad requerida informará sin demora a la requirente de su respuesta y, en particular, de la fecha en la que el acto o decisión ha sido notificado al destinatario.

### 1.12.2. Limitaciones a la solicitud de notificación<sup>55</sup>

La autoridad requirente solo podrá realizar una solicitud de notificación en dos casos:

1. Cuando no haya podido realizar la notificación conforme a su propia normativa.
2. Cuando la notificación pueda engendrar dificultades desproporcionadas.

### 1.12.3. Posibilidad de notificar en otro Estado miembro<sup>56</sup>

La autoridad de un Estado podrá notificar cualquier documento por correo certificado o por vía electrónica directamente a una persona establecida en el territorio de otro Estado miembro.

## 1.13. INFORMACIÓN DE RETORNO<sup>57</sup>

Podemos definirla como la comunicación por el Estado requirente al requerido del resultado obtenido por la información facilitada.

### 1.13.1. Intercambios de información espontáneos y previa petición

La autoridad que facilite información puede solicitar a la autoridad receptora que envíe información de retorno sobre la misma.

Si se solicita, el receptor de la información remitirá la información de retorno al otorgante de la información lo antes posible y, a más tardar, en el plazo de 3 meses a partir de que se conozca el resultado de la utilización de la información.

Tiene como límite la normativa sobre el secreto fiscal y sobre protección de datos del Estado.

### 1.13.2. Intercambios de información automáticos

La información de retorno es obligatoria. Los Estados miembros remitirán a los demás Estados miembros afectados con periodicidad anual información de retorno.

## 1.14. INTERCAMBIO DE BUENAS PRÁCTICAS Y DE EXPERIENCIA<sup>58</sup>

- ❖ **Examen, evaluación, intercambio de experiencias y elaboración de normas.** Los Estados miembros, en colaboración con la Comisión, examinarán y evaluarán la cooperación administrativa derivada de la Directiva y compartirán su experiencia para mejorarla, elaborando, cuando lo estimen oportuno, normas en los ámbitos afectados.

54. Apartado 1, 2 y 3 del artículo 13 de la Directiva 2011/16/UE.

55. Apartado 4 del artículo 13 de la Directiva 2011/16/UE.

56. Apartado 4 del artículo 13 de la Directiva 2011/16/UE.

57. Apartado 1 y 2 del artículo 14 de la Directiva 2011/16/UE.

58. Apartado 1 y 2 del artículo 15 de la Directiva 2011/16/UE.

### ❖ **Directrices para intercambiar buenas prácticas y experiencia.**

Los Estados podrán, conjuntamente con la Comisión, elaborar directrices sobre toda cuestión que se considere necesaria para intercambio de buenas prácticas y de experiencia.

## 1.15. UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

### 1.15.1. Utilización con carácter general<sup>59</sup>

La información transmitida entre los Estados en aplicación de la Directiva podrá usarse para:

- ❖ La administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros relativas a los impuestos en el ámbito de la Directiva. Como ya se ha comentado, el concepto de administración y ejecución de leyes nacionales tributarias es más amplio que el de los procedimientos de liquidación, inspección y recaudación. Abarca toda la normativa tributaria y todo tipo de obligaciones tributarias. Las leyes son todas las tributarias vigentes, tanto las estatales como autonómicas y locales.
- ❖ Evaluar y aplicar otros impuestos y derechos contemplados en el artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010,

sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas<sup>60</sup>, o para evaluar y ejecutar las contribuciones obligatorias en el ámbito de la seguridad social.

- ❖ En relación con procedimientos judiciales que puedan dar lugar a sanciones, incoados como consecuencia del incumplimiento de la legislación fiscal.

### 1.15.2. Utilización para otros fines<sup>61</sup>

La información y los documentos recibidos podrán usarse para otros fines con dos requisitos:

1. Que lo permita la legislación del Estado miembro que recibe la información.
2. Que exista permiso del Estado que comunica la información. El permiso se concederá si la información puede usarse con fines semejantes en este Estado miembro.

Por tanto, es necesario que pueda utilizarse para esos fines en los dos Estados miembros.

### 1.15.3. Utilización por un tercer Estado miembro<sup>62</sup>

1. **Utilización para los fines previstos con carácter general.** Cuando un Estado considere que la información recibida de otro Estado puede ser útil para estos fines a

un tercer Estado miembro, podrá transmitírsela. Debe informar de su intención de compartir la información con el tercer Estado al Estado informante, el cual puede oponerse en el plazo de 10 días hábiles.

