

OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

ABRIL / JUNIO 2013

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales	▶ 4
Sentencias y Consultas DGT	▶ 30
Resoluciones TEAC	▶ 64
Consultas OL	▶ 70
Cuestiones Prácticas	▶ 76
Fiscalidad Local	▶ 80

DIRECTOR:

Vicente Carbonell Serrano

Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras

COORDINADOR:

Carlos Colomer Ferrándiz

Director del Departamento Fiscal

EQUIPO DE REDACCIÓN

Javier Irazo Molinero

Inspector de Tributos

Loyola Sanchiz Garés

Inspectora de Tributos

Pedro Irigoyen Barja

Inspector de Tributos

CONSEJO DE REDACCIÓN

Luis Fernández del Pozo

Director del Servicio
de Estudios Registrales

Antonio J. Vilches Trassierra

Director del Servicio
de Sistemas de Información

Belén Madrazo Meléndez

Directora del Servicio de Consumidores
y Usuarios y de Medio Ambiente

Luis Alfredo Suárez Arias

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Cataluña

María de los Reyes Muñiz Grijalva

Coordinadora Territorial
de OO.LL. de Andalucía Occidental

Cristina Martínez Ruiz

Coordinadora Autonómica de OO.LL.
de la Comunidad Valenciana

Cesar Alfonso Frías Román

Coordinador Territorial
de OO.LL. de Andalucía Oriental

Luis José Moreno Camacho

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Extremadura

M^a del Carmen Lerma Rodrigo

Coordinadora Autonómica
de OO.LL. de Aragón

Cristina Rollán Salgado

Coordinadora Autonómica
de OO.LL. de Galicia

Ana María Fernández Álvarez

Coordinadora Autonómica
de OO.LL. de Asturias

Fernando Carabaña Aguado

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de La Rioja

Alicia Echevarría Pérez

Coordinadora Autonómica
de OO.LL. de Baleares

María Isabel Precioso de Murga

Coordinadora Autonómica
de OO.LL. de Madrid

Diego Hermoso Mesa

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

Eduardo Cotillas Sánchez

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Murcia

Carlos Alfonso Tocino Flores

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

Antonio Luis Álvarez García

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Navarra

David Suberviola Díaz

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Cantabria

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

Coordinador Autonómico
de OO.LL. del País Vasco

Andrés Juez Pérez

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Castilla La Mancha

José Menéndez Hernández

Registrador de la Propiedad (Jubilado)

José Miguel Tabares Cuadrado

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Castilla y León

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 DISCRIMINACIÓN ENTRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE RESIDENTES Y NO RESIDENTES.....[4]
José Manuel Tejerizo López. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)
- SOCIOS Y ADMINISTRADORES RESPONSABLES Y SUCESORES DE LAS DEUDAS SOCIALES.....[10]
Javier Bas Soria. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado

SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Ejercicio anticipado de opción de compra[30]
- Transmisión de maquinaria por particulares a empresarios[30]
- Transmisión de un crédito hipotecario realizada por quien no ostenta la condición de empresario o profesional[31]
- Base imponible en un contrato de cesión de derechos o "pase"[31]
- Individualidad en las adjudicaciones de una comunidad de bienes[32]
- Adjudicación por un comunero de su cuota de participación en dicha comunidad a otros dos comuneros[32]
- Transmisión de cuotas de participación en una comunidad de bienes[33]
- Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.....[33]
- Adquisición por una sociedad del 50% de las participaciones sociales de una entidad cuyo activo está compuesto por inmuebles situados en territorio español.....[34]
- Primera transmisión de vivienda de protección oficial[34]
- Cooperativas de viviendas[34]
- Dación en pago de deuda con cargo a un bien inmueble común tras la liquidación de la sociedad legal de gananciales.....[35]
- Elevación a documento público de un documento privado de compraventa de vivienda[35]
- Transmisión mediante documento privado[36]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Operación de reestructuración que cumple los requisitos para poder ser considerada como una escisión parcial financiera[37]
- Fusión por absorción[37]
- Consideración de una escisión total como operación de reestructuración[37]
- Obtención por parte de la sociedad B del control de la sociedad A adquiriendo el 100% de sus valores en el mercado secundario[38]
- Aportación de acciones[38]
- Operación de reestructuración por el concepto de canje de valores[39]
- Rama de actividad: Aportación de inmuebles arrendados[39]
- Ampliación de capital aportando bienes inmuebles hipotecados[39]
- Liquidación y disolución de la sociedad en cuyo activo se incluye la propiedad de una finca rústica[40]
- Tributación de comunidades autopromotoras por operaciones societarias[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

- Constitución de una comunidad de bienes para la realización de una actividad empresarial [40]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Base imponible en una hipoteca sujeta a condición suspensiva [41]
- Escritura de rectificación de responsabilidad hipotecaria [42]
- Base imponible [42]
- Obra nueva y división horizontal [43]
- Necesidad de inscripción de una escritura pública [43]
- Emisiones de bonos y obligaciones por un plazo superior a 18 meses [44]
- Novación del crédito sin modificación de la responsabilidad recayente sobre el inmueble hipotecado [44]
- Imprudencia de la exención en la novación de los créditos hipotecarios [44]
- Hipoteca unilateral a favor de la Agencia Tributaria como garantía del aplazamiento de una deuda tributaria [44]
- Asunción de deudas [45]
- Transmisión de un crédito [45]

CUESTIONES COMUNES

- Eficacia interruptiva de una diligencia [46]
- Validez de documento privado a efectos de la prescripción del impuesto [46]
- Sanción tributaria por no ser aplicable la exención del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores [47]

DESLINDE IVA - TPO

- Transmisión de la opción de compra sobre un bien [48]
- Tributación del préstamo garantizado [48]
- Arrendamiento de finca rústica que cuenta con almacén, invernaderos, sombraje, pozo de agua e instalación de riego ... [48]
- Expropiación de un propietario que no quiere formar parte de una Junta de Compensación [49]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Rectificación de la titularidad ganancial de un bien adquirido con dinero privativo [51]
- Donación mortis causa [51]
- Tributación de la renta temporal [52]
- Percepción de seguro de plan de jubilación por el beneficiario, hijo de la tomadora del seguro [52]
- Percepción de una renta por el cónyuge supérstite derivada de un contrato de seguro colectivo suscrito por el empleador [53]
- Acreditación de la existencia de un ajuar doméstico inferior al 3% de la masa hereditaria [53]
- Ajuar doméstico [53]
- Asunción de deuda [54]
- Donación de un inmueble asumiendo el donatario la hipoteca ... [54]
- Reducción del 95% por transmisión de empresa familiar [55]
- Retribuciones y funciones como administrador [55]
- Retribuciones y funciones como administrador [56]
- Reducciones: Cumplimiento del requisito de mantenimiento en una operación de reestructuración [56]

- Reducciones: Requisito de mantenimiento en la aportación de la cuota de una comunidad de bienes a una sociedad limitada [57]
- Donación del 10% de una oficina de farmacia [57]
- Reducción por vivienda habitual [58]
- Legado de vivienda con derecho de habitación vitalicio a favor de un tercero..... [59]

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

- División de cosa común [60]
- Aportación a una sociedad de responsabilidad limitada [60]
- Fusión por absorción [61]
- Aportación de rama de actividad [61]
- Aportación de rama de actividad [61]
- Exención a congregación religiosa [62]
- Notificación del valor catastral [62]
- Transmisión por herencia de la mitad de un piso [63]
- Resolución judicial del contrato de permuta [63]

RESOLUCIONES TEAC

- Procedimientos de comprobación tributaria [64]
- Aplicación retroactiva de sentencia del TJUE [65]
- Impuesto sobre el Valor Añadido: Ejercicio anticipado de opción de compra [67]
- Impuesto sobre el Valor Añadido. Fusiones y escisiones: Efectos desde el asiento de presentación [68]

CONSULTAS OL

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

- Renuncia a la opción de compra..... [70]
- Transformación de crédito en préstamo..... [71]
- Solicitud de devolución de un ingreso indebido promoviendo la revisión del acto mediante los procedimientos especiales de revisión..... [73]
- Permuta de vivienda y plaza de garaje a cambio de un solar y efectivo [74]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- Impuesto sobre donaciones: Consolidación de dominio [76]
Elena Alberdi Alonso. Técnica Fiscal del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España

FISCALIDAD LOCAL

- LA CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA [80]
Juan Carpizo Bergareche. Socio ARCO y Asesores Tributarios

Temas fiscales

4

LA DISCRIMINACIÓN ENTRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DE RESIDENTES Y NO RESIDENTES

José Manuel Tejerizo López. *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)*

El establecimiento del Impuesto sobre la renta de no residentes (en adelante IRNR) plantea, como uno de sus problemas más importantes, la discriminación de trato que sufren las rentas según que hayan sido obtenidas por personas (físicas o jurídicas) residentes en España o en el extranjero.

Es cierto que estas discriminaciones ya existían cuando no había un impuesto específico sobre la renta de los no residentes, sino que las rentas de estas personas estaban gravadas en los Impuestos sobre la renta ordinarios (sobre personas físicas o sobre sociedades) bajo la modalidad denominada “obligación real de contribuir”, pero el aumento de las personas que, sin ser residentes en España, obtienen rentas en nuestro país ciertas o presuntas (pensemos, por ejemplo, en las viviendas donde los no residentes pasan sus vacaciones) ha terminado por convertir la cuestión en algo habitual.

Sin ánimo de profundizar en la cuestión, que excede con mucho el objeto de este pequeño comentario, hay que distinguir dos situaciones completamente diferentes. Por un lado, existe la situación que afecta a los residentes en alguno de los Estados miembros de la UE y, por otro, la que se refiere a residentes en terceros países:

Por lo que afecta a estos últimos no parecen plantearse graves problemas, puesto que las posibles discriminaciones sólo pueden resolverse por los sistemas habituales, que son los convencionales, esto es a través de Convenios internacionales, o mediante la aplicación del principio de reciprocidad. Ambos se utilizan en el ordenamiento español. Así, las normas del IRNR se aplican sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados internacionales, y existen

reglas que establecen o no la tributación en función del principio antedicho (de reciprocidad).

La cuestión, empero, plantea mayores dificultades cuando se trata de explicar las diferencias de trato fiscal que existen respecto de los residentes en otros Estados de la UE.

En principio, el artículo 63 de la versión consolidada del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales y, como ha puesto de relieve la doctrina, uno de los mayores obstáculos a tal libertad de movimientos puede derivar precisamente de las leyes tributarias.

Ahora bien, el mismo Tratado, en el artículo 65.1, admite como excepción a dicha prohibición las normas fiscales que discriminen por razón de la residencia.

Dicho de otro modo, los Estados miembros se han reservado el derecho a seguir aplicando preceptos tributarios que diferencien entre los residentes y los no residentes, si bien esta reserva de soberanía fiscal (como ha sido denominada en ocasiones) no es absoluta, en modo tal que, como dice el propio artículo 65, en su número 3, las disposiciones que pueden dictarse sobre el particular.

«...no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos...».

Como era de prever, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha ocupado en múltiples ocasiones de la aplicación de estos preceptos del Tratado. Su doctrina sobre el particular, que no siempre ha sido clara y coincidente, se puede resumir del modo siguiente:

PRIMERO

En general, no son admisibles las diferencias de régimen fiscal que tuvieran como única razón de ser el lugar de residencia de las personas físicas o de las sociedades. Son múltiples las Sentencias en las que se defiende esta postura, entre ellas las siguientes:

- ❖ La Sentencia de 13 de abril de 2000 (Asunto C-251/98, *C. Baars*) se opuso a la norma de un Estado miembro que supeditaba la exención de unas acciones en el Impuesto sobre el Patrimonio al hecho de que la sociedad de la que fueran tales acciones estuviera establecida en dicho Estado. La misma idea, referida a la exención de los rendimientos de arrendamiento de que gozan unas fundaciones, se puede ver en la Sentencia de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C – 386/04, *Centro di Musicología Walter Stauffer*). En un sentido similar debe citarse la Sentencia de 2 de octubre de 2008 (Asunto C-360/06, *Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH*) que prohibió la diferente valoración de las participaciones de sociedades no cotizadas por razón del lugar de residencia de estas.
- ❖ Las sentencias de 6 de junio de 2000 (Asunto C-35/98, *B. J. M. Verkooijen*) y 6 de marzo de 2007 (Asunto C-292/04, *Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde, y Marina Stöffler*) declararon contraria a las normas comunitarias la disposición legislativa de un Estado miembro que supeditaba la concesión de una exención del Impuesto sobre la renta que gravaba dividendos abonados a los accionistas que fueran personas físicas, al requisito de que dichos dividendos fueran repartidos por sociedades domiciliadas en dicho Estado miembro. La misma doctrina, referida a un Impuesto municipal complementario que grava los intereses y dividendos de fondos en función de la condición de residentes o no de tales fondos puede verse en las Sentencias de 24 de junio de 2010 (Asuntos acumulados C 338/08 y C 339/08, *P. Ferrero e C. SpA, y General Beverage Europe BV*), y 1 de julio de 2010 (Asunto C 233/09, *Gerhard Dijkman y Maria Dijkman-Lavaleije*). Y respecto de las rentas pagadas a una persona que ha transmitido

unos inmuebles en la Sentencia 31 de marzo de 2011, Asunto C 450/09, *Ulrich Schröder*). Llama la atención, en este último caso, que la decisión se tomó a pesar de existir una relación de parentesco íntima (padre e hijo) entre el transmitente de los inmuebles y el pagador de las rentas

- ❖ La Sentencia de 14 de diciembre de 2000 [Asunto C-141/99, *Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID)*] declaró contraria a las normas comunitarias la disposición de un Estado miembro en cuya virtud la deducción, en el Impuesto sobre sociedades, de las pérdidas de los establecimientos permanentes se subordinaba a la circunstancia de que tales establecimientos se encontrasen en dicho Estado miembro. Una doctrina similar se contiene en la Sentencia de 18 de septiembre de 2003 (Asunto C – 168/01, *Bosal Holding BV*), que consideró contraria a los Tratados comunitarios la regla según la cual el carácter deducible, en una sociedad matriz, de los gastos provocados por su participación en una filial se subordinaban al requisito de que tales gastos sirvieran para obtener beneficios gravados en el Estado miembro de residencia de la matriz; en la Sentencia de 3 de octubre de 2006 (Asunto C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*) referida, entre otras cosas, a la admisión de gastos profesionales devengados por un retenedor; y en la Sentencia de 29 de marzo de 2007 (Asunto C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*) sobre las pérdidas de una filial. También debe mencionarse en el mismo sentido la Sentencia de 23 de octubre de 2008 (Asunto C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*) sobre la posibilidad de deducción de las pérdidas de establecimientos permanentes.
- ❖ Las Sentencias de 8 de marzo de 2001 [Asuntos acumulados C397/98, *Metallgesellschaft Ltd y otras*; y C-410/98, *Hoechst AG y Hoechst (UK) Ltd*] consideraron contraria a las normas comunitarias la norma fiscal de un Estado miembro, que concedía a las sociedades residentes en él la posibilidad de acogerse a un régimen tributario en cuya virtud se

les permitía pagar dividendos a su sociedad matriz sin estar obligadas a efectuar pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, siempre que tal sociedad matriz residiera también en el citado Estado miembro, y negaba tal régimen cuando la sociedad matriz tuviera su domicilio en otro Estado miembro; doctrina reiterada en la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, Asunto C-310/09, *Accor SA*). Una postura similar puede verse en las Sentencias de 12 y 14 de diciembre de 2006 (*respectivamente Asunto C – 446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation*; y Asunto 170/05, *Denkavit*), la primera de las cuales contiene una doctrina general sobre el tratamiento que debe reconocerse a los dividendos de sociedades filiales y a los impuestos o entregas a cuenta debidos por ellos; en la Sentencia de 13 de marzo de 2007 (Asunto C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*) referida a los préstamos entre una matrices y filiales.; en la Sentencia de 8 de noviembre de 2007 (Asunto C-379/05, *Amurta SGPS*), referida a la retención por el pago dividendos; y en la Sentencia de 17 de enero de 2008 (Asunto C105/07, *N.V. Lammers & Van Cleeff*) que consideró contraria a las normas comunitarias la regla por la que, en algunos casos, se consideraban dividendos los intereses pagados por las filiales solo en el caso de los no residentes; y la Sentencia de 20 de mayo de 2008 (Asunto C-94/06, *Orange European Smallcap Fund NV*), que impide las diferencias en el régimen de las retenciones sufridas por las instituciones de inversión colectiva por razón de la residencia. En contra pareció mostrarse la Sentencia de 22 de diciembre de 2008 (Asunto C-282/07, *Truck Center SA*) que admitió diferencias en las retenciones por los intereses pagados en función de la residencia de la sociedad beneficiaria.

- ❖ En un sentido similar a las anteriores hay que mencionar la Sentencia de 3 de junio de 2010 (Asunto C 487/08, *Comisión-España*), que declaró discriminatorio supeditar la exención de los dividendos que distribuyen las sociedades residentes en España al requisito de que las sociedades beneficiarias tuvieran en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos un porcentaje de participación más elevado en el caso de las sociedades beneficiarias residentes en otro Estado miembro que en el caso

de las residentes en España. Una doctrina similar puede verse en la Sentencia de 20 de octubre de 2011 (C-284/09, *Comisión-Alemania*).

- ❖ La Sentencia de 3 de octubre de 2002 (Asunto C-136/00, *Rolf Dieter Danner*) consideró contraria a las normas comunitarias la regla que impide deducir en el impuesto personal las aportaciones a seguros de jubilación voluntarios abonadas a entidades establecidas en otros Estados de la UE, cuando lo permite si tales entidades están establecidas en el Estado propio y, sobre todo, cuando grava todas las pensiones sin tomar en cuenta dónde se encuentran establecidas las entidades pagadoras. Una doctrina similar se encuentra en las Sentencias de 26 de junio de 2003 [Asunto C – 422/01, *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) y Ola Ramstedt*], de 30 de enero (Asunto C – 150/04, *Comisión – Dinamarca*) y de 5 de julio de 2007 (Asunto C-522/04, *Comisión-Bélgica*); y de 6 de octubre de 2011 (Asunto C-493/09, *Comisión-Portugal*).
- ❖ La Sentencia de 21 de noviembre de 2002 (Asunto 436/00, *X e Y*) se opuso a que las plusvalías derivadas de la venta de unas asociaciones se gravaran de manera distinta según que el transmitente residiera o no en el Estado que las sometía a tributación.
- ❖ La Sentencia de 12 de diciembre de 2002 (Asunto C-385/00, *F. W. L. de Groot*) consideró contraria a las normas comunitarias la regla según la cual una persona pierde una parte de sus ventajas fiscales personales por el hecho de haber obtenido algunas retribuciones en otro Estado miembro de la UE distinto del Estado de residencia. Una doctrina similar se encuentra en las Sentencias de 1 de julio de 2004 (Asunto C – 169/03, *Florian W. Wallentin*); de 18 de diciembre de 2007 (Asunto C-281/06, *Hans-Dieter Jundt, Hedwig Jundt*); de 16 de octubre de 2008 (Asunto C-527/06, *R.H.H. Renneberg*); de 20 de mayo de 2010 (Asunto C-56/09, *Emiliano Zanotti*) referida a la deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre la renta de los gastos relativos a cursos de enseñanza universitaria; y de 15 de septiembre de 2011, Asunto C-240/10, *Cathy Schulz-Delzers y Pascal Schulz*).
- ❖ La Sentencia de 12 de diciembre de 2002 (Asunto C-324/00, *Lankhost Hohorst GmbH*) consideró incorrecto subordinar el reconocimiento de un crédito

fiscal en los impuestos personales a la residencia en el Estado miembro que le reconocía, doctrina que también se defendió en las Sentencias de 15 de julio (Asunto C – 315/02, *Anneliese Lenz*) y 7 de septiembre de 2004 (Asunto C – 319/02, *Petri Manninen*); y de 30 de junio de 2011, Asunto C-262/09, *Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde y Marina Stöffler*).

- ❖ La Sentencia de 12 de junio de 2003 (Asunto C – 234/01, *Arnoud Gerritse*) consideró contrario al Tratado UE la norma según la cual se grava a los no residentes por sus rendimientos profesionales brutos, y no por sus rendimientos profesionales netos, como sucede con los residentes. Una idea similar late en las Sentencias de 22 de marzo de 2007 (Asunto C-383/05, *Raffaele Talotta*) que consideró contraria a las normas comunitarias una regla que establece bases imponibles mínimas únicamente para los contribuyentes no residentes; de 18 de julio de 2007 (Asunto C-182/06, *Hans Ulrich Lakebrink y Katrin Peters-Lakebrink*), referida a los rendimientos de inmuebles; y de 18 de marzo de 2010 (Asunto C-440/08, *F. Gielen*)
- ❖ La Sentencia de 4 de marzo de 2004 (Asunto C – 334/02, *Comisión – Francia*) entendió contraria a las normas comunitarias la regla según la cual se excluía de la aplicación de un porcentaje de deducción liberatoria a ciertos rendimientos de capital mobiliario, por el solo hecho de que el deudor no fuera residente en Francia.
- ❖ La Sentencia de 11 de marzo de 2004 (Asunto C – 9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*) consideró contrario a las normas de la Comunidad una norma en cuya virtud se gravaban las plusvalías latentes en unos derechos societarios, por el mero de hecho de que el contribuyente trasladara su domicilio fuera de Francia.
- ❖ En la Sentencia de 15 de julio de 2004 (Asunto C – 242/03, *Jean- Claude Weidert et Elisabeth Paulus*), se entendió contraria a las normas comunitarias una disposición que hacía depender una reducción en la base imponible de las personas físicas por la adquisición de acciones al lugar de residencia de las sociedades afectadas.
- ❖ En la Sentencia de 16 de septiembre de 2004 (Asunto C – 400/02, *Gerard Merida*), se entendió contraria a las normas comunitarias una disposición que hacía depender la determinación de la base imponible en el

Impuesto sobre los salarios al lugar de residencia de los sujetos pasivos. Una idea similar, referida en este caso a la admisión de gastos deducibles en el Impuesto sobre la renta, se puede ver en la Sentencia de 6 de julio de 2006 (Asunto C – 346/04, *Robert Hans Conijn*).

- ❖ Aunque no se ocupen de la imposición sobre la renta, la misma idea late en varias sentencias del TJCE, en las que se ha señalado que es contrario a las normas comunitarias someter a los vehículos procedentes de otros países de la UE a un tratamiento tributario más severo que el que se aplica a los vehículos propios [en este sentido pueden mencionarse las Sentencias de 21 de marzo de 2002 (Asunto C-451/99, *Cura Analgen GmbH*), 2 de julio de 2002 (Asunto C-115/00, *Andreas Hoves Internationaler Transport - Service Sàrl*), 12 de julio de 2002 (Asunto C-262/99, *Louloudakis*) y 19 de septiembre de 2002 (Asunto C-101/00, *Tulliasiamies*)].
- ❖ La Sentencia de 10 de marzo de 2005 (Asunto C – 9/04, *Laboratories Fournier SA*), estableció que es contrario a las normas comunitarias establecer un crédito de impuesto que beneficie en exclusiva a las actividades de investigación realizadas por residentes.
- ❖ La Sentencia de 19 de enero de 2006 (Asunto C – 265/04, *Margaretha Bouanich*) entendió contraria a las normas comunitarias una disposición que, en la imposición sobre la renta, favorece a los accionistas residentes frente a los no residentes; doctrina que se reiteró en la Sentencia de 21 de febrero de 2006 (Asunto C – 152/03, *Monique Ritter-Coulais*) respecto de los rendimientos del trabajo y del capital inmobiliario y en la de 18 de diciembre de 2007 (Asunto C436/06, *Per Grønfeldt, Tatiana Grønfeldt*), referida a la transmisión de participaciones en una sociedad de capital.
- ❖ La Sentencia de 25 de enero de 2007 (Asunto C – 329/05, *Gerold Meindi*) se opuso a la prohibición de que un residente se pudiera acoger a la posibilidad de la declaración conjunta porque su cónyuge tenía la consideración de no residente.
- ❖ La Sentencia de 15 de febrero de 2007 (Asunto C – 345/04, *Centro Ecuestre da Leziria Grande Lda*) no se opuso a que la admisión de los gastos en el Impuesto sobre la renta de una sociedad no residente, se vinculara al hecho de que tales gastos fueran inherentes a la actividad ejercida en el Estado afectado,

pero sí a que la devolución en teoría aplicable se superara a que tales gastos superasen un cierto porcentaje. Una doctrina similar, en cuanto que limita la deducción como gasto a las transferencias entre empresas del grupo a las residentes, puede verse en la Sentencia de 18 de julio de 2007 (Asunto C-231/05, Oy AA).

- ❖ La Sentencia de 26 de junio de 2008 (Asunto C-284/06, *Burda GmbH*) aceptó que las retenciones sufridas por los pagos de las sociedades filiales a sus matrices tuviera en cuenta el lugar de residencia de estas últimas.
- ❖ La Sentencia de 27 de noviembre de 2008 (Asunto C-418/07, *Société Papillon*) consideró contraria a las normas comunitarias una norma que limitaba la tributación en grupo al hecho de que todas las filiales y subfiliales de la sociedad dominante fueran sociedad residentes.

SEGUNDO

El hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a los residentes (en España: reducciones por aportaciones a Planes de Pensiones o por cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos o Mutualidades, pensiones compensatorias a favor del cónyuge, anualidades y alimentos satisfechos por decisión judicial, deducciones familiares, deducciones por gastos de enfermedad, por alquiler, por inversiones, por retenciones, etc.) no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos se encuentran en situaciones que no son comparables. Se pueden citar a este respecto las Sentencias de 14 de febrero de 1995 (Asunto C-279/93, *Roland Schumacker*), 14 de septiembre de 1999 (Asunto C-391/97, *Fraus Gschwind*), 5 de julio y 8 de septiembre de 2005 (Asuntos respectivos C-376/03, D; y C-512/03, *J. E. J. Blanckaert*); y 14 de noviembre de 2007 (Asunto C-513/04, *Mark Kerckhaert*) en cuanto a las personas físicas, y de 21 de septiembre de 1999 (Asunto C-307/97, *Compagnie de Saint Gobain*); 13 de diciembre de 2005 (Asunto C-446/03, *Marks & Spencer*); y 12 de diciembre de 2007 (Asunto C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*), por lo que se refiere a las sociedades, si bien siempre con ciertas limitaciones. Esta misma doctrina, aunque con muchos matices, se mantiene en la STC 96/2002, de 22 de mayo.

TERCERO

Ahora bien, en algunas ocasiones la discriminación entre los residentes y no residentes no es aceptable. Tal sucede en los casos en que el no residente obtiene la mayor parte de sus ingresos en el Estado en el que no tiene la residencia, mientras que, por el contrario, en el Estado en el que tiene la residencia no tiene ingresos significativos.

En estos casos sí se produce una discriminación que no puede aceptarse, puesto que el Estado donde obtiene sus principales ingresos no le concede ventaja alguna porque no es residente, y el Estado en el que reside tampoco puede concederle las ventajas resultantes de su situación personal y familiar porque los ingresos que percibe en dicho Estado no son significativos.

Se pueden citar, al respecto, además de la mencionada de 14 de febrero de 1995, las Sentencias de 8 de mayo de 1990 (Asunto C-175/88, *Biehl*) y 11 de agosto de 1995 (Asunto C-80/94, *Wielockx*). Una regla similar debe aplicarse en el caso de sociedades, según se desprende de la Sentencia de 29 de abril de 1999 (Asunto C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc*).

También resulta discriminatoria y, por tanto, no puede aceptarse, una normativa nacional que, en materia del Impuesto sobre la renta, subordina el derecho a tributación conjunta de los cónyuges no separados de hecho ni en virtud de una resolución judicial al requisito de que ambos cónyuges sean residentes en el territorio nacional y niega la concesión de dicha ventaja fiscal a un trabajador residente en dicho Estado, en el que percibe casi todos los ingresos de la unidad familiar, y cuyo cónyuge reside en otro Estado miembro. Así se estableció en la STJCE de 16 de mayo de 2000 (Asunto C-87/99, *Patrick Zurstrassen*).

CUARTO

La discriminación entre residentes y no residentes resulta admisible en beneficio de éstos (*discrimination à rebours*). Así se acepta en las Sentencias, entre otras muchas, de 3 de octubre de 1990 (Asunto C-61/89, *Bouchoucha*) y de 31 de marzo de 1993 (Asunto C-19/92, *Kraus*).

En contra, se puede mencionar la Sentencia de 9 de noviembre de 2006 (Asunto C-520/04, *Pirkko Marjatta Turpeinen*) referido a la cuantía de una pensión de jubilación.

QUINTO

No se puede aceptar como justificación de la discriminación entre residentes y no residentes ni el peligro de la evasión (Sentencias, entre otras, de 12 de abril de 1994 --Asunto C-1/93, *Hallinburton Services*; y de 28 de octubre de 2010 (Asunto C 72/09, *Établissements Rimbaud SA*); ni la ausencia de armonización fiscal (Sentencias de 14 de febrero y 11 de agosto de 1995, ya mencionadas --*Schumacker y Wielockx*--); ni la coherencia del sistema tributario [Sentencias, entre otras, de 16 de julio de 1998 (Asunto C-246/96, *Imperial Chemical Industries*), y de 12 de septiembre de 2006 (Asunto C – 196/04, *Cadbury Schweppes*)]; ni las dificultades de recaudación de los impuestos (Sentencia de 16 de mayo de 2000, que acabamos de citar --*Patrick Zurstrassen*--); ni la existencia o no de un Acuerdo de asistencia completo de asistencia mutua en materia administrativa y de recaudación (Sentencia de 10 de febrero de 2011, Asuntos acumulados C- 436/08 y C- 437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, y Österreichische Salinen AG*).

El método consistente en dejar que sea el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas quien precise el alcance de las discriminaciones tributarias admisibles entre residentes y no residentes no resulta suficiente, por lo que se han puesto en marcha otras iniciativas (verdaderos exponentes de lo que ha venido en denominarse *soft law*) para resolver estos problemas, aunque también se nos antojan insuficientes:

Una de tales iniciativas es la de aprobar un “*Código de buena conducta tributaria*”, que, a pesar de su corto alcance, pues no es otra cosa que una serie de recomendaciones (un pacto entre caballeros, en definitiva), aún se encuentra en discusión. Por ello, se está intentando hacer frente a las cuestiones suscitadas por el mecanismo, posiblemente más arduo pero a la vez más ortodoxo, de modificar las normas comunitarias. En esta dirección se pueden mencionar la Recomendación de la Comisión dirigida a los Estados miembros (Recomendación 94/97/CE, de 21 de diciembre de 1993), y que afecta a la tributación de los rendimientos de trabajo, empresariales o profesionales obtenidos por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en que residen.