2. **Utilización con otros fines.** Se necesita permiso del Estado del que procede la información.

### 1.15.4. Utilización como elementos de prueba<sup>63</sup>

Los organismos del Estado requirente podrán aducir como elementos de prueba la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento, copia autenticada o extracto de estos obtenidos por la autoridad requerida y transmitidos a la requirente.

Estos elementos hacen prueba en iguales condiciones que la información, declaraciones, informes, y cualquier otro documento equivalente transmitido por una autoridad de ese Estado.

### 1.15.5. Límites en la revelación de información y documentación<sup>64</sup>

Cualquier información que se transmita entre los Estados miembros en aplicación de la Directiva estará amparada por el secreto oficial y gozará de la protección que la legislación nacional del Estado receptor otorgue a la información de la misma naturaleza.

59. Apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 2011/16/UE.

60. DO L 84 de 31.3.2010, p. 1.

61. Apartado 2 del artículo 16 de la Directiva 2011/16/UE.

62. Apartado 3 y 4 del artículo 16 de la Directiva 2011/16/UE.

63. Apartado 5 del artículo 16 de la Directiva 2011/16/UE.

64. Apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 2011/16/UE.

65. Artículo 17 de la Directiva 2011/16/UE.

### 1.16. LIMITACIONES AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN<sup>65</sup>

En caso de negativa a suministrar la información por el Estado requerido se establece la obligación de motivar dicha negativa, la autoridad requerida informará a la requirente de los motivos por los que se deniega, cualquiera que sea su causa, ya sea por motivos legales o de hecho. En la Directiva se establecen los motivos por los que puede denegarse la información.

Según el Comité Económico y Social la regulación de la Directiva es similar al Modelo de la OCDE<sup>66</sup>. Podemos hacer la siguiente clasificación de las limitaciones reguladas en la Directiva:

#### 1.16.1. Subsidiariedad

Sólo es aplicable en el suministro previa solicitud. Se exige que la petición por el Estado requirente tenga naturaleza subsidiaria: primero tiene que agotar sus fuentes de información, es decir, que ya no puede hacer más actuaciones conforme a su Ordenamiento interno.

#### 1.16.2. Legislación

Ningún Estado tiene la obligación de realizar investigaciones o comunicar información, si realizar tales actuaciones para los propios fines de dicho Estado infringe su legislación.

#### 1.16.3. Reciprocidad

Un Estado podrá negarse a facilitar información cuando, por motivos legales, el requirente no pueda facilitar información similar. La negativa se fundamenta en la reciprocidad pero basada en un impedimento legal, no puede basarse en imposibilidad de hecho, sino de derecho.

#### 1.16.4. Secreto o interés público

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

#### 1.16.5. Periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2011<sup>67</sup>

Cualquier Estado puede negar el suministro cuando la información se refiera a periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2011, siempre que para obtenerla hubiese necesitado realizar investigaciones que no hubiera podido realizar para sus fines propios porque no lo permite su ordenamiento interno<sup>68</sup> (la transmisión de esta información podría haber sido denegada si se hubiera solicitado antes del 11 de marzo de 2011). Debemos destacar que no establece una obligación sino una potestad del Estado requerido, si el Estado quiere suministrar la información puede hacerlo.

### 1.17. INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA DE LAS LIMITACIONES AL INTERCAMBIO<sup>69</sup>

La interpretación de las limitaciones al intercambio de información debe realizarse de forma restrictiva<sup>70</sup>, debiendo tener en cuenta los siguientes criterios:

#### 1.17.1. Interés nacional

Cuando un Estado solicite información el requerido aplicará para obtenerla las medidas nacionales previstas, aunque no precise de esa información para sus propios fines fiscales.

Las limitaciones no autorizan a un Estado a negarse a facilitar información por el hecho de que ésta no reviste interés nacional. No puede argumentarse, justificarse o motivarse la negativa a suministrar información en que la información solicitada no reviste interés para el Estado requerido en relación con la aplicación de sus propias leyes nacionales tributarias. Aunque la información no sea relevante y no sea necesaria su obtención para la gestión de sus propios impuestos, el Estado requerido tiene la obligación de obtener y remitir la información solicitada.

#### 1.17.2. Secreto bancario, intermediación o participación en el capital

No podrá interpretarse que las limitaciones autorizan a un Estado a

66. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo. DOUE de 23 de diciembre de 2009. Model Convention with respect to taxes on income and capital, arts. 26 y 16; OECD, 17 de julio 2008.