Por lo que se refiere a las personas jurídicas, persiguen finalidades similares tanto el Estudio de los servicios de la Comisión sobre la fiscalidad de las empresas en el mercado interior, de 23 de octubre de 2001 [SEC (2001) 1681],

como la Comunicación de la Comisión, titulada Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales, de la misma fecha [COM (2001) 582 final]. En ambos documentos se considera que, para acabar con las diferencias de trato entre los residentes y los no residentes, la finalidad debe ser la fijación de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para las actividades de éstas dentro de la UE, dejando a los Estados miembros la responsabilidad de fijar los tipos de gravamen nacionales. Para conseguir este objetivo se han ofrecido varias alternativas. En síntesis, las siguientes:

- Sistema de la imposición según el Estado de origen (Home State Taxation). Según este sistema, la base imponible de las sociedades se calcularía según las normas del Estado de origen de la sociedad, entendiendo por tal aquel donde tiene su sede.
- Sistema de «base imponible común consolidada». Se trataría de formular unas normas armonizadas de la UE completamente nuevas para la determinación de una base imponible única a escala europea.
- Sistema de «Impuesto europeo sobre la Renta de las Sociedades». En este modelo, que admite dos variantes (una de aplicación obligatoria, al menos para ciertas sociedades, y otra de aplicación opcional), el impuesto se recaudaría a nivel europeo y sus ingresos (total o parcialmente) irían a parar directamente a las arcas de la UE.
- Sistema tradicional. Se trataría de armonizar las normas nacionales sobre la tributación de sociedades concibiendo una base y un sistema único de impuestos sobre las empresas en la UE. Es, en definitiva, adoptar para la imposición sobre sociedades el modelo IVA.

En tanto estas iniciativas de la UE logran los resultados perseguidos, podemos apuntar que las normas españolas del IRNR han intentado, desde su introducción en 1988, solucionar estos problemas, y en buena medida lo han conseguido, mediante la adopción, entre otras, de las siguientes medidas:

- Se reconoce un gran número de exenciones para las rentas obtenidas en España por residentes en otros países de la UE.
- Se permite que el residente en otros países de la UE que, sin embargo, obtenga gran parte de sus rentas en España pueda optar por la tributación en el IRPF si así lo considerase oportuno.

SOCIOS Y ADMINISTRADORES RESPONSABLES Y SUCESORES DE LAS DEUDAS SOCIALES

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

SUMARIO

- 1. LA EXIGENCIA DE LAS DEUDAS SOCIALES DE LOS SOCIOS Y ADMINISTRADORES**
- 2. RESPONSABILIDAD DE SOCIOS Y ADMINISTRADORES**
 - 2.1 La responsabilidad tributaria
 - 2.2 Supuestos específicos de responsabilidad tributaria de socios y administradores de entidades
 - 2.2.1 Responsabilidad solidaria
 - A. Partícipes y cotitulares de las entidades del artículo 35.4 LGT
 - B. Sucesores en la titularidad o en el ejercicio de actividades económicas.
 - 2.2.2 Responsabilidad subsidiaria
 - A. Administradores de personas jurídicas que hayan cometido infracciones
 - B. Administradores de personas jurídicas que hayan cesado sus actividades
 - C. Administradores concursales y liquidadores de entidades
 - D. Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que presenten reiteradamente declaraciones tributarias sin ingreso, o con ingresos parciales muy reducidos, derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse.
 - 2.3 Otros supuestos de responsabilidad tributaria que pueden afectar especialmente a socios y administradores de personas jurídicas
 - 2.3.1 Responsabilidad solidaria
 - A. Causantes y colaboradores en la infracción tributaria
 - B. Colaboradores en conductas obstativas de la acción recaudatoria
 - 2.3.2 Responsabilidad subsidiaria
 - A. Contratistas y subcontratistas de obras
 - B. Levantamiento del velo
- 3. SUCESIÓN EN LAS DEUDAS TRIBUTARIAS DE PERSONAS JURÍDICAS Y ENTIDADES**
- 4. A MODO DE CONCLUSIÓN**

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se analiza, tal y como se desprende de su título, la responsabilidad y la sucesión de socios y administradores en las deudas tributarias de las sociedades. En las siguientes páginas se analizará cuál es el contenido y alcance de estos institutos en relación con los socios y administradores, examinando los supuestos previstos de manera específica para los mismos, como la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que hayan cometido infracciones o los administradores concursales y liquidadores de entidades, y otros supuestos que, sin estar previstos de forma expresa para tales sujetos, se aplican con frecuencia a los mismos, como la responsabilidad ^o de los causantes y colaboradores en la infracción tributaria.

Se incluye un primer análisis de la responsabilidad subsidiaria para los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que presenten reiteradamente declaraciones tributarias sin ingreso, o con ingresos parciales muy reducidos, derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse, que se incorpora en el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Palabras clave: Responsabilidad solidaria, responsabilidad subsidiaria, sucesión de personas jurídicas, administradores y socios.

1. LA EXIGENCIA DE LAS DEUDAS SOCIALES DE LOS SOCIOS Y ADMINISTRADORES

Resulta evidente que la deuda tributaria nace para ser pagada. Esta afirmación no necesita de ningún apoyo especial para comprobarse su veracidad, aunque también puede fundarse en múltiples preceptos. De ellos, quizá el más claro es el artículo 19 LGT, que regula el fin de los tributos *“La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria”*.

La normativa tributaria se preocupa de la efectiva realización del crédito tributario. El instrumento básico es el procedimiento de apremio, que permite a la propia Administración la ejecución de las cantidades dinerarias que le son debidas. Así, la Ley 30/1992 contempla el procedimiento de apremio entre los medios de ejecución forzosa: *“Si en virtud de acto administrativo hubiera de satisfacerse cantidad líquida se seguirá el procedimiento previsto en las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva”* (artículo 97).

No obstante, en ocasiones, el procedimiento de apremio no es suficiente para lograr la efectiva percepción del crédito tributario. La responsabilidad es un instituto previsto en la normativa tributaria con una finalidad de garantizar la percepción del crédito tributario, en el que, por ley y en virtud de determinados hechos o actos del responsable que implican un reproche jurídico en su conducta, se les obliga a responder, solidaria o subsidiariamente, del pago de la deuda tributaria y, en su caso, de las sanciones.

Frente al concepto tradicional de fraude fiscal que focalizaba éste en la elusión del nacimiento de la obligación tributaria, progresivamente se ha ido verificando que el defraudador no solo trata de evitar el nacimiento de la obligación, sino que, descubierta la deuda por la Administración, trata de evitar su pago¹. La responsabilidad se ha ido configurando como un elemento clave en las actuaciones de la Administración tributaria, exteriorizado, además, como el instrumento clave para lidiar con aquellas situaciones en las que el contribuyente desea indebidamente eludir las obligaciones de pago nacidas.

Que la Administración percibió hace tiempo este hecho se comprueba en que las sucesivas reformas de la Ley 230/1963 fueron introduciendo nuevos supuestos de responsabilidad. La Ley 58/2003 supuso no solo una ordenación y ampliación de los supuestos de responsabilidad, sino importantes medidas en el ámbito procedimental que tratan de lograr una mayor efectividad en la aplicación de la responsabilidad, fundamentalmente, la posibilidad que las responsabilidades sean declaradas por los órganos de Inspección tributaria (con anterioridad a la Ley 58/2003, esta competencia correspondía exclusivamente a los órganos de recaudación, demorando el momento del inicio de las actuaciones) y potenciando la adopción de medidas cautelares. No solo eso, la propia Ley 58/2003 ha sufrido reformas para introducir nuevos supuestos de responsabilidad, incluso, en el momento de redactar este trabajo, se encuentra en fase de información pública un anteproyecto de ley denominado de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (en adelante, el anteproyecto) en el que se introducen nuevos supuestos de responsabilidad, a los que después nos referiremos, y novedades procedimentales de relevancia, como la posibilidad de adoptar medidas cautelares antes de la existencia de una propuesta de liquidación (*entre la redacción de este trabajo y su publicación el citado proyecto se ha convertido en la Ley 7/2012*).

El Plan de Prevención del fraude fiscal, publicado en 2005 como documento director en materia de lucha contra el fraude fiscal, identifica problemáticas relevantes en las distintas áreas de actuación de la AEAT y propone las principales líneas de actuación. Estas medidas, en materia de recaudación, vienen presididas por la coordinación de las actuaciones entre Inspección y Recaudación y el empleo de los supuestos de responsabilidad y las medidas cautelares. Así, identifica y propone el Plan², entre otros hechos y medidas, los siguientes:

1 Así lo recoge el Plan de prevención del fraude 2005, Apartado III, Ámbitos de actuación, punto 9, El fraude en la fase recaudatoria, Introducción: *“Tradicionalmente, la actividad de control de la Hacienda Pública se había venido centrando casi exclusivamente en la represión del fraude en fase de Inspección o Gestión, siendo la consecuencia de ello, tal y como se viene observando en los últimos años, que se haya producido, un progresivo traslado de fraude a la fase recaudatoria, donde la presencia de la Administración no se hacía notar con tanta intensidad, mediante técnicas que han ido adquiriendo mayor complejidad a medida que la Administración ha empezado a reaccionar frente a ello.”*

2 Plan de prevención del fraude 2005, Apartado III, Ámbitos de actuación, punto 9.

- ❖ **Ocultación de bienes y vaciamiento patrimonial:** se propone el reforzamiento de la coordinación con las áreas liquidadoras, la adopción de medidas cautelares desde el mismo momento en que se pongan de manifiesto indicios que racionalmente hagan prever una intención de vaciamiento y la potenciación de la utilización de la vía administrativa mediante la aplicación de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT.
- ❖ **Actuaciones fraudulentas cuyo objeto es evitar la derivación de responsabilidad a los verdaderos responsables:** se propone la aplicación de los supuestos de derivación de responsabilidad a administradores de hecho que introdujo la Ley 58/2003.
- ❖ **Utilización de entramados de sociedades:** se proponen actuaciones encaminadas a conseguir el levantamiento del velo (el nuevo supuesto de responsabilidad para el levantamiento del velo se introdujo por la Ley 36/2006, es decir, con posterioridad a la formulación de este Plan).
- ❖ **Actuaciones sobre contratistas y subcontratistas:** se propone la aplicación del supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto ex novo en el artículo 43.1.f) de la Ley 58/2003.
- ❖ **Creación de cadenas de sociedades sucesivas por las mismas personas:** se propone la actuación inmediata sobre estas empresas para la adopción de medidas cautelares (generalmente sobre créditos), y para documentar posibles sucesiones en la actividad respecto a empresas anteriores en la cadena con deudas pendientes.

Esta línea de actuación que proponía el Plan sigue creciendo, tal y como recoge la actualización del Plan de prevención de fraude fiscal de 2008, que en su apartado 2.4, relativo a los fraudes cualificados en fase recaudatoria, señala:

Las derivaciones de responsabilidad son actuaciones prioritarias en el ámbito de recaudación puesto que se trata de una de las medidas más eficaces para dirigir la acción de cobro contra los responsables de las infracciones cometidas.

No obstante, la evolución económica nos lleva a que sea necesario también avanzar en el diseño de nuevas estrategias respecto a las derivaciones de responsabi-

dad, incidiendo en los supuestos que permiten combatir de forma más eficaz, la ocultación de los verdaderos responsables y sus patrimonios.

En este elenco de actuaciones contra el fraude más cualificado en sede recaudatoria deberían incluirse las declaraciones de responsabilidad y el ejercicio de acciones civiles y penales. La necesidad de investigación para atacar tales conductas es obvia.

El cuadro de herramientas legislativas para atacar las estructuras de blindaje patrimonial resulta de una gran contundencia, especialmente si consideramos la reciente incorporación de la técnica del levantamiento del velo al ámbito de la responsabilidad tributaria. Sin embargo, la complejidad técnico-jurídica de algunas de estas normas antiabuso exige que se pongan en funcionamiento los equipos especializados capaces de llevar a término con posibilidades de éxito este tipo de medidas, prestándoles la relevancia y la dedicación que requieren. A su vez, la potenciación de una estrategia antifraude coherente y homogénea aconsejaría una mínima estructura centralizada (un equipo central de lucha contra el fraude recaudatorio) para la coordinación de criterios, elaboración de protocolos de actuación, resolución de dudas, etc.

Más recientemente, la Resolución de 24 de febrero de 2012, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2012³, establece como punto específico en materia recaudatoria, lo siguiente:

Impulso de las derivaciones de responsabilidad y de la adopción de medidas cautelares.—Con independencia de las medidas específicas anteriores, con carácter general, se potenciarán las actuaciones de investigación dirigidas a identificar a terceros responsables de las deudas y a acreditar la concurrencia de los supuestos de hecho previstos en la norma para exigirles el pago de la deuda, en particular, en los casos de mayor complejidad y gravedad, como la concurrencia de administradores de hecho, los supuestos de levantamiento del velo o de ocultación de bienes, con ejercicio, en su caso, de las acciones judiciales que procedan.

Igualmente, para prevenir y combatir el vaciamiento patrimonial de los deudores, se acudirá a la adopción de

3 BOE 1 de marzo de 2012

medidas cautelares de embargo preventivo cuando existan indicios racionales de que el deudor va a obstaculizar o impedir la acción de cobro de las deudas.

Podemos concluir de esta pequeña recopilación que existe una preocupación en la Administración tributaria por el fraude en materia recaudatoria, postulando el uso de la responsabilidad como instrumento para hacer efectivo el crédito tributario, lo que se considera especialmente apropiado cuando se acompaña de una coordinación de la actuación recaudatoria con la actuación de comprobación y se conjuga con la adopción de medidas cautelares en fases previas de los procedimientos.

Además de los supuestos de responsabilidad, vamos a examinar en este estudio los supuestos de sucesión en la deuda tributaria. Cumple la sucesión, junto a la responsabilidad, la finalidad de garantizar el ingreso de la deuda tributaria, pero allí donde la responsabilidad surge por ministerio de la ley y supone, como hemos adelantado, una conducta en el responsable que se puede calificar de reprochable, el presupuesto de la sucesión es la mera extinción de la personalidad, tanto para la persona física como para la jurídica, siendo su fundamento la transmisión de los derechos y obligaciones a las personas que los sucedan.

2. RESPONSABILIDAD DE SOCIOS Y ADMINISTRADORES

2.1 La responsabilidad tributaria

El artículo 41 LGT, junto con los artículos 42 (responsables solidarios) y 43 (responsables subsidiarios), constituye el marco sustantivo de la responsabilidad tributaria. Los aspectos procedimentales de la declaración de responsabilidad son objeto de un tratamiento independiente en los procedimientos de aplicación de los tributos (artí-

culos 174, 175 y 176 LGT). La LGT ha estimado en esta materia, como en otras, separar los aspectos materiales de los procedimentales, regulando los primeros dentro del Título II de la Ley (“Los tributos”), y los procedimentales en el Título III (“La aplicación de los tributos”).

El artículo 41 LGT constituye un pórtico de la responsabilidad, en el que se recogen los aspectos básicos aplicables a todos los supuestos de responsabilidad. Se abre el precepto con una serie de elementos descriptivos de la posición jurídica del responsable que sirven como definición de éste: *“La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales a los obligados tributarios mencionados en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley”*.

Son rasgos que destacan en este concepto descriptivo los siguientes: la condición de obligados tributarios, el origen legal de la responsabilidad, y su situación junto al deudor principal para hacer efectiva la deuda tributaria.

La condición de obligados tributarios viene ya reconocida en el artículo 35 LGT. Ahora bien, llama la atención en dicho precepto que se les excluye de la lista del apartado 2, encontrando su ubicación de una forma autónoma en el apartado 5 del mencionado precepto. Desde nuestro punto de vista, no cabe extraer especiales consecuencias de esta ubicación, más allá de servir para subrayar que el responsable se sitúa junto a los restantes obligados, esto es, los mencionados en la lista principal, contenida en el apartado 2 del artículo 35 LGT. Por tanto, la obligación del responsable no es autónoma, si no existe una deuda tributaria en sede de uno de los obligados principales, junto a los que se coloca el responsable, no nace la obligación de éste⁴.