67. Artículo 18 de la Directiva 2011/16/UE.

68. Artículo 8.1 de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguro.

69. Artículo 18 de la Directiva 2011/16/UE

70. Considerando 18 y 19 de la Directiva 2011/16/UE

negarse a facilitar información por el hecho de que esa información:

- ❖ Obre en poder de un banco u otra entidad financiera,
- ❖ Obre en poder de un representante o un intermediario o agente fiduciario,
- ❖ Esté relacionada con la participación en el capital de una persona.

Lo más significativo es que no permite invocar el secreto bancario para denegar información. Ahora bien, siguiendo la regulación general de la Directiva, debe respetarse el procedimiento establecido en el ordenamiento interno de cada Estado para la obtención de información.

### 1.18. EXTENSIÓN DE LA COOPERACIÓN MÁS AMPLIA CON TERCEROS PAÍSES<sup>71</sup>

Cuando un Estado miembro ofrezca a un tercer país una cooperación más amplia que la prevista en la Directiva, no podrá negarse a ofrecer esa cooperación a otro Estado miembro que desee participar en dicha cooperación mutua más amplia con el primer Estado.

### 1.19. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON TERCEROS ESTADOS<sup>72</sup>

**Información recibida de un tercer Estado (no miembro de la UE).** En la medida en que esté autorizado por un acuerdo suscrito con un tercer país, el Estado miembro que reciba de ese tercer

país información relacionada con la administración y aplicación del Derecho interno de dicho Estado miembro relativo a los impuestos a que se refiere la Directiva, podrá facilitarla a los Estados miembros a los que pueda resultar de utilidad y a cualquier requirente.

**Información otorgada a un tercer Estado.** Los Estados miembros podrán facilitar a un tercer país la información obtenida con arreglo a la Directiva, si se reúnen los siguientes requisitos:

- a. El Estado miembro que originó la información debe acceder a esa comunicación;
- b. El tercer país debe comprometerse a prestar la cooperación que se solicite para reunir pruebas sobre la irregularidad o ilegalidad de operaciones que parezcan infringir o eludir la legislación tributaria.

## 1.20. OTRAS DISPOSICIONES

### 1.20.1. Forma de la cooperación<sup>73</sup>

#### FORMULARIOS NORMALIZADOS

1. Las solicitudes de información y de investigaciones y sus respuestas, acuses de recibo, solicitudes de información general adicional, y declaraciones de incapacidad o denegación, cuando sea posible se transmitirán mediante un formulario normalizado adoptado por la Comisión.

Estos formularios podrán ir acompañados de informes, declaraciones o cualquier otro documento e incluirán al menos la siguiente información que proporcionará el requirente:

- a. La identidad de la persona sometida a examen o investigación;
- b. El objetivo fiscal para el que se pide la información.

La requirente podrá proporcionar el nombre y dirección de toda persona que considere posea la información y todo elemento que facilite la recogida de información por la requerida.

2. En envío espontáneo de información, solicitudes de notificación e información de retorno se utilizarán los formularios normalizados adoptados por la Comisión.

#### FORMATOS ELECTRÓNICOS

Los intercambios automáticos de información se realizarán utilizando un formato electrónico normalizado destinado a ese cometido y basado en el que se encuentra vigente por el artículo 9 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses<sup>74</sup>, adoptado por la Comisión.

### 1.20.2. Disposiciones prácticas

Se establecen disposiciones prácticas que han recibido apoyo del Consejo Económico y social<sup>75</sup>.

71. Artículo 19 de la Directiva 2011/16/UE

72. Artículo 24 de la Directiva 2011/16/UE

73. Artículo 20 de la Directiva 2011/16/UE.

74. DO L 157 de 26.6.2003, p.38.

75. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo. DOUE de 23 de diciembre de 2009.

**Comunicación por medios electrónicos**<sup>76</sup>. La información se facilitará en la medida de lo posible por medios electrónicos utilizando la red CCN.

**Lenguaje de las solicitudes.** Las solicitudes de cooperación podrán formularse en cualquier lengua acordada entre requirente y requerido. Irán acompañadas de traducción en la lengua oficial, o una de las lenguas oficiales del requerido, en casos especiales en que el requerido motive su solicitud de traducción.

### 1.20.3. Obligaciones de Estados y Comisión, evaluación y relación Comisión-Estados<sup>79</sup>

**Obligaciones de los Estados miembros.** Adoptarán todas las medidas necesarias a fin de:

- ❖ Garantizar una coordinación interna eficaz en el marco de la organización interna;
- ❖ Instaurar una cooperación directa con las autoridades de los demás Estados;
- ❖ Garantizar el buen funcionamiento de las normas de cooperación de la Directiva

**Obligaciones de la Comisión.** Comunicará a cada Estado toda la información general que reciba y que pueda facilitar relacionada con la implementación y aplicación de la Directiva.

**Se prevé un mecanismo de evaluación continua del funcionamiento de la cooperación.** En especial se establece una evaluación anual en el intercambio automático. En concreto:

1. Los Estados y la Comisión examinarán y evaluarán la cooperación administrativa.
2. Los Estados comunicarán a la Comisión toda información necesaria para evaluar la eficacia de la cooperación en relación con la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.
3. Los Estados presentarán a la Comisión una evaluación anual sobre la eficacia del intercambio automático de información, y sobre los resultados prácticos obtenidos.
4. La Comisión elaborará una lista de datos estadísticos que los Estados deberán facilitar para evaluar la Directiva.
5. La Comisión mantendrá la confidencialidad de la información que se le comunique.
6. La información comunicada a la Comisión por un Estado y todo informe o documento de aquella que la utilice podrá ser remitida a otros Estados quedando amparada por el secreto oficial.

Los informes y los documentos de la Comisión podrán ser

utilizados por los Estados miembros solo a efectos de análisis. No podrán ni publicarse ni ponerse a disposición de otras personas u organismos sin la conformidad expresa de la Comisión.

### 1.20.4. Protección de datos<sup>80</sup>

La exposición de motivos<sup>81</sup> establece que todos los intercambios de información a que se refiere la Directiva están sometidos a las disposiciones de la Directiva 95/46/CE<sup>82</sup> y del Reglamento (CE) n° 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2000, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos<sup>83</sup>.

### 1.20.5. Procedimiento de comité y elaboración de informes<sup>84</sup>

La Comisión estará asistida por un comité, denominado “Comité de Cooperación Administrativa en materia Tributaria”. Este procedimiento se conoce como “comitología”.

Se aplican los artículos 5 y 7 de la Decisión del Consejo 1999/468/CE<sup>85</sup> que establece los procedimientos a través de los que la Comisión ejecuta los actos del Consejo. En la Directiva el procedimiento a seguir es el de reglamentación, regulado

76. Apartados 1, 2 y 3 del artículo 21 de la Directiva 2011/16/UE.

77. Artículo 3 apartado 12) y 13) de la Directiva 2011/16/UE.

78. Apartado 4 del artículo 21 de la Directiva 2011/16/UE.

79. Artículo 22 y 23 de la Directiva 2011/16/UE.

80. Artículo 25 de la Directiva 2011/16/UE.

81. Apartado 27 de la Exposición de motivos de la Directiva 2011/16/UE.

82. DO L 281 de 23.11.1995, p. 31.

83. DO L 8 de 12.1.2001, p. 1.

84. Artículo 26 y 27 de la Directiva 2011/16/UE.

en el artículo 5 de la Decisión. El plazo para que el Consejo se pronuncie sobre la propuesta de ejecución que le presente la Comisión son tres meses.

Cada cinco años a partir del 1 de enero de 2013, la Comisión debe presentar un informe al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la aplicación de la Directiva.

## 2. ALGUNAS DISPOSICIONES DE ORDEN INTERNO RELACIONADAS CON LA DIRECTIVA

### 2.1. DESTINATARIO DE LA DIRECTIVA Y OBLIGACIÓN DE TRANSPOSICIÓN

Como hemos visto, los destinatarios de la Directiva son los Estados. La cooperación debe ser responsabilidad del Estado, no de las subdivisiones territoriales o administrativas en que pueda dividirse. Deben ser designadas por el Estado sus autoridades competentes.

En España, 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 adelante RD-Ley 20/2011) ha supuesto la transposición parcial de la Directiva al modificar la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), para recoger, según se dispone en su propio artículo 1, los principios y las normas jurídicas generales que

regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros.

La transposición de la Directiva se ha producido también con el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, que entrará en vigor el 1 de enero de 2013.