El origen de la responsabilidad debe estar en la ley⁵. Así lo señala el artículo 41 LGT y el propio artículo 8

4 Como señala Zabala Rodríguez-Fornos, “Responsabilidad tributaria y responsables del tributo”, en “Comentarios a la Ley General Tributaria”, coordinado por Herrero De Egaña, Ed. Thomson-Aranzadi, 1ª Edición, 2008, se trata de “deudores supletorios” cuya vinculación con la obligación principal queda determinada por la concurrencia cumulativa de dos presupuestos: la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo, que hace nacer la relación entre éste y la Administración, y, de otra parte, la producción del presupuesto determinante de la responsabilidad legalmente previsto, que genera, a su vez, la conexión entre responsable y Administración.

5 Esta imposición legal tiene a su vez origen en determinadas conductas reprochables al responsable, tal y como reflejó el TS en sus sentencia de 24 de septiembre de 1999. “la justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc...), y, por último, en la cotitularidad existente en la realización del hecho imponible”.

LGT, relativo a la reserva de ley, que contempla que se regulará en todo caso por ley la determinación de los responsables tributarios. Otra cuestión diferente es el alcance de dicha reserva, que si bien cabe entender máxima a la hora de la fijación de los supuestos de responsabilidad, de su establecimiento como solidaria o subsidiaria o de la determinación su alcance, puede venir completada por normas reglamentarias en cuanto al procedimiento. Cuestión distinta a su origen legal es la causa de la responsabilidad; el establecimiento de cada supuesto de responsabilidad supone en todo caso un reproche de su conducta al responsable: se obliga a responder de la deuda tributaria del obligado principal en función de un comportamiento del mismo que la ley considera ilegítimo⁶.

El tercer elemento que define la posición del responsable es su situación en relación con el obligado principal: se sitúan “junto” a éste; es decir, los obligados no desplazan al obligado principal, debiendo responder además de éste de la deuda tributaria, dependiendo el alcance de ese “junto” de que la responsabilidad sea solidaria, situándose en este caso el responsable al mismo nivel del obligado, o subsidiaria, supuesto en el que la responsabilidad del obligado queda relegada a un nivel inferior, que exigirá el previo fallido del obligado principal y de los responsables solidarios, si los hubiera, para la exigencia de su responsabilidad.

La responsabilidad alcanza únicamente a las obligaciones de pago, ya que no se exige del responsable el cumplimiento de obligaciones formales como la declaración del impuesto (la única excepción a ello es el responsable del no residente que obtiene rentas sin mediación de establecimiento permanente, figura legalmente definida como responsable pero que doctrinalmente se ha discutido su encaje en esta categoría o en la de los sustitutos del contribuyente).

El principio general que se establece es la responsabilidad subsidiaria. La responsabilidad solidaria no se presume, sino que se debe declarar de forma expresa en el precepto legal de determinación de la responsabilidad.

Otra cuestión es que debe entenderse por solidaridad y subsidiariedad a la hora de determinar la responsabilidad tributaria, ya que es un concepto propio del Derecho tributario y que difiere de los conceptos de solidaridad o comunidad en las obligaciones civiles. Como decíamos antes, el responsable solidario es aquel que se coloca en el mismo nivel que el obligado principal (u otros obligados solidarios). Para exigirle el pago de la deuda no hace falta que se haya seguido un procedimiento de cobro respecto del obligado principal y que su resultado haya sido infructuoso, por la insolvencia total o parcial de éste. Su responsabilidad es, además, solidaria (en el sentido civil del término) en el alcance que se haya determinado en el acuerdo de declaración de responsabilidad. Por el contrario, el responsable subsidiario se sitúa en un segundo nivel, en el sentido que se exige la previa declaración de fallido del obligado principal y, en su caso, de los responsables solidarios para que le pueda exigir la responsabilidad y, consecuentemente, el pago de la deuda tributaria⁷.

El alcance de la responsabilidad se determina en los apartados tres y cuatro del precepto. El responsable debe atender (salvo que la ley fije otra cosa, como es el caso del responsable del 42.2 LGT por acciones obstativas en el cobro de la deuda, en el que se responde de toda la deuda tributaria, incluyendo los recargos y los intereses del periodo ejecutivo), en principio, a la deuda exigida al deudor en periodo voluntario.

Los recargos del periodo ejecutivo son exigibles del responsable por su propio incumplimiento del periodo de pago concedido con la notificación de la responsabilidad⁸. En la medida que el recargo tiene una natura-

6 Algunos autores, como Martínez Lago y Almuñí Cid, en Autotutela tributaria, «levantamiento del velo» y derivación de la responsabilidad a las sanciones, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 296, defienden este carácter ilícito de los supuestos de responsabilidad: “Con la aprobación de la nueva LGT se volvió a perder otra oportunidad para configurar a los responsables de tales supuestos ilícitos como sujetos infractores para los que habría una específica sanción ponderando su participación o colaboración en la comisión de las infracciones ajenas 3; opción esta que fue defendida ya, unos años después de aprobarse la originaria LGT, por el Maestro SAINZ DE BUJANDA”.

7 Calvo Vergez, “Procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 310, “El principal aspecto diferenciador, en materia de procedimiento, entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria, viene determinada por el beneficio de excusión del que goza el responsable subsidiario”.

8 Así lo entiende también la Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 18 de mayo de 2007 (sentencia nº 388/2007, Rec. n.º 190/2006, Referencia NORMACEF NFJ027438).

leza compensatoria de los costes administrativos del seguimiento de un procedimiento de apremio y existen tantos procedimientos cuantos obligados y responsables existan, a cada uno de ellos se le podrá exigir su propio recargo del periodo ejecutivo y no quedará extinguido por otra causa que su pago, aunque la deuda inicial haya sido hecha efectiva por otro obligado o responsable, y aunque éste haya hecho efectivo también su propio recargo del periodo ejecutivo.

Los intereses devengados desde el momento en el que debió hacerse efectiva la obligación tributaria principal y hasta el momento de su completo pago cabe desagregarlos en dos periodos. Por una parte, los correspondientes al periodo desde que resultó exigible la obligación y hasta el momento en el que se haya producido su liquidación por la Administración (si es que ha sido necesaria esta liquidación por no haber cumplido con la obligación de autoliquidar correctamente el obligado). Son los denominados intereses liquidatorios. Como su nombre indica, se incluyen en la liquidación administrativa de la deuda, por lo que forman parte de deuda exigida en periodo voluntario al obligado principal, que, como hemos visto, es el alcance de la responsabilidad, en todo caso.

Los intereses correspondientes al periodo ejecutivo se exigen desde la finalización del periodo voluntario de pago del obligado principal y hasta el momento del pago. Su naturaleza es indemnizatoria del retraso en el pago de la deuda. A los responsables se les puede exigir los intereses correspondientes al periodo desde la finalización del periodo de pago concedido con la declaración de responsabilidad a cada uno de los responsables y hasta el momento del pago de la deuda, sea por el mismo o por otro obligado. Como la deuda es única, la indemnización por el retraso en su pago es igualmente única. Por ello, pagado el interés por cualquiera de los obligados o responsables, se extingue la obligación de pago de los intereses, en el periodo de devengo concurrente, para los demás obligados y responsables. No obstante, debe tenerse presente que los periodos de devengo de intereses no tienen por qué ser totalmente concurrentes (sin duda, el más dilatado de todos será el del obligado principal), por lo que satisfe-

cho el interés por uno de los obligados o responsables, puede subsistir la obligación de pagar intereses, por un periodo de tiempo no concurrente, en otro obligado o responsable.

Las sanciones, aunque no constituyen deuda tributaria, pueden incluirse en el alcance de la responsabilidad. Se exige para ello una mención legal expresa en el supuesto de hecho configurador de la responsabilidad, incluyendo en su alcance las sanciones.

Existe una aparente contradicción en el precepto que estudiamos, ya que el apartado primero, antes comentado, señala que los responsables lo son de la deuda tributaria y este apartado cuarto que ahora estudiamos permite la inclusión de las sanciones en el alcance de la responsabilidad. Evidentemente, debe primar este último apartado, tanto por su especialidad sobre la mención genérica del apartado primero, como por el hecho que las disposiciones que configuran el alcance de las distintas responsabilidades en las sanciones son normas de igual rango legal y, otra vez, más específicas que la mención general del artículo 41.1 LGT⁹.

La Ley 7/2012 ha incluido en este apartado que, en los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción por conformidad, se dará trámite de conformidad al responsable para obtener esta reducción por conformidad. Añade que se perderá por cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas. También tendrá derecho a la reducción por “pronto pago”, cuando además de no recurrirse la sanción se ingrese en el periodo voluntario. No se extienden estos beneficios a la responsabilidad del artículo 42.2 LGT. Indudablemente esta modificación ha beneficiado al contribuyente, ofreciéndole el mismo beneficio como responsable que el que se ofrece al infractor. No obstante, se limitan los beneficios a los supuestos en los que no se recurra contra la responsabilidad (lo que en principio no llama mucho la atención, pues parece guardar un paralelismo con la pérdida de estos beneficios en la sanción por el recurso) aunque tales impugnaciones se realicen fundándose no ya en la falta de conformidad con la liqui-

9 Así también lo entiende el Tribunal Supremo, según se recoge en Sentencia de 17 de junio de 2010 (Rec. n.º 2014/2005; Referencia NORMACEF: NFJ039852).

dación de la que trae causa la sanción o en ésta, sino en la concurrencia de un motivo de impugnación contra el fundamento mismo de la responsabilidad. Creemos que no es correcto el paralelismo que se hace entre la liquidación y el acto de declaración de responsabilidad, ya que la exigencia de responsabilidad es una materia propia de recaudación. Igual que la conformidad a la sanción no se pierde por las vicisitudes que acontezcan en la recaudación de la sanción y, particularmente, con las impugnaciones contra estos actos de recaudación de ésta, tampoco debería perderse cuando la impugnación no se vincula a la procedencia de la sanción, sino del acto de recaudación que constituye la declaración de responsabilidad misma. No obstante, el tenor literal de la Ley, aunque criticable, es claro.

El apartado 5 del artículo 41 LGT contiene el enlace entre el régimen sustantivo de la responsabilidad y el procedimiento para la declaración de responsabilidad, contenido en los artículos 174 ss. LGT. Este apartado establece la existencia de un procedimiento para la declaración de la responsabilidad, con audiencia al interesado, que debe culminar con un acto administrativo de declaración de la responsabilidad.

Los elementos esenciales de dicho acto, además de la identificación del responsable, evidentemente, son el alcance y extensión de la responsabilidad. Por alcance cabe identificar las obligaciones tributarias pendientes que van a exigirse del responsable (cuestión fundamental, ya que uno de los derechos esenciales de los que dispone el responsable es la posibilidad de impugnar no solo el presupuesto de hecho de la responsabilidad, sino la regularidad de las liquidaciones respecto de las

cuales se le declara responsable) y por extensión cabe entender el importe o cuantía dentro de la deuda o deudas incluidas en el alcance que le será exigida. Es decir, a través de ambos elementos debe poderse señalar las deudas concretas respecto de las que se declara responsable a un obligado tributario y el importe monetario de dicha responsabilidad.

Dada la discutida naturaleza e incardinación del procedimiento de declaración de responsabilidad, el legislador decide remarcar que para la declaración de responsabilidad (es decir, antes de la declaración) la Administración podrá utilizar las facultades inquisitivas de los artículos 142 y 162 LGT (este segundo artículo se remite al artículo 142 y al 146 LGT, por lo que podemos concluir que para la declaración de responsabilidad se dispone también de las facultades de adoptar medidas cautelares previstas en el artículo 146 LGT para la conservación de los elementos acreditativos de la existencia de la responsabilidad), así como la posibilidad de adoptar medidas cautelares sobre el patrimonio del posible responsable en aplicación del artículo 81 LGT. Este procedimiento debe finalizar en el plazo de seis meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 LGT¹⁰.

El último requisito procedimental que impone este apartado se refiere, exclusivamente, a los responsables subsidiarios, exigiendo que con carácter previo a la declaración de la responsabilidad (que no al inicio del procedimiento) deba haberse dictado la declaración de fallido¹¹.

La última previsión del artículo 41 LGT, de naturaleza extratributaria, consagra la existencia de una acción de

10 Blázquez Lidoy, en *Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 255: "Aunque expresamente no se señale entendemos que el procedimiento para derivar la responsabilidad está sometido al plazo general de seis meses (art. 104.1 de la LGT). En efecto, y como hemos señalado, el procedimiento de declaración de responsabilidad está ubicado en una sección distinta del procedimiento de apremio, por lo que entendemos que no le es aplicable la falta de un período para terminar el procedimiento, como sucede con el apremio."

11 Entiende Blázquez Lidoy, en *Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 255, que esta exigencia puede llevar aparejado un privilegio improcedente: "La diferencia de procedimiento puede suponer, además, una causa de exoneración de responsabilidad para los responsables subsidiarios cuando exista un responsable solidario. Y esto, a nuestro parecer, es una de las cuestiones más criticables de la normativa. Así, en caso de sucesión de empresa donde existan sanciones, resulta que responderá primero el nuevo adquirente y no el administrador de la entidad transmitente, que es quien ha podido actuar de forma negligente, sin que ni siquiera exista la posibilidad de compartir la carga en caso de que no pueda hacerse efectivo el derecho de reembolso frente al deudor principal. Y lo mismo sucede, por ejemplo, con los asesores fiscales que hayan colaborado y los administradores que hayan actuado de forma activa. Cuando el deudor principal no pueda finalmente satisfacer el derecho de reembolso la responsabilidad solidaria supondrá que no se pueda actuar frente al resto de responsables subsidiarios y cabe preguntarse si tiene o no razón de ser."

regreso en el responsable que hace efectiva una deuda frente al obligado principal junto al cual se ha situado¹².

2.2 Supuestos específicos de responsabilidad tributaria de socios y administradores de entidades

2.2.1 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

A. Partícipes y cotitulares de las entidades del artículo 35.4 LGT

El artículo 42 LGT enumera los supuestos de responsabilidad solidaria.

El apartado 1º, letra b, del mencionado artículo contempla la responsabilidad solidaria de partícipes o cotitulares de las entidades del artículo 35.4 LGT, esto es, entes sin personalidad y sociedades civiles que sean sujetos de obligaciones tributarias. Cierto es que estos responsables no son socios, pues no existe personalidad jurídica separada en el ente creado, pero la posición jurídica de los partícipes en estas entidades, como titulares últimos de los bienes y derechos atribuidos al ente, resulta equiparable a la de los socios. Éste es un supuesto particular de responsabilidad, confuso, como todo lo que tiene que ver con el régimen de estas entidades en el ordenamiento tributario. La primera de sus peculiaridades es que no se extiende a las sanciones. Piensa el legislador que responden estas entidades de las sanciones con su patrimonio, aunque es un franco error, pues al carecer de personalidad jurídica, carecen igualmente de un patrimonio propio para responder de las sanciones.

Esta responsabilidad, que alcanza por tanto solo a la deuda tributaria, es solidaria entre los partícipes, aunque a la vez es mancomunada, pues cada uno de ellos responde únicamente en la parte en la que participe en la entidad correspondiente. A estos efectos, cabe recordar que la participación se presume por partes iguales, salvo que se acredite por los partícipes la existencia de unas cuotas diferentes, correspondiendo la prueba de dicha participación diferente al que así la invoca¹³.

B. Sucesores en la titularidad o en el ejercicio de actividades económicas.

El artículo 42.1.c LGT contempla un supuesto de responsabilidad solidaria para los sucesores en la titularidad o en el ejercicio de actividades económicas. Presenta este supuesto de responsabilidad¹⁴ varios aspectos relevantes a destacar.