### 2.2. CONCEPTO Y NATURALEZA DE ASISTENCIA MUTUA EN LA LGT ESPAÑOLA<sup>86</sup>

La LGT define el objeto de las actuaciones de asistencia mutua<sup>87</sup> estableciendo que pueda ser para el intercambio de información, para la recaudación de créditos o para otros fines.

En la definición de asistencia mutua incluye las acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre Estados miembros.

La asistencia mutua participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3º de la Constitución. Esta configuración supone la atribución de la competencia en exclusiva al Estado, sin que la tengan las comunidades autónomas.

En relación con esta consideración se ha modificado la LGT<sup>88</sup> estableciendo la competencia en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua a la Agencia Estatal

de Administración Tributaria (en adelante AEAT).

Por otra parte establece que las actividades administrativas incluidas en la aplicación de los tributos abarcan también las realizadas en el marco de la asistencia mutua<sup>89</sup>.

Por tanto, la estructura administrativa interna para el ejercicio de la aplicación de los tributos en el marco de la asistencia mutua será siempre estatal y corresponde su determinación a la Administración tributaria estatal, debiéndose encuadrar dentro de la AEAT.

Además, todas las normas tanto materiales como formales establecidas para la aplicación de los tributos serán aplicables a la asistencia mutua. Son aplicables los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, así como las normas previstas para las actuaciones de los obligados tributarios.

### 2.3. ORGANIZACIÓN NACIONAL EN MATERIA DE ASISTENCIA

En relación con la estructura organizativa del Estado español es necesario definir las relaciones entre el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales. Como hemos comentado, el órgano competente es la AEAT, debiendo establecerse las relaciones de la AEAT con las comunidades autónomas y entidades locales cuando la asistencia esté relacionada con impuestos autonómicos o locales.

85. Decisión del Consejo 1999/468/CE, de 28 de junio de 1999.

86. Apartado 2 del artículo 1 de la LGT tras modificación por el RD-ley 20/2011.

87. Apartado 1 del artículo 177 bis de la LGT tras modificación por el RD-ley 20/2011.

88. Apartado 3 del artículo 5 de la LGT tras modificación por el RD-ley 20/2011.

89. Artículo 83 de la LGT tras modificación por el RD-ley 20/2011.

## 2.4. ÁMBITO OBJETIVO Y SUBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA

### 2.4.1. Ámbito objetivo

La asistencia debe estar relacionada con la administración y ejecución de las leyes nacionales en relación con los impuestos, de estos términos se desprende que la colaboración es más amplia que la mera determinación de impuestos, abarca toda la normativa tributaria (liquidación, obligaciones formales y materiales, obligaciones de terceros, comprobaciones, ...)

El intercambio de información se aplica a todos los impuestos percibidos por cualquier entidad pública. En el caso de España se aplica a todos los impuestos estatales, de las comunidades autónomas, tanto de régimen común como foral, así como de las entidades locales. En esta materia debemos tener en cuenta que a nivel constitucional<sup>90</sup> se establece que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley, añadiendo, en lo que se denomina potestad tributaria derivada, que las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes. A nivel legal la LGT<sup>91</sup> diferencia claramente estas potestades.

Por tanto, la asistencia mutua se aplica a todos los impuestos vigentes en España debiendo tener en cuenta toda la normativa tributaria, tanto estatal como autonómica y local.

Por otra parte, la LGT<sup>92</sup> clasifica los tributos en tasas, contribuciones especiales e impuestos. El concepto utilizado por la Directiva no es el mismo que el utilizado por el legislador español, ya que la Directiva excluye las cotizaciones a la seguridad social o los derechos de carácter contractual que sería el concepto más cercano a precios públicos, que no entrarían dentro del concepto de tributo de la LGT. A efectos prácticos en España la cooperación quedaría limitada a los impuestos, tanto estatales como autonómicos y locales, excepto IVA, aranceles e Impuestos Especiales, con la única duda de las contribuciones especiales, que no son impuesto pero sí tributo. En principio podrían quedar dentro de la asistencia mutua por la amplitud con que esta se regula en la Directiva.

### 2.4.2. Ámbito subjetivo

A nivel nacional, el concepto de obligado tributario en la LGT<sup>93</sup> incluye las entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición siempre que lo disponga la ley y aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tribu-

tarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

Por otra parte, se ha establecido expresamente en la LGT<sup>94</sup> que la relación jurídica-tributaria puede estar constituida por obligaciones tributarias derivadas de la normativa sobre asistencia mutua. Al configurarse como obligación, en el caso de incumplimiento, podrá dar lugar a infracción tributaria y podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la LGT.