El primero de estos aspectos son las deudas a las que se extiende la responsabilidad. Las deudas exigibles son exclusivamente aquellas derivadas de la explotación contraídas por su antiguo titular. Cabe considerar como tales los tributos que gravan el ejercicio de la explotación, sus operaciones y resultados, no los meros gravámenes de la titularidad de los elementos patrimoniales; en el sistema tributario estatal este concepto incluiría el IRPF (exclusivamente en la parte de la deuda que derive de la explotación económica, lo que no siempre es fácil de discernir), el IS, el IVA y, en su caso, los IIEE o los tributos integrantes de la renta de aduanas.

Las deudas pueden haber sido objeto de liquidación antes o después de la transmisión, aunque necesariamente deben haberse devengado antes de la propia transmisión

12 Destaca Guinot Barona, en “La naturaleza de los acuerdos de derivación de responsabilidad. Doctrina jurisprudencial. Consecuencias jurídicas sobre la recaudación de las deudas”, Tribuna Fiscal nº 258, que “Por otra parte, esa subsidiariedad o “supletoriedad” con relación a la obligación del sujeto pasivo permitirá al responsable accionar en vía de regreso contra el obligado tributario por el importe satisfecho, ejerciendo la acción de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos por la legislación civil (art. 41.6 de la LGT), si bien el importe que podrá reclamar será sólo el que corresponda a la suma que haya asumido como consecuencia de la actividad imputable a este deudor principal, debiendo quedar excluidas las cantidades cuya generación derive de la propia negligencia o conducta del responsable, como serían los recargos e intereses dimanantes del retraso en el cumplimiento de su propio periodo voluntario de pago.

13 Recoge Blázquez Lidoy, en Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 255, que esta situación supone, en lugar de un agravamiento de la situación del responsable, un beneficio sobre lo que resulta de la aplicación de las normas generales del Derecho, en las que los partícipes de estas entidades responden de las deudas de estos entes sin limitación alguna.

14 Destaca Blázquez Lidoy, en Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 255, que la configuración como supuesto de responsabilidad zanja la polémica sobre si se trataba de una verdadera responsabilidad o una sucesión, como se había considerado por su denominación.

que da lugar a la responsabilidad. No resulta claro, pero creemos que se deben incluir las deudas tributarias que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que dan lugar a la sucesión, pues generalmente éste se considera como el último acto de la actividad.

Se incluyen también las sanciones, por mención legal expresa. Generalmente se entiende que solo las sanciones consistentes en multa proporcional pueden ser objeto de esta declaración de responsabilidad, ya que son las únicas que derivan directamente del ejercicio de la actividad. Nuestro criterio no es tan rotundo, pues no pocas sanciones consistentes en multa fija derivan precisamente del ejercicio de las actividades económicas, sin que encontremos razón para su exclusión de la responsabilidad; piénsese, por ejemplo, en la multa fija (aunque variable) impuesta por incumplimientos en la obligación de documentación de las operaciones vinculadas prevista en el artículo 16 LIS.

No resulta claro, tampoco, si la responsabilidad alcanza únicamente a las deudas que provengan del ejercicio de las actividades por el empresario o profesional del que trae causa la adquisición o si puede extenderse, a su vez, a las deudas de personas o entidades anteriores de las que el causante de la sucesión fuera, a su vez, responsable; y aun en este segundo caso, cabría plantear si la responsabilidad puede dirigirse directamente al titular último o si debe seguir la cadena de responsabilidades de forma pareja a como siguiera la cadena de ejercicio de la explotación. A nuestro juicio, el tenor literal del precepto obliga a inclinarse por la imposibilidad de esta cadena de responsabilidades, ya sea directa o “per saltum” (las deudas a incluir en la responsabilidad son las del “anterior titular” y “derivadas de su ejercicio” -de las actividades económicas- lo que sin duda no son las deudas respecto de las cuales se le ha declarado responsable por un ejercicio de la actividad anterior de una persona distinta), aunque esta solución reste eficacia al precepto.

Se establece una limitación específica en cuanto al alcance de la responsabilidad, cuando se haya solicitado el

certificado previsto en el artículo 175 LGT por aquel que piensa adquirir una explotación.

El título sucesorio que da lugar a la responsabilidad, tanto por la propia dicción del precepto, como la interpretación jurisprudencial del mismo, tiene unos contornos francamente amplios. En algunos casos puede identificarse un nexo o relación entre las personas o entidades que, sin solución de continuidad, realicen la explotación económica.

Pero este nexo no ha de consistir necesariamente en un negocio jurídico único por el cual se asuman las deudas y se transmitan los activos, sino que nada obsta para que la sucesión en la explotación se realice mediante diversos negocios jurídicos que tengan como objeto la cesión o transmisión de aquellos elementos esenciales de cara a la continuidad en la explotación económica o incluso de un sólo negocio que tenga como resultado la adquisición de un elemento aislado si así se consigue la requerida continuidad por ser éste el esencialmente constitutivo de la explotación.

Pero también puede ocurrir que la transmisión sea meramente fáctica; en la que sin existir, al menos de Derecho, un negocio traslativo de elementos de la explotación, una persona, física o jurídica, continúe en la realización de una actividad económica o explotación ejercida previamente por otra, incluyéndose esta conducta como sucesión pues la explotación se realiza por persona distinta a través de la misma empresa, entendida ésta como organización de medios de toda índole¹⁵.

En estos casos, resulta especial difícil discernir si existe una sucesión; habiéndose destacado como elementos típicos que ponen de manifiesto la continuidad de la actividad de empresa circunstancias tales como la sustancial identidad de las actividades desarrolladas, el cese por un sujeto y el inicio por el otro, sin solución de continuidad o aun solapándose en el tiempo, la coincidencia en los medios de explotación tales como trabajadores, activos fijos como maquinaria o inmuebles, o la coincidencia en los elementos que dan lugar al fondo de comercio y que son consustanciales a algunas actividades como clientes y proveedores de la empresa, no siendo ni necesario ni suficiente por sí mismo que, en el caso de sucesión entre

15 En este sentido, podemos citar, entre otras muchas, la Resolución TEAC de 3 de diciembre de 2008 (R.G. 1586/2007; Referencia NORMACEF: NFJ031624), en la que se concluye que se ha producido una sucesión de hecho entre empresas, aunque no exista un acto expreso de transmisión jurídica, dadas las circunstancias de concurrencia en la actividad, idéntico domicilio de la actividad empresarial, mismo administrador único e identidad de trabajadores, lo que posibilita la exigencia de responsabilidad solidaria.

personas jurídicas, participen en el capital los mismos socios, y ello sin perjuicio de que esto pueda ser un indicio o ser apreciado en una valoración conjunta de la prueba¹⁶. Se trata de elementos que normalmente acreditarán la persistencia de la misma empresa, pero que, dadas las características especiales de cada actividad o del sector, pueden venir necesitados de una mayor aportación fáctica (localización, estructura de mercado,...) o, por el contrario, ser relevados en algún caso.

Se establecen, además, sendas exclusiones de responsabilidad para los casos en los que se adquieran los bienes por causa de muerte, que se regirán por lo dispuesto en el artículo 39 LGT, y para las adquisiciones de explotaciones de deudores concursados en un procedimiento concursal. También deberían haberse excluido las deudas de entidades disueltas, liquidadas o no. No obstante, entendemos que no sería aplicable este supuesto de responsabilidad, por existir un régimen específico para la exigencia de estas deudas por vía de la sucesión contemplada en el artículo 40 LGT.

Debemos además destacar que este procedimiento (el de los sucesores) es más sencillo que el de la responsabilidad, por lo que será más cómodo acudir al mismo, aunque existen limitaciones en cuanto al importe de la deuda o de las sanciones que se pueden exigir, por lo que aunque más sencillo, en ocasiones, será menos efectivo.

2.2.2 RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

A. Administradores de personas jurídicas que hayan cometido infracciones

Contempla el artículo 43.1.a LGT un supuesto de responsabilidad subsidiaria para los administradores de las personas jurídicas, exigiendo la declaración de responsabilidad, además de la condición de administrador, la concurrencia de dos circunstancias: que las personas jurídicas hayan cometido infracciones tributarias y que los administradores hayan incumplido sus deberes de buen administrador en relación dichas infracciones.

El primero de los elementos configuradores de la responsabilidad es la condición de administrador de la

persona jurídica del responsable. Bajo esta denominación cabe incluir no solo a los administradores de las sociedades mercantiles, que reciben tal denominación, sino a todas las personas que en otras personas jurídicas desempeñan funciones de administración, entendidas éstas como la representación, dirección y gestión de las actividades de la persona jurídica, tal como los patronos de las fundaciones, los miembros de la junta directiva de las asociaciones, miembros del consejo rector en las cooperativas, etc...

La LGT ha recogido una vieja aspiración de los órganos de recaudación, al incluir entre los responsables tanto a los administradores de hecho como de derecho. El administrador de derecho es aquel que cuenta con un nombramiento válido y, en su caso, inscrito en el correspondiente registro, que le permite asumir las funciones propias de representación de su cargo. Administrador de hecho es todo aquél que sin este nombramiento formal realiza las funciones propias del administrador. Presenta esta figura numerosas modalidades: desde aquellos que, sin nombramiento alguno ni título habilitante ejercen, de hecho, la administración de una persona jurídica; a otras situaciones, como el administrador con nombramiento caducado y que continua la gestión; sujetos con apoderamientos amplios (en ocasiones, más amplios que los propios poderes del administrador que les apodera) y que ejercen la administración de la persona jurídica con ese apoderamiento; personas que, aun sin un título formal de administrador ni apoderamiento, actúan frente a terceros como tales (administrador notorio). En ocasiones, se han incluido como tales a meros empleados de la entidad, tales como directores o personas que desarrollen puestos de alta dirección con autonomía de decisión y poder suficiente, o a socios de control, que ejercen una influencia directa sobre los administradores formales, fundamentalmente en las entidades unipersonales. Debemos reseñar, no obstante, que la existencia de una administración de hecho no desplaza la posible responsabilidad del administrador de derecho, aunque éste no actúe en la realidad como administrador. El segundo de los requisitos de este supuesto de responsabilidad es la comisión de infracciones tributarias por las personas jurídicas. La responsa-

¹⁶ Tal y como tiene establecido la jurisprudencia, la apreciación y valoración de la prueba debe ser algo integral y de conjunto, y ponderarse con arreglo a las reglas de la sana crítica a que se refiere el artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (Res. TEAC de 16 de enero de 1980) rigiendo en materia de valoración de pruebas las reglas de la libre valoración.

bilidad alcanza a las deudas tributarias liquidadas (las deudas autoliquidadas, por el importe autoliquidado, no pueden dar lugar a la comisión de infracciones tributarias, siempre que no haya existido requerimiento previo de la Administración), a las sanciones impuestas derivadas de estas liquidaciones, y a otras sanciones que se hayan podido imponer sin la existencia de deuda. Evidentemente, las infracciones tienen que haberse cometido durante el periodo en el que el responsable ejerciera la administración, aunque al tiempo de declararse la responsabilidad haya cesado y exista un nuevo administrador. Cabe plantear, en relación con esta cuestión, en qué momento cabe entender cometida la infracción. A nuestro juicio cabe entender que la infracción se comete en el momento de presentar la declaración de la que deriva ésta, o si no se presentara la declaración, en el momento en el que finalice el plazo de declaración. El tercero y último de los requisitos es la existencia de una conducta que podamos calificar, hasta cierto punto, de negligente en el administrador, y que como consecuencia de dicha conducta se haya producido la infracción tributaria. A nuestro juicio, la situación es radicalmente distinta en el administrador de derecho y el de hecho. Mientras que el primero tiene unas funciones determinadas, generalmente, por Ley y Estatutos, cuya dejación puede dar lugar a la comisión de la infracción, sin que sea exigible una conducta activa propia acreditada para la declaración de responsabilidad; el administrador de hecho no dispone de funciones que deba ejercer necesariamente, por lo que será exigible una prueba de su participación para la declaración de responsabilidad. En este caso, con dicha prueba de la participación, lo que será extraño es que se acuda al instituto de la responsabilidad subsidiaria, por ser más efectiva la responsabilidad solidaria para los causantes o colaboradores en la comisión de infracciones tributarias, prevista en el artículo 42.1.a LGT, condición que normalmente tendrá aquél cuya participación en la infracción se ha acreditado. El propio precepto subraya que esta conducta negligente puede tener dos orígenes: que los administradores no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, lo que exige la delimitación de los actos cuya realización incumbe a los

administradores, teniendo en cuenta, además, la estructura organizativa de la respectiva persona jurídica y la distribución de competencias existente en el conjunto de la misma; o que hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan, lo que resulta del deber de vigilancia de los administradores hacia sus subordinados, hacia personas con las que exista una vinculación derivada, que proceda bien de un relación de apoderamiento, general o particular, bien de una delegación de facultades llevada a cabo, por parte del Consejo de Administración, en favor de uno o varios miembros del mismo (Comisión ejecutiva/Consejeros delegados).

B. Administradores de personas jurídicas que hayan cesado sus actividades

Contempla un segundo supuesto de responsabilidad de los administradores de personas jurídicas el artículo 42, apartado 1 LGT; es la letra c, que determina la condición de responsable de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado sus actividades. Los elementos configuradores de la responsabilidad en este caso son: la condición de los administradores, el cese de actividades y las obligaciones por las que se puede declarar responsable.

Los administradores pueden ser de hecho o de derecho, siendo aplicable todo cuanto mencionábamos en el apartado anterior sobre esta circunstancia. Debe concurrir, además, un elemento subjetivo en la conducta del administrador, consistente en no haber hecho lo necesario para el pago de la deuda pendiente. Tal y como reflejan López López y Martínez Caballero¹⁷ la doctrina se encuentra dividida en cual es el grado de culpabilidad, variando desde aquellos que entienden que resulta preciso que la conducta del administrador sea sancionable, pasando por los que entienden que basta la mera negligencia y hasta aquellos que entienden que es una mera responsabilidad objetiva.

A nuestro juicio, esta responsabilidad presupone que el administrador debe ingresar todas las deudas pendientes mediante un procedimiento de disolución y liquidación de la entidad o, en caso de imposibilidad de pagar dichas deudas, debe proceder a iniciar el correspondiente procedimiento concursal. Fuera de tales excusas absolutorias, concurrirá la responsabilidad por el mero hecho del impago. El elemento clave en este supuesto de responsabilidad

17 López López, H. y Martínez Caballero, R.; "Responsabilidad de los administradores por deudas tributarias pendientes de sociedades que han cesado en la actividad: relaciones entre las regulaciones tributaria y mercantil", *Revista de Contabilidad y Tributación* n° 298.

es el cese de actividades de la entidad deudora. No resulta necesario que el cese se produzca por la concurrencia de una causa de disolución de la entidad, que haga surgir necesariamente la obligación del administrador de convocar al órgano competente o, en su caso, el judicial, para proceder a la toma del acuerdo de disolución de la sociedad. Basta la mera cesación de hecho, que podrá ser acreditada mediante elementos de prueba indiciarios que demuestren la situación de inactividad, factores como pueden ser la falta de actividad en sus instalaciones, abandono del domicilio social, la desaparición de compras y ventas, la baja de trabajadores, la falta de presentación de autoliquidaciones o presentación con resultado negativo, la cancelación de cuentas bancarias, la baja a efectos del IAE, etc. En ocasiones, la Administración considera un cese fáctico en aquellos casos en los que existe una reducción radical del volumen de actividad. A nuestro juicio, se debe ser extremadamente cauto en estos supuestos, pues si bien es cierto que otra consideración haría prácticamente imposible la declaración del cese, debe acreditarse que la reducción responde a una voluntad de finalizar con las actividades de la persona jurídica, para que proceda esta responsabilidad¹⁸.

Por el contrario, no son supuestos de cese de la actividad la disolución y liquidación de entidades (las responsabilidades, en este caso, podrán venir de la comisión de infracciones por las sociedades antes de la liquidación o durante ésta, siendo posibles responsables los administradores y liquidadores), la disolución, encontrándose todavía la entidad en fase de liquidación; o la entrada en procedimientos concursales.

Finalmente, cabe analizar las deudas que se pueden incluir en este supuesto de responsabilidad. Son todas aquellas deudas pendientes en el momento del cese, liquidadas, autoliquidadas e, incluso, las no liquidadas ni autoliquidadas, siempre que, en ese caso, se pueda acreditar de alguna forma que el administrador debió conocer la

existencia de la deuda y, consecuentemente, debió hacerla efectiva antes del momento del cese. Al no existir mención específica, no se podrá incluir en la responsabilidad las sanciones.

C. Administradores concursales y liquidadores de entidades

El artículo 42.1.c LGT contempla un supuesto de responsabilidad para los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de entidades.

Los responsables son, como vemos, los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de entidades, personas que asumen las funciones de propias de dirección y gestión de las entidades en situaciones especiales de la vida de estas entidades: el concurso de acreedores y la liquidación.

No habla en este caso la LGT de liquidadores de hecho y de derecho, pues la función de liquidador solo se debe ejercer bajo el nombramiento específico; tal y como aclaran los artículos 374, 375 y 376 de la Ley de Sociedades de Capital –Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010- que disponen, con la apertura de la fase de liquidación, el cese de los administradores, el nombramiento de los liquidadores y, que si los administradores continúan en ejercicio de sus funciones, quedarán convertidos en liquidadores.

Los integrantes de la Administración concursal pueden devenir responsables tanto en los casos en los que se haya procedido a una suspensión de las facultades de administración del concursado, como en aquellos casos en los que el deudor conserve plenamente estas facultades, sometidas a la intervención de los administradores concursales, según se deduce del artículo 40 de la Ley Concursal, pues en ambos casos se cita que las funciones de estas personas son de administración concursal.

Las deudas exigibles del responsable son las deudas pendientes de las entidades en el momento de iniciarse

18 En este sentido, cabe citar que la STS de 30 enero 2007 exige que la cesación sea “completa, irreversible y definitiva, por lo que no basta ni es suficiente a estos fines que se produzca un cese meramente parcial, ni la suspensión temporal, de susodichas actividades”. Comentando esta sentencia, CHECA GONZÁLEZ, C. “Alcance de la noción de cese para decretar la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades: sentencia comentada: STS de 30 de enero de 2007”; Jurisprudencia Tributaria Aranzadi nº 5/2007, extrae, como conclusión final, la imposibilidad de derivar responsabilidad subsidiaria a los administradores, en tanto no se haya producido el cese real y efectivo de su actividad económica, sin que sea a ello equiparable la simple paralización parcial de tal actividad como consecuencia de un período de crisis transitoria, siempre que quede probado que tras dicho período de parálisis se continúa ejerciendo el objeto social de la entidad. Ahora bien, como señala el propio autor citado, conviene ser cautos sobre este punto, ya que no es infrecuente que se simule por parte de las entidades la existencia de un mínimo de actividad precisamente con el único objeto de evitar la derivación de responsabilidad tributaria.

el proceso de liquidación. Se exige, además, el mismo elemento subjetivo que mencionábamos en el supuesto anterior, consistente en no haber hecho lo necesario para el pago de la deuda pendiente.

Así, no puede devenir responsable un administrador concursal que no haga efectiva una deuda tributaria anterior al concurso, por no existir bienes suficientes para la satisfacción de la deuda y siempre que se haya respetado el orden de preferencia de los créditos, ya que el impago no concurre con el elemento subjetivo falta de diligencia en la administración.

Matiza, además, este precepto que los liquidadores y administradores concursales responderán por las posibles deudas que surjan durante ese periodo de liquidación o de administración concursal como administradores, y no por este supuesto de responsabilidad.

D. Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que presenten reiteradamente declaraciones tributarias sin ingreso, o con ingresos parciales muy reducidos, derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse.

La Ley 7/2012 ha introducido un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria en el apartado 2 del artículo 43 LGT, para los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que presenten reiteradamente declaraciones tributarias sin ingreso, o con ingresos parciales muy reducidos, derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse.

Trata de romper este supuesto de responsabilidad con una conducta elusiva en la fase recaudatoria, consistente en la presentación de declaraciones correctas, con la inclusión de todos los elementos pertinentes para el cálculo de la deuda tributaria, pero sin realizar el ingreso de las cuotas resultantes de la autoliquidación. Supone este hecho que se inicie el procedimiento recaudatorio cerca de la entidad deudora, pero si la estructura de producción de la entidad le permite desarrollar la actividad sin que existan bienes o derechos fácilmente trabables en el procedimiento de apremio, puede continuar en la actividad sin realizar el pago correspondiente de los impuestos devengados.

Hasta esta reforma, la concurrencia de un supuesto de responsabilidad para los administradores de entidades requería que existiese una cuota dejada de ingresar y que diera lugar a un infracción tributaria, lo que permitía aplicar los supuestos contemplados en los artículos 42.1.a y 43.1.a

LGT, según el grado de participación del administrador en la infracción. Hasta la Ley 7/2012, la presentación de la declaración completa excluía la imposición de sanciones, haciendo imposible la exigencia de esta responsabilidad.

Cuatro son los elementos que caracterizan a este supuesto nuevo de responsabilidad: la condición de administrador de hecho o de derecho del responsable, el alcance de la responsabilidad, que comprende los tributos que deben repercutirse y retenciones, la continuidad en las actividades de la persona jurídica, y la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por los conceptos a los que alcanza la responsabilidad, de forma reiterada y intención real de cumplir la obligación tributaria. El presente supuesto de responsabilidad alcanza, evidentemente, a las deudas de personas jurídicas exclusivamente, ya que el responsable es el administrador. Respecto a la condición de administrador de hecho o de derecho puede reproducirse lo ya señalado en relación con la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que cometen infracciones tributarias.

Esta responsabilidad alcanza a las deudas autoliquidadas por IVA (y en su caso, el IGIC) e IIEE, como tributos repercutibles, y a las retenciones. Exige esta responsabilidad la continuación en las actividades por la persona jurídica deudora principal. Como examinamos al estudiar la responsabilidad subsidiaria de los administradores de entidades que cesan en la actividad, el concepto de cese en materia de responsabilidad es bastante amplio y no exige ni un acto formal ni la finalización total de las actividades. Este concepto amplio del cese puede dificultar la interpretación de este precepto, que exige, precisamente, lo contrario: la continuación de la actividad. Siendo que esta regla se establece en el mismo ámbito, es lógico pensar que puedan oponerse a la pretensión de la Administración para exigir la responsabilidad todos los supuestos en los que, en casos similares, se entiende que ha existido cese de la actividad, aunque tal cese no sea total y absoluto.

Resulta reseñable también que no se fija plazo determinado para el cese de las actividades desde el momento de la presentación de las declaraciones sin ingreso. Según establece el artículo 67.2 LGT, el plazo de prescripción para la exigencia de las responsabilidades subsidiarias comienza a contar a partir del momento en el que se hubiera producido la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios. Este plazo de prescripción permite el inicio de las actuaciones con el responsable habiendo transcurrido

un plazo dilatado desde la presentación de la declaración sin ingreso. En estos casos, aunque inicialmente no se produjera el cese de la actividad, puede haberse producido, tiempo después. Al no fijarse un plazo para el cese desde la presentación de la declaración sin ingreso, deberemos entender que no se cumple (pues literalmente así es) el presupuesto de la responsabilidad.

El último de los requisitos es la presentación reiterada de autoliquidaciones sin ingreso y sin intención real de cumplir la obligación tributaria. Frente a la indefinición temporal y cuantitativa que tenía el anteproyecto de ley sometido a información pública, la redacción definitiva ha concretado que el incumplimiento reiterado concurrirá siempre que la suma de los ingresos por el conjunto de estas obligaciones no supere el 25% de las cuotas autoliquidadas. Ha sido, sin duda, muy generoso el legislador al fijar un umbral bastante reducido de ingresos para evitar la responsabilidad. Se añade que no se computarán como impagados los créditos para los que se hubiese concedido aplazamiento o fraccionamiento, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, y en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

El último elemento, también acumulativo, que exige este requisito es la falta de intención real de cumplimiento de las obligaciones. Este requisito resultaría de tremenda complejidad si no fuera por el establecimiento de una presunción en los casos que se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros con vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad se devengaron o resultaron exigibles.

2.3 Otros supuestos de responsabilidad tributaria que pueden afectar especialmente a socios y administradores de personas jurídicas

2.3.1 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

A. Causantes y colaboradores en la infracción tributaria

El artículo 42.1.a LGT contempla un supuesto de responsabilidad solidaria para los causantes o colaboradores activos en la comisión de las infracciones tributarias. De acuerdo

con la exigencia de mención expresa en cada supuesto de responsabilidad que impone el artículo 41 LGT, se hace constar que la responsabilidad alcanza a las sanciones. Esta decisión parece extremadamente lógica, al tratarse de una responsabilidad fundada precisamente en la participación activa en la comisión de las infracciones.

Generalmente el estudio de este precepto se realiza con una referencia a los distintos grados de participación en el delito acuñados en el Derecho penal, llegando a una enumeración de las figuras incluidas en este presupuesto de hecho. Así, se incluyen siempre por la jurisprudencia las figuras del coautor o colaborador necesario¹⁹, y en determinados casos inductores o cómplices cualificados²⁰.

A nuestro juicio, más relevante que recoger la referencia a estas figuras, cuya separación siempre es difícil, siendo además que en la mayoría de casos no existirá un pronunciamiento penal que aclare de forma incuestionable el título de la imputación; es reflejar las condiciones que exige el ordenamiento tributario y que deberán constar para que proceda la responsabilidad.

En este punto el requisito es claro, la responsabilidad exige una participación activa, lo que implica algo más de una mera falta de observancia de las obligaciones legales o contractuales por el responsable; es decir, la Administración deberá acreditar, aun con pruebas indiciarias, que la participación del responsable en la infracción tributaria ha sido consciente y activa.

Esta responsabilidad se proyecta generalmente sobre los socios y administradores de las personas jurídicas. Resulta relevante en estos casos el deslinde entre este supuesto de responsabilidad y la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que han cometido infracciones tributarias. A nuestro juicio, la diferencia radica precisamente en la diferente implicación que se les exige en cada tipo de responsabilidad; mientras que en la responsabilidad subsidiaria se penaliza una conducta omisiva, de dejación de funciones, en este supuesto de responsabilidad solidaria se exige una participación activa contrastada, arbitrando precisamente los instrumentos para la comisión de la infracción por la persona jurídica que administran; lo

¹⁹ Sentencia Audiencia Provincial de Barcelona de 15/01/2010

²⁰ Sentencia Audiencia Provincial de Zaragoza de 31/07/2009

que no siempre es fácil ni debidamente entendido por la Administración.

Casos frecuentes en los que la Administración juzga que la participación del administrador es activa se encuentran en la deducción de facturas falsas por la sociedad o en la simulación de existencia de actividades separadas en sede de una sociedad y de personas vinculadas a ésta que tributan en el régimen de módulos.

También se suele hacer referencia en este supuesto a la responsabilidad del asesor fiscal que ha puesto en marcha mecanismos de fraude cometidos por sus representados (imaginemos el caso de los fraudes circulares en el IVA, ideados por asesores fiscales faltos de escrúpulos y sin los cuales el mecanismo de fraude nunca echa a caminar).

B. Colaboradores en conductas obstativas de la acción recaudatoria

El artículo 42.2 LGT contempla un supuesto de responsabilidad (en realidad, grupo de supuestos) es el de las conductas obstativas de la acción recaudatoria. Las conductas constitutivas del presupuesto de hecho de la responsabilidad son muy amplias, pretendiendo cubrir todas las actuaciones que tienden a frustrar la acción recaudatoria y aun otras que pretenden impedir la acción se haya iniciado, siendo esta eventual, posible o cierta aunque no iniciada.

Así, se regulan las conductas tendentes a impedir el buen fin de un procedimiento de apremio en desarrollo, consistentes en el incumplimiento, con culpa o negligencia de las órdenes de embargo, esto es, desatender las órdenes de embargo recibidas; el consentimiento, con el conocimiento del embargo o de otras medidas de garantía, del levantamiento del bien embargado, por persona distinta del depositario, o, finalmente, el mismo consentimiento por el propio depositario.

Mucho más interesante, por las amplias facultades que traslada a los órganos de recaudación y los vastos límites que se permiten, es la responsabilidad para los causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado con la finalidad de impedir, en última medida, su traba.

Se define esta conducta, exclusivamente, por su resultado: ocultar o impedir la traba de bienes. No existe, sin embargo, límite temporal a su aplicación, por lo que la conducta puede haberse producido incluso antes de que se haya liquidado la deuda.

No creemos que esta amplitud temporal pueda extenderse a momentos anteriores al nacimiento de la deuda tributaria (por su devengo) o, al menos, al conocimiento de dicho nacimiento (por ejemplo, cuando ya se ha realizado una operación que se omitirá en la declaración, aunque no se haya producido todavía el devengo del impuesto que grava la operación).

Conductas que habitualmente se han incardinado dentro de este supuesto de hecho y en las que no pocas veces se encuentran los socios y administradores de entidades son la transmisión con contraprestación ficticia o la donación de bienes y derechos del deudor; establecimiento de gravámenes sin otra causa que la minoración de su valor sobre los bienes patrimoniales del deudor; o la interposición de sociedades en las que se residencian bienes que han sido obtenidos por las explotaciones económicas realizadas por sus socios.

Este último caso, quizá el más frecuente, se ha visto limitado por el establecimiento de las responsabilidades subsidiarias previstas en las letras g y h del artículo 43.1 LGT, a cuyo comentario nos remitimos.

Este supuesto de responsabilidad ha dejado prácticamente vacías de contenido las acciones civiles que la Administración, como cualquier otro acreedor, podía interponer en defensa del crédito tributario. Resulta extraño pensar en una acción rescisoria, en una revocatoria o pauliana o en una subrogatoria, cuando la propia Administración puede lograr las finalidades de dichas actuaciones y aun más mediante el ejercicio directo de una acción tributaria, sin intervención de un juez.

El alcance de esta responsabilidad es especial, pues incluye toda la deuda tributaria que se esté exigiendo al deudor, incluyendo en su caso el recargo de apremio y los intereses, así como las sanciones; pero limitada por el valor de los bienes sustraídos a la acción recaudatoria. No significa esto último que la responsabilidad solo pueda hacerse efectiva sobre tales bienes, sino que el valor de los bienes marca el límite de la responsabilidad exigible. Una vez declarada la responsabilidad, podrá hacerse efectiva con cualesquiera bienes del responsable.

2.3.2 RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

A. Contratistas y subcontratistas de obras

El siguiente de los supuestos de responsabilidad es el relativo a los contratistas y subcontratistas de obras y

servicios. Este supuesto de responsabilidad, introducido por la LGT, tiene un antecedente en la legislación laboral. Pretende limitar ciertos abusos detectados, en los que se contrataban obras y servicios que debían ejecutar las empresas con subcontratistas, obteniendo de estos subcontratistas precios rebajados sobre los propios que determinan los costes de la actividad y el mercado, ya que los subcontratistas no pensaban ingresar el IVA devengado ni las retenciones, consiguiendo de estas evasiones de impuestos su beneficio. No es poco frecuente que estos contratistas o subcontratistas estén constituidos o dirigidos por los socios y administradores de la entidad que contrata con ellos, razón por la que incluimos la mención a este supuesto de responsabilidad en este estudio.