## 2.5. EFECTOS DE LAS ACTUACIONES EN RELACIÓN CON LA PRESCRIPCIÓN

La LGT<sup>95</sup> equipara a efectos de interrupción de la prescripción los actos realizados en el interior del territorio español y los realizados en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aunque no se regulen como actos con efectos interruptivos de la prescripción en ese Estado.

## 2.6. CONFIGURACIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Son sujetos infractores los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua<sup>96</sup>.

La infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria<sup>97</sup> se aplica cuando se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la

90. Artículo 133 de la Constitución.

91. Artículo 4 de la LGT.

92. Artículo 2 de la LGT.

93. Artículo 35 de la LGT.

94. Artículo 17 y 29 bis de la LGT tras modificación por el RD-ley 20/2011.

95. Artículo 68 apartado 5 de la LGT tras modificación por el RD-ley 20/2011.

96. Artículo 181 de la LGT tras modificación por el RD-ley 20/2011.

97. Artículo 203 de la LGT tras modificación por el RD-ley 20/2011.

98. FALCÓN Y TELLA, R. "El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, y la técnica jurídica". Quincena Fiscal Aranzadi, SA, núm. 3/2012. Pamplona. 2012.

asistencia mutua. Siguiendo a FALCÓN Y TELLA<sup>98</sup> parece excluir su aplicación las actuaciones en otros Estados de funcionarios españoles, pues la infracción se realiza en el extranjero y debería sancionarse en el país de que se trate.

## 2.7. ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS PARA OBTENER LA INFORMACIÓN SOLICITADA<sup>99</sup>

Para obtener la información o investigar el Estado requerido aplicará los procedimientos internos. En el caso de España serían los procedimientos de comprobación o investigación regulados en la LGT y normativa de desarrollo (verificación de datos, comprobación limitada, inspección, requerimientos de información individualizados, captación de información, entrada en fincas, etc.). En la aplicación de estos procedimientos internos se aplica la normativa interna, en especial los derechos y garantías de los obligados tributarios, así como los límites. Es decir, cuando al Estado español otro Estado le solicite información, debe obtenerla cumpliendo el procedimiento establecido por nuestro ordenamiento interno.

Las obligaciones de información se establecen en el artículo 93 LGT, y deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos reglamentariamente determinados, lo que se denomina información por suministro, o mediante requerimiento individuali-

zado de la Administración tributaria, la denominada información por captación. Los requerimientos individualizados de obtención de información están regulados en el RAT<sup>100</sup>.

Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse así:

- ❖ Mediante requerimientos para que los datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean aportados a la Administración tributaria. Se concederá un plazo no inferior a 10 días<sup>101</sup> a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento para aportar la información. En requerimientos a entidades bancarias o crediticias 15 días<sup>102</sup>.
- ❖ Mediante personación en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos. La obtención de datos mediante personación de la Administración tributaria se limita a los órganos de inspección y recaudación, y se limita objetivamente<sup>103</sup>.

En relación con los límites de los requerimientos de información, según doctrina sentada en el ámbito interno, trasladada con las adaptaciones necesarias al ámbito comunitario, los requerimientos de información deben respetar ciertos límites, como la trascendencia tributaria, la obligación de secreto, la proporcionalidad o la carga material

para el requerido. MERINO ESPINOSA Y NOCETE CORREA<sup>104</sup> destacan la ausencia de un catálogo de derechos del contribuyente en el procedimiento de intercambio de información, siendo conveniente su elaboración.

## 2.8. TRASCENDENCIA EN ESPAÑA INTERCAMBIO AUTOMÁTICO

En el caso de España el intercambio de información a nivel interno, la denominada información por suministro o automática, ha producido unos resultados muy importantes en la eliminación del fraude y en la disminución, llegando incluso a la eliminación, de la denominada “carga fiscal indirecta” para los contribuyentes, que es la derivada del cumplimiento de las normas tributarias (costes dinerarios o costes de oportunidad por el tiempo necesario para realizar declaraciones, costes de información, ...). Así, por ejemplo, el éxito del control de la AEAT en relación con el IRPF se ha debido a la cooperación tanto interadministrativa (como puede ser la Dirección General de Catastro en relación con la titularidad y participación en los bienes inmuebles) como de particulares (como la declaración anual de operaciones con terceros) derivada de obligaciones formales previamente establecidas. Así, un vez que la Administración dispone de los datos necesarios para determinar el rendimiento, ha podido poner a disposición de los obligados tributarios servicios muy interesantes y que han

99. En materia de requerimientos de información se ha seguido el Libro “TODO REGISTRADORES” de la editorial CISS, 2011, coordinado por COLOMER FERRANDIZ, C., con un tratamiento muy amplio de este ámbito.