Son posibles responsables las empresas, sean personas físicas o jurídicas, que contratan con el contratista o subcontratista. Para incurrir en el supuesto de responsabilidad deben contratar o subcontratar la ejecución de obras o servicios de su actividad económica principal. Aclara lo que debemos entender por actividad económica principal el artículo 126.1 RGR, que comprende todas las obras o servicios que, de no haber sido contratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad comitente por resultar indispensables para su finalidad productiva; esto incluye, a nuestro juicio, la participación tanto en la misma ejecución de obras o prestación de servicios que realiza el responsable para terceros o como de elementos auxiliares de esa actividad principal necesarios para que esta llegue a buen fin.

Cabe añadir que, para nosotros, por actividad económica principal no debemos entender una única actividad en la empresa (la de mayor volumen de facturación o la más relevante por cualquier otro elemento característico). Dentro de este concepto tienen cabida todas las actividades que se realicen de forma habitual por la empresa o que se correspondan con su giro o tráfico característico; la DGT, en Resolución 2/2004²¹, identificó estas actividades habituales como las incluidas en su objeto social, criterio que no compartimos, ya que el objeto social es un elemento determinante de la competencia de los administradores y no una limitación de actividades de la empresa;

aunque la solución que proponemos, más abierta en su definición, en la práctica arrojará casi siempre el mismo resultado que la utilización del objeto social que propone la DGT.

Las empresas responsables pueden serlo, en nuestra opinión, únicamente de las empresas con las que contraten o subcontraten las obras o servicios, pero no así de empresas que contraten o subcontraten con sus propios contratistas o subcontratistas. Es decir, no puede generarse una cadena de responsabilidades.

La responsabilidad se extiende a la cuota tributaria exigible por tributos que deban repercutirse o retenerse en periodo voluntario, pero no a las sanciones. Incluye, por tanto, el IVA (y en su caso, el IGIC) y las retenciones; no parece que puedan incluirse los IIEE, a pesar de ser repercutibles, por no devengarse con ocasión de esta contratación. No obstante, no resulta siempre fácil ni pacífico cuantificar cuál es el importe de la cuota tributaria resultante de tales servicios contratados o subcontratados incluíble en la responsabilidad.

Es más sencillo en el IVA, donde se puede identificar por el importe facturado a la empresa principal y no ingresado; mucho más complejo en las retenciones, pues debería prorratearse la retención dejada de ingresar de los trabajadores de la empresa contratista o subcontratista en función con la dedicación de éstos a las actividades subcontratadas respecto a las actividades totales desempeñadas.

Cabe, por último, destacar que esta responsabilidad desaparece en los casos en los que se haya aportado por el contratista el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, cuya regulación concreta se desarrolla en el artículo 126 RGR.

B. Levantamiento del velo

La Ley 36/2006 introdujo dos nuevos supuestos de responsabilidad, ambos íntimamente relacionados, en las letras g y h del artículo 43.1 LGT. Han venido a plasmar la doctrina llamada del levantamiento del velo, que supone alzar el “velo” que supone la personalidad jurídica de las entidades, creadas para limitar la responsabilidad universal del deudor, uniendo deudor y personas jurídicas controladas para que

21 BOE 19 de julio de 2004.

respondan los bienes de uno y otras de las deudas de uno y de otras, indistintamente²².

El primero de estos supuestos de responsabilidad por levantamiento del velo es el que alcanza a la persona física o jurídica que ostenta el control de una persona jurídica, por las deudas de la entidad controlada.

Contempla el precepto varios supuestos determinantes de la responsabilidad: la existencia de una situación de control efectivo, directo o indirecto, que podemos identificar con la existencia de un control fáctico de la entidad, derive este de la titularidad del capital, de acuerdos que permitan obtener el control, o de mero hecho²³; la existencia de una voluntad externa común, rectora tanto del responsable como del deudor principal, situación que se aparece especialmente en los casos de grupos de entidades o de entidades controladas por las mismas personas²⁴; o la confusión de patrimonios o esferas de actuación, donde la separación que supone la personalidad jurídica se produce solo aparentemente, coincidiendo las actividades de responsable y deudor principal (es frecuente que en estos casos coincidan hasta los domicilios de las actividades y la facturación por una u otra persona sea casi accidental, satisfaciéndose o cobrándose las cantidades por una u otra entidad sin atender a ningún criterio de empleo efectivo de los medios).

En todo caso, la LGT añade un elemento de difícil prueba y gran importancia.

No resulta bastante que se dé una de las circunstancias objetivas a las que hemos hecho alusión, hace falta un elemento adicional, constituido por la necesidad que la creación de la personalidad jurídica tenga por objeto romper la responsabilidad patrimonial universal del deudor.

El segundo de los supuestos de levantamiento del velo hace responder a una entidad jurídica por las deudas de la persona física o jurídica que ostenta su control.

Es predicable del mismo todo lo señalado anteriormente para el levantamiento del velo de las entidades dominadas, aunque la redacción sea un tanto oscura, pues la finalidad resulta clara: Se pretende que las entidades creadas para evitar la responsabilidad patrimonial universal del socio o fundador de las mismas respondan de las deudas de éste.

Una última cuestión relevante en relación con estos supuestos de responsabilidad es su convivencia con el supuesto de responsabilidad solidaria previsto con el 42.2 LGT.

En no pocas ocasiones esta responsabilidad solidaria se utiliza para levantar el velo social, no obstante requiere un elemento adicional que no está presente en la responsabilidad subsidiaria que ahora estudiamos: Tiene que haber existido un vaciamiento patrimonial, esto es, las operaciones realizadas con la sociedad respecto de la que se va a levantar el velo no han sido onerosas, aunque aparentemente así haya sido, ya que no se ha fijado la contraprestación correspondiente a la operación o si se ha fijado, no se ha recibido.

22 Definen este concepto Martínez Lago y Almudí Cid, en Autotutela tributaria, «levantamiento del velo» y derivación de la responsabilidad a las sanciones, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 296, de la siguiente forma: «La doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica, de procedencia anglosajona, constituye una muestra de la concepción antiformalista del Derecho que halla su fundamento en el uso de un criterio de equidad a través de cláusulas generales (como la buena fe, el poder de los hechos o el «atenimiento al principio de realidad») con el fin de lograr la justicia material, adentrándose en el substratum de la persona jurídica para examinar los intereses reales que se esconden tras esa cobertura.»

Igualmente constatan la recepción de dicha doctrina por la jurisprudencia nacional: «La STS de 3 de junio de 1991 (RJ 1991\4111) plantea que a través de la técnica del levantamiento del velo: «se proscribe la prevalencia de la personalidad jurídica que se ha creado si con ello se comete un fraude de ley o se perjudican derechos de terceros». Asimismo, la STS de 4 de marzo de 1988 (RJ 1988\1950), indica que: «... en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. 1.º 1 y 9.º 3) se ha decidido, prudencialmente y según los casos y circunstancias, por la vía de la equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7.º 1 del CC), la práctica de penetrar en el substrato personal de las entidades y sociedades a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que, al socaire de esta ficción o forma legal, se puedan perjudicar intereses privados o públicos como camino del fraude (art. 6.º 4 del CC) admitiéndose que los Jueces puedan penetrar («levantar el velo») en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.º 2 del CC) en daño ajeno o de los derechos de los demás, que es fundamento del orden público y de la paz social de acuerdo con el artículo 10 de la Constitución».

23 Como destacan Martínez Lago y Almudí Cid, en Autotutela tributaria, «levantamiento del velo» y derivación de la responsabilidad a las sanciones, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 296, esta redacción es relativamente indefinida, pues no se indica forma jurídica para obtener el control (mayoría del capital, fondos propios...) y no precisa ningún porcentaje de control que determine el nacimiento de esta situación.

24 SSTS de 28 de mayo de 1984 y 19 de abril de 2003 (RJ 2003\6083): «... quien maneja internamente y de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes, menos cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferreros o de una sociedad»

En el levantamiento del velo no tiene por qué haberse dado esta voluntad de vaciamiento, siendo suficiente que exista la voluntad de quebrantar la responsabilidad patrimonial universal, aunque las operaciones realizadas con las entidades respecto a las que se levanta el velo hayan sido perfectamente regulares²⁵.

3. SUCESIÓN EN LAS DEUDAS TRIBUTARIAS DE PERSONAS JURÍDICAS Y ENTIDADES

El artículo 40 LGT recoge las reglas de transmisión de las deudas tributarias a los sucesores de personas jurídicas y entidades disueltas.

La sucesión de personas jurídicas disueltas y liquidadas diferencia entre aquellas entidades que, de alguna forma, limitan la responsabilidad de sus socios (las sociedades anónimas, las limitadas y las comanditarias por acciones, en lo que se refiere a sus socios capitalistas) y las restantes sociedades.

En las sociedades que limitan la responsabilidad, tras su disolución con liquidación, las deudas pendientes se exigirán a los socios, partícipes o cotitulares.

Éstos deben responder solidariamente entre sí de estas deudas, es decir, pueden responder del total de las deudas y sin necesidad de que se hayan exigido también de los restantes socios o partícipes, aunque la responsabilidad individual cuenta con un límite cuantitativo propio: tanto la cuota de liquidación que corresponda a los socios (lo que era el alcance hasta este momento) como las demás percepciones patrimoniales recibidas en el plazo de los dos años anteriores a la disolución por los mismos que minoren el patrimonio social que debiera responder de las obligaciones (nuevo concepto incluido en el alcance introducido por la Ley 7/2012). Hubiera sido deseable que este nuevo concepto de percepciones patrimoniales percibidas se hubiese concretado con una enumeración de los actos que quedan englobados en la misma.

A nuestro juicio, resulta indudable que se debe extender a atribuciones derivadas del contrato de sociedad que supongan una minoración de la garantía de los terecos acreedores, como la devolución de aportaciones, de la

prima de emisión o la reserva legal. No resulta lógico, sin embargo, que se extienda esta responsabilidad a la distribución de otros conceptos que no tienen esta función e garantía, como reservas libres o el resultado del ejercicio, pues estos fondos propios, aunque supongan una garantía en última medida, no son otra cosa que beneficios que corresponden al socio y que pueden distribuirse en un momento anterior, sin que ello suponga actuación alguna en perjuicio del procomún, es decir, del Tesoro Público.

Otra cuestión que suscita el nuevo texto, a nuestro juicio, es si la sucesión puede extenderse a socio que fueron beneficiarios de las citadas percepciones en el plazo de los dos años anteriores a la disolución y que en el momento de la disolución no son ya socios. El tenor literal del precepto parece expresar que solo pueden ser sucesores los socios o beneficiarios en el momento de la disolución, aunque esto sea indudablemente una limitación en el alcance del precepto debida probablemente más a un defecto de redacción que a una voluntad del legislador de acotar el campo de los sucesores.

Se ha introducido, además, una referencia al artículo 42.2 LGT, que, a nuestro juicio, nada aporta. Es indudable que subsiste la posibilidad de utilizar esta vía de responsabilidad (y aun otras, como la responsabilidad subsidiaria del 43.1.h LGT), sin necesidad de mención legal, evidentemente siempre y cuando se den los supuestos legalmente previstos, fundamentalmente, que se haya realizado un trasvase de fondos o bienes de la sociedad a los socios sin mediar causa. Pero técnicamente resulta criticable que se mezclen responsabilidad y sucesión, dos institutos jurídicos distintos que la LGT separó de forma exquisita y que la Ley 7/2012 empieza a revolver, quizá poco consciente de que los sucesores no son responsables, sino, valga la redundancia, simplemente eso: sucesores.

En las sociedades que no limitan la responsabilidad de sus socios o partícipes, al igual que en las que limitan ésta, las deudas de las sociedades se exigirán de sus socios, partícipes o cotitulares; respondiendo solidariamente los socios de estas deudas. La diferencia con el caso anterior estriba en que en este caso no existe ningún límite en cuanto a la deuda a exigir por la sucesión. Así, puede

25 Santolaya Blay, en "El levantamiento del velo en el ámbito tributario", Revista de Contabilidad y Tributación, nº 327 denomina confusión patrimonial a los supuestos en los que se da la responsabilidad subsidiaria y desviación patrimonial a los que dan lugar a la responsabilidad solidaria, explicando sus rasgos básicos, aunque no ata la consecuencia del tipo de responsabilidad.

exigirse por deudas pendientes de la sociedad una cantidad superior a la cuota asignada a un socio en la liquidación, o incluso puede exigirse a uno de ellos una cantidad superior al conjunto de cuotas de liquidación de todos los socios.

Las deudas que se transmiten son las liquidadas y aun las no liquidadas, permitiéndose en este caso que las actuaciones tendentes a la liquidación se entiendan con cualquiera de los socios, sin que exija el precepto que el socio con el que se entiendan las actuaciones haya representado a la entidad disuelta y liquidada.

El artículo 107 RAT limita esta facultad en un sentido que nos parece muy adecuado desde el punto de vista de las garantías de los contribuyentes. Iniciado un procedimiento de comprobación con uno de los sucesores, éste deberá ponerse en conocimiento de los restantes sucesores, continuándose las actuaciones con quienes hayan comparecido. En todo caso, las resoluciones que se dicten deberán notificarse a todos los sucesores, hayan comparecido o no en el procedimiento.

Por excepción, las sanciones serán exigibles únicamente hasta el límite de la cuota de liquidación que haya correspondido a cada socio y de las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en el plazo de dos años anteriores a la disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de las obligaciones, ya limite o no la responsabilidad la sociedad (nuevo alcance incluido con la Ley 7/2012).

Se ha cuestionado si esta previsión supone que juegue un doble límite en el caso de las sociedades que limitan la responsabilidad: el importe de las deudas en general, que será exigible hasta un límite por el importe de la cuota de liquidación asignada; y las sanciones, que será exigible hasta un nuevo límite de la cuota de liquidación y demás percepciones, resultando del conjunto dos límites de la cuota de liquidación atribuida a los socios.

En nuestra opinión, esta interpretación resulta un tanto forzada, siendo mucho más claro que se establece en el apartado 5 un límite adicional a los previstos en el resto del artículo (especialmente útil para las entidades que no limitan la responsabilidad): las sanciones solo son exigibles hasta el importe de la cuota de liquidación asignada y de las demás percepciones recibidas.

También se ha cuestionado, a raíz de ciertos pronunciamientos de la jurisprudencia, si la sanción se transmite por el mero hecho de la sucesión o resulta necesaria una conducta omisiva en el sucesor.

En nuestra opinión, resulta un contrasentido exigir dicho juicio de culpabilidad en el sucesor, pues el evento de la sucesión no lleva necesariamente aparejado que hubiera una implicación de éste en la gestión del sucedido, es más, puede ser que el sucesor ni siquiera tuviera la condición de socio al tiempo de producirse los hechos que dieron lugar a la infracción y no por ello puede limitarse la transmisión legalmente prevista de las sanciones.

En los casos de extinción sin liquidación de sociedades mercantiles (como fusión o escisión total) las obligaciones se transmiten a las entidades que les sucedan o sean beneficiarias de las operaciones. Este supuesto de sucesión se aplica también a los beneficiarios de cesiones globales del activo y pasivo de sociedades mercantiles.

La Ley 7/2012 ha extendido la sucesión a la cesión global del activo y pasivo de otras sociedades y entidades con personalidad jurídica.

La regla se aplica para todas las entidades beneficiarias de las operaciones de extinción y disolución sin liquidación, aunque los derechos y obligaciones de naturaleza tributaria se hayan atribuido a otra u otras sociedades de las participantes en las operaciones.

Como hemos señalado, la misma regla es aplicable a los supuestos de cesiones globales de activo y pasivo. En este caso no se remite a una operación concreta, sino únicamente a un resultado, la cesión, sea cual sea la operación que se haya efectuado: compraventa, aportaciones no dinerarias,...