100. Artículos 30.3 y 4 y 55 del RAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

101. Párrafo 1º del apartado 2 del artículo 55 del RAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

102. Artículo 57 del RAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

103. Apartado 2 párrafo 2º del artículo 55 del RAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

104. MERINO ESPINOSA, M.P. Y NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”. *Crónica Tributaria* NÚM. 139/2011, pag. 139-163.

supuesto una revolución en relación con las obligaciones formales, como el borrador de declaración, la confección telefónica de declaraciones y sobre todo la configuración de los no obligados a declarar puesto que ha podido realizarse el ingreso del impuesto en el tesoro a través de las retenciones, eliminando la obligación de presentar la declaración.

Además del éxito en la gestión del IRPE, la obtención de datos de forma automática ha sido trascendental en el control de otros impuestos como el IVA o el Impuesto sobre Sociedades.

En España sería muy interesante que la información de otros Estados fuera facilitada antes de las campañas del IRPE, a efectos, de que los borradores pudieran contener toda la renta del ejercicio, incluida la obtenida en otro país de la Unión, o a efectos de la ampliación del ámbito de no declarantes. En cualquier caso si se tiene en el plazo de presentar la declaración el contribuyente podrá consultarla en sus datos fiscales.

Todos estos avances pueden llevarse al ámbito comunitario con la implantación del intercambio automático de información generalizado.

### 2.9. UTILIZACIÓN COMO ELEMENTO DE PRUEBA DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA

La LGT<sup>105</sup> establece que las pruebas e informaciones suministradas por otros Estados en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda, al procedimiento que corresponda. Previamente determina que en los procedimientos tributarios se aplican las normas que sobre medios y valoración de prueba

se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

## 3. CIRCUNSTANCIAS A CONSIDERAR PARA UNA APLICACIÓN EFECTIVA DE LA DIRECTIVA Y CONCLUSIÓN FINAL

### 3.1. CIRCUNSTANCIAS A CONSIDERAR PARA UNA APLICACIÓN EFECTIVA DE LA DIRECTIVA

Debe tenerse en cuenta que para la efectividad de su implantación es necesario tener en cuenta algunas circunstancias que van a condicionarla. Centrándonos en los problemas que pueden surgir y deben ser considerados a la hora de establecer una cooperación mayor entre los Estados miembros cabe hacer referencia, resumidamente, a los siguientes:

❖ Problemas relacionados con la falta de armonización fiscal material. Derivados de la existencia de fiscalidad diferente en cada uno de los Estados y de una distinta configuración de los elementos de los tributos. Esta es una de las recomendaciones del Comité Económico y Social<sup>106</sup>.

En este sentido, para poder conseguir la utilidad y el éxito del intercambio automático de información se deben unificar las normas que conceptúan las categorías de renta y patrimonio que deben ser objeto de intercambio en todos los Estados miembros. Si los conceptos no coinciden la

utilidad práctica se verá disminuida.

❖ Problemas relacionados con la falta de armonización fiscal formal. Podemos diferenciar:

- Problemas derivados de las diferencias en las legislaciones de los Estados en materia de obligaciones de información tributaria. Debe armonizarse los datos a aportar en los suministros de información interna, en especial en la información automática.

- Problemas derivados de las diferencias en las legislaciones de los Estados en las normas de gestión de impuestos y de obligaciones formales. Existen procedimientos distintos en requisitos, formalidades y plazo de realización de las actuaciones.

❖ Delimitación del ámbito objetivo. Debe incluirse en el ámbito de la Directiva todas las formas que puedan adoptar los diversos medios de obtención de recursos tributarios por las autoridades públicas en todos los Estados.

❖ Delimitación del ámbito subjetivo. Debe garantizar cobertura de todas las personas naturales y jurídicas dentro de la Unión. Existe un especial problema en relación con los entes sin personalidad jurídica.

❖ Debe existir una organización clara en cada Estado miembro para saber quien asume las competencias tanto para solicitar información como para suministrarla.

❖ Debe considerarse la estructura de cada Estado miembro. De forma

105. Apartado 2 del artículo 106 LGT tras modificación por el RD-ley 20/2011.

106. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo. DOUE de 23 de diciembre de 2009.

que en Estados descentralizados pueda abarcar todos los tributos de los diversos entes públicos. Debe establecerse una organización interna de comunicación entre los entes descentralizados y el Estado, responsable de esta cooperación.

- ❖ Deben determinarse con claridad los límites a la obligación de facilitar información por el Estado requerido, límites que traen causa en principios de derecho tributario internacional o en la normativa interna. También deben establecerse los límites temporales y cuantitativos.
- ❖ Dentro de los límites a la obligación de facilitar información debe tenerse en cuenta el ámbito financiero, es especial la aplicación o no del secreto bancario y la existencia de procedimientos diferenciados entre los Estados miembros en el suministro de información por entidades bancarias y crediticias.
- ❖ Deben establecerse también los derechos de los obligados tributarios o los límites en los requerimientos de información tributaria en relación con los obligados.
- ❖ Debe definirse el procedimiento administrativo que debe seguir el Estado requerido para realizar las actuaciones solicitadas, debe aplicarse el procedimiento interno pero con las adaptaciones necesarias.
- ❖ Es necesario determinar armonizadamente los efectos de las actuaciones realizadas por el Estado requerido, en concreto en relación con la prescripción en el Estado requirente.
- ❖ Deben definirse también limitaciones armonizadas en relación

con la utilización de la información obtenida.

- ❖ Deben armonizarse las normas sobre domicilio tributario de forma que cada persona pueda estar vinculada a un solo Estado miembro.

En concreto, para una correcta aplicación del intercambio automático de información, es necesario unificar en todos los Estados miembros la normativa relativa a la determinación del domicilio tributario para que no existan supuestos de varios domicilios o una persona pueda quedar sin él.

- ❖ Sería necesario un Número de Identificación único por “persona” aplicable en todos los Estados. Si no se crea un número de identificación comunitario que, aun existiendo distintos números de identificación en cada Estado o distintas identificaciones, puedan reconducirse todos a una misma persona. Es la única forma de que todas las rentas de una persona puedan atribuirse a la misma. Esta consideración puede ser uno de los temas más importantes para el éxito de la asistencia mutua, porque es la mejor forma de configurar la asistencia automática o por suministro, la que puede dar lugar a mejores resultados prácticos y mayor eficiencia de la cooperación.
- ❖ Sería necesario la identificación única de inmuebles reconocible en todos los Estados. En el caso de España a nivel interno se ha conseguido con el establecimiento de la referencia catastral única.
- ❖ Deben establecerse los mecanismos de formalización de

las solicitudes de asistencia y de los cauces de comunicación entre Estados.

En relación con el suministro automático, quizá la forma práctica pueda ser la existencia de una base de datos común a nivel comunitario en la que todos los Estados miembros vuelquen la información de residentes en otros Estados miembros y se reviertan estos datos a cada Estado miembro en función del domicilio de cada persona titular de estos datos, sin perjuicio de que pueda ser interesante la posibilidad de que los Estados puedan acceder a otros datos en supuestos concretos de comprobaciones (participaciones en entidades, operaciones realizadas con sujetos no residentes, ...).

- ❖ Por último, es clave en el éxito de una cooperación efectiva la utilización de vías informáticas para el suministro de información.

### 3.2. CONCLUSIÓN FINAL

La conclusión general debe ser el gran acierto en la ampliación de la cooperación administrativa, tanto a nivel de la Unión Europea como de cada uno de los Estados miembros, cooperación necesaria para eliminar el fraude y la evasión fiscal.

Cabe destacar la implementación de esta cooperación en una fase previa a la recaudación e incluso inspección tributaria, al establecer el suministro automático de información. Mecanismo que puede dar un juego muy importante en la aplicación de los sistemas tributarios de los Estados miembros.

## 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*

**Belén 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 Autónomas  
y con las Entidades Locales*

**Emilio Pujalte Méndez-Leitez**

*Presidente 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 Brocal**

*Director General de Tributos de la Región  
de Murcia*

**Idoia Nieves Nuim**

*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 Administración Tributaria de Madrid*

**Ramón Sabater Sánchez**

*Director del Centro de Estudios Fiscales y  
Financieros de la Universidad de Murcia*

**Carlos Colomer Ferrándiz**

*Director del Departamento Fiscal del Colegio  
de Registradores*