Parece lógico que esta regla se aplique, aunque se estipule que la atribución debe ser de activos y pasivos, a cualquier caso de los que contablemente se conocen como "combinación de negocios", bastando a estos efectos que se adquieran un conjunto de elementos patrimoniales, sin necesidad de asumir pasivos, o aun elementos aislados del patrimonio, cuando los mismos permitan desarrollar o continuar con una explotación.

Finalmente, la última de las previsiones de este artículo que resta estudiar es la relativa a la sucesión en la extinción de fundaciones o entidades del artículo 35.4 LGT, transmitiéndose las deudas a los destinatarios de los bienes de las fundaciones y a los copartícipes o cotitulares en las entidades.

Vaya por adelantado que no nos parece lo más normal esta mezcla de dos sujetos con poco que ver. Para las fundaciones, la regla atiende a la desconfianza del legislador sobre la naturaleza de este tipo de entidades, mas es indudable que las fundaciones tienen personalidad jurídica, por

lo que ya deberían entenderse incluidas en la regla primera del artículo.

El problema en este caso es hasta qué medida esta regla supone una excepción al apartado primero. Cierro es que las fundaciones no tienen socios o partícipes, por lo que quedarían sin sucesor, y en ese punto la regla resulta pertinente, pero al no inclinarse sobre la existencia de una limitación o no en la responsabilidad de los beneficiarios (que, no lo olvidemos, por disposición de la Ley de Fundaciones deben ser necesariamente otras fundaciones) se nos causa un nuevo problema.

Nuestro criterio es que deberíamos aplicar la limitación de responsabilidad, pues esta regla solo debe servir para cubrir el vacío que existe ante la ausencia socios o partícipes.

En cuanto a los entes del artículo 35.4 LGT, el precepto es en sí mismo una contradicción, pues evidentemente, al no existir personalidad jurídica, no puede existir sucesión. La creación de estas entidades como obligados tributarios lleva al legislador a exacerbar su ficción, previendo la continuación de quien ni tan siquiera ha nacido.

La ficción, conveniente en determinados casos para liquidar de una forma más sencilla el tributo, lleva al legislador a pensar que se encuentra ante un verdadero sujeto de derechos y obligaciones, ante el que debe seguir los procedimientos como si fuera algo separado de sus partícipes, que como decimos, no nos parece correcta.

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

Resulta indudable el incremento de relevancia de la responsabilidad en el procedimiento recaudatorio.

Por una parte, incide en ello la conducta de determinados contribuyentes que no solo tratan de eludir las obligaciones tributarias mediante el fraude en fase de liquidación, sino que después de la liquidación tratan de escapar de la obligación de pagar las deudas liquidadas.

Por otra parte, también influye el convencimiento del legislador que las deudas tributarias derivan finalmente de una elusión fiscal y que los fondos no ingresados tienen que encontrarse “en alguna parte”, tratando con los distintos supuestos de responsabilidad obtener la satisfacción del crédito tributario allí donde puedan haberse residenciado tales fondos.

Este crecimiento se ha evidenciado tanto en la vertiente legislativa, generándose de forma continua nuevos supuestos de responsabilidad, como en la práctica administra-

tiva; los que acumulamos ya un cierto número de años en la práctica tributaria hemos conocido tiempos en los que la responsabilidad era empleada con “cuentagotas” y generalmente cuando había transcurrido el tiempo y no había podido hacerse efectivo el crédito tributario en el procedimiento de apremio.

Ahora mismo, la responsabilidad va de la mano del procedimiento recaudatorio y no pocas veces incluso de la mano del propio procedimiento de comprobación; en todo momento del procedimiento recaudatorio los órganos de recaudación están atentos a la posible concurrencia de responsabilidades; y las líneas de actuación anunciadas, y de hecho, ya en práctica, suponen que ya en fase de verificación los propios órganos de comprobación, fundamentalmente la Inspección, ante la constatación de determinadas conductas en el contribuyente y la posibilidad que resulten deudas relevantes en la comprobación, adoptan medidas propiamente recaudatorias, esencialmente la iniciación de procedimientos de declaración de responsabilidad y la adopción de medidas cautelares.

Entre el elenco de posibles responsables, tienen una importancia capital los supuestos que se aplican a socios y administradores de personas jurídicas, siendo también relevantes otros casos que, no previstos específicamente para estos sujetos, se proyectan con mucha frecuencia sobre los mismos.

No puede extrañar este hecho, si se tiene presente que, al fin y al cabo, el otorgamiento de personalidad a la persona jurídica no pasa de ser una ficción legal, asentada e indiscutida, claro está, pero que es mirada con especial desconfianza por la Administración tributaria cuando esta creación legal sirve para que el tributo impagado no pueda “saltar” de la persona jurídica a los socios o administradores que han actuado por medio de la persona jurídica.

En estos casos, a poco reprochable que sea la conducta de unos u otros, el legislador va a buscar nuevas formas de trasladar la deuda tributaria y la Administración nuevas formas de demostrar que, efectivamente, la previsión del legislador se cumple en un caso concreto.

Sirva como cierre de este trabajo lo mismo que servía como apertura, al fin y al cabo, la obligación tributaria nace para ser pagada y el impago de la deuda correctamente nacida debe ser la última de las opciones tanto para el legislador que crea el tributo como para la Administración que se encarga de aplicarlo.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

OPCIONES DE CONTRATOS

Ejercicio anticipado de opción de compra. (S.T.S. 4 de junio de 2012)

El debate se centra en determinar el régimen tributario que corresponde por el ejercicio anticipado de una opción de compra sobre un inmueble en un contrato de arrendamiento financiero. La Sala de instancia consideró ajustada a derecho la renuncia a la exención en el impuesto sobre el valor añadido, que se desprendía del otorgamiento de la escritura pública de compraventa por cancelación anticipada del mencionado arrendamiento, por lo que el negocio jurídico quedaba bajo el ámbito del mencionado tributo, en contra de la pretensión de la Comunidad Autónoma recurrente de someter la operación al impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Cuando el artículo 20. Uno. 22, de la Ley del IVA estable-

ce la excepción a la exención, no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos, y, por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al ITPAJD. Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues este no sólo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. Y, aunque en el caso presente, pudiera pensarse que en el momento de celebración del contrato (año 1993) regía un mínimo de duración de estos arrendamientos, lo cierto es que, cuando se ejercita la opción, este requisito ya no existía legalmente, y nada impedía que los contratantes, pudieran anticipar la opción por su propia voluntad.

Por otra parte, no debe olvidarse que se está en presen-

cia de operaciones realizadas entre empresarios, en que lo normal es la sujeción al IVA, y no al ITPAJD, de tal forma que el sistema de neutralidad, mediante la repercusión se vería afectado a través de una interpretación extensiva de la exención, cuyo carácter restrictivo viene impuesto por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria.

TRANSMISIONES ONEROSAS

Transmisión de maquinaria por particulares a empresarios. (Consulta nº V0999-12 de 9 de mayo de 2012 de la DGT)

La compra de maquinaria usada a un particular de nacionalidad y residencia portuguesa, constituye, en principio, una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

No obstante, la sujeción a esta modalidad del ITPAJD queda condicionada a que la operación en cuestión no sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional (lo cual no ocurre, pues el consultante manifiesta que compra a particulares) y a que no constituya una entrega de bienes o prestación de ser-

vicios sujeta al Impuesto sobre el Valor.

Si la maquinaria objeto de la presente consulta es adquirida a un particular, su adquisición no constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuyo caso ha de recordarse que el artículo 6.1.A) del TRLITPAJD establece que se gravarán en España las transmisiones onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España.

En el caso planteado el consultante es el sujeto pasivo obligado al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ya que es el adquirente de la maquinaria y el tipo de gravamen a aplicar será el 4%.

TRANSMISIÓN DE CRÉDITOS Y DE DERECHOS

Transmisión de un crédito hipotecario realizada por quien no ostenta la condición de empresario o profesional.
(Consulta nº V1081-12 de 17 de mayo de 2012 de la DGT)
Constituye una operación sujeta a la modalidad de mo-

dalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que tributará como transmisión de derechos al tipo del 1%, y no estará sujeta a la cuota variable del Documento Notarial por incompatibilidad con la misma (artículo 31.2).

La transmisión del crédito no queda incluida en el ámbito de la exención del artículo 45.I.B) 15 del Texto Refundido, que restringe el ámbito de la exención en orden a la transmisión del crédito, limitándola al aspecto documental de la operación.

Asimismo tampoco resulta de aplicación la exención prevista en la Ley 2/1994, de 30 de marzo.

Base imponible en un contrato de cesión de derechos o "pase". *(S.T.S.J. de Castilla y León, 27 de abril de 2012)*

Mediante contrato privado el contribuyente adquirió los derechos y obligaciones referentes al contrato de compraventa de una vivienda en construcción, subrogándose así en la posición de los compradores iniciales, haciéndose constar en tal contrato como precio de la subrogación la cantidad de 48.750 €, y un tipo impositivo del 7%. Tal documento de cesión de derechos fue autoliquidado por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas. Posteriormente se

inicia el expediente de comprobación de valores, y se practicó propuesta de liquidación, con una base imponible de 214.200€, sobre la argumentación que, el artículo 7.1 del RDL 1/1993 y el artículo 17.1 del mismo texto legal, en la redacción vigente al momento de producirse el contrato de cesión de derechos sobre vivienda, determina que la base imponible es el valor real del inmueble cuyos derechos se pretenden ceder, puesto que tal es el bien que obtendrá en su momento el cesionario de los derechos del contrato privado de compraventa, por lo que la base imponible del ITP asciende a 214.200 € que es el valor real del inmueble.

Para la Sala, los argumentos de la Administración tributaria no pueden prosperar, porque ha de estarse a la normativa aplicable (anterior a la Ley 4/2008) y a la naturaleza del contrato realizado "contrato de cesión de derechos" y por tanto la base imponible se determina mediante el valor real del derecho cedido, porque en relación al artículo 17 del ITPAJD, este precepto ordena la aplicación del impuesto por iguales conceptos y tipos que el bien a cuya adquisición da derecho la cesión del contrato, sin prejuzgar la base imponible aplicable. No existiendo norma especial para la determinación

de la base imponible, debe aplicarse la vigente para la modalidad de TPO (valor real), y en consecuencia el valor real del derecho que se cede no puede ser coincidente con el valor del inmueble terminado. Lo relevante es el valor del derecho que se transmite, y es que al adquirir la condición de cedente en el contrato no se está adquiriendo un derecho a recibir el inmueble, sino un derecho a adquirirlo pagando determinadas cantidades, y lo que ha de valorarse no es el bien que va a adquirirse ejercitando el derecho sino el derecho mismo, cuyo valor depende de los desembolsos adicionales que han de realizarse.

COMUNIDADES DE BIENES

Indivisibilidad en las adjudicaciones de una comunidad de bienes. (S.T.S.J. de Asturias, 30 de abril de 2012)

Se formaliza escritura pública de extinción de comunidad sobre local comercial del que son condueños tres personas, uno de ellos con carácter privativo y los otros dos con carácter ganancial, en la porción del 40%, 10% y 50% respectivamente, valorando el inmueble en 360.000 euros que se encuentra gravado con una hipoteca que garantiza el préstamo de un principal por el mismo importe, con adjudicación de la participación del 50% a dos de los codueños y sus cónyuges para sus socie-

dades de gananciales, aumentando sus participaciones en el inmueble hasta el 65% y el 35% respectivamente, y sin percibir el transmitente cantidad alguna por razón de la carga que grava el inmueble y cuya deuda asumen los adjudicatarios en igual proporción a la parte que grava el inmueble transmitido. El motivo de impugnación versa en que, para la adjudicación comprobada no resulta aplicable la regla de indivisibilidad de los bienes adjudicados, ya que el local de negocio de referencia es adjudicado por los propios interesados en las proporciones que se citan y pro indiviso y a otro de los copropietarios, debiendo tributar como transmisión patrimonial.

No obstante, para el Tribunal, la doctrina jurisprudencial pone de manifiesto que la división y consiguiente adjudicación de la cosa común no constituye una operación susceptible de integrar el hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, 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 del TR del ITPAJD. El presente caso es uno de los supuestos exceptuados del citado artículo, consistente en un exceso de adjudicación por indivisibi-

lidad, dado que la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero.

Adjudicación por un comunero de su cuota de participación en dicha comunidad a otros dos comuneros. (Consulta nº V1253-12 de 11 de junio de 2012 de la DGT)

La adjudicación no constituye una disolución de la comunidad de bienes, pues el inmueble continuará perteneciendo a dos personas en pro indiviso, sino una transmisión de bienes, en concreto, la transmisión de la cuota de participación del transmitente en la propiedad sobre un bien inmueble.

A este respecto, se recuerda el aforismo jurídico que determina que:

"la extinción de una comunidad de bienes o es total o no es tal".

Asimismo, la transmisión de la cuota de participación en una comunidad de bienes sobre un bien inmueble por uno de los comuneros a los otros estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

El tipo de gravamen aplicable será el que tenga establecido la Comunidad Autónoma donde esté situado el inmueble para la transmisión de bienes inmuebles.

Transmisión de cuotas de participación en una comunidad de bienes. (Consulta nº V1259-12 de 12 de junio de 2012 de la DGT)

La citada transmisión está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble.

La sujeción de la transmisión de las participaciones sobre la vivienda a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide que la escritura pública en la que se formalice dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

TRANSMISIÓN DE VALORES INMOBILIARIOS

Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. (S.T.S. 29 de octubre de 2012)

El recurrente 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 I... S.A., que efectuó la ampliación capital, y la Compañía O..., S.A., que recibió por la aportación de inmuebles las 932.000 acciones que más tarde fueron adquiridas por F..., la recurrente, eran

dos sociedades pertenecientes íntegramente al Grupo F... La cuestión es si, con la redacción del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores vigente en el momento que nos ocupa, 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. Se debe tener presente que una transmisión de acciones o participaciones puede dar lugar a la adquisición de la mayoría del capital social de una sociedad o bien a simples aumentos del control.

La redacción originaria establecía como uno de los supuestos de excepción a la exención a la tributación por transmisiones patrimoniales “las transmisiones de valores que representen partes del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones u otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades.

Tratándose de sociedades mercantiles se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100”.

Con esta redacción, 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 cuanto 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 adquirirían 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. Por este razón, con la modificación introducida por la Ley 36/2006, se incluye como presupuesto de hecho, no sólo la adquisición de valores que permitan el control de otra entidad cuyo activo esté integrado, al menos en un cincuenta por ciento, por bienes inmuebles radicados en España, sino también la adquisición de valores que permitan a la sociedad, una vez obtenido el control, sucesivos aumentos de “la cuota de participación en ellas”.

En el supuesto enjuiciado, resulta indiscutido que F... 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.

Adquisición por una sociedad del 50% de las participaciones sociales de una entidad cuyo activo está compuesto por inmuebles situados en territorio español. (Consulta nº V1372-12 de 26 de junio de 2012 de la DGT)

La citada adquisición no estará sujeta al gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD al que se refiere el artículo 108.2ª) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, ya que la adquirente no obtendrá el control de la sociedad de inmuebles.

A este respecto, es irrelevante que el socio de la sociedad adquirente la circunstancia de que el consultante pase a tener el control total de la entidad, al ser propietario directo del 50 por 100 restante de las participaciones de la sociedad de inmuebles, porque las reglas de que para determinar la existencia de control en una sociedad es preciso sumar la participación indirecta a la directa y la de que se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades sólo son aplicables en el caso de sociedades mercantiles, pero no cuando intervienen personas físicas.

EXENCIONES OBJETIVAS: VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL

Primera transmisión de vivienda de protección oficial. (S.T.S.J. de Andalucía, 10 de mayo de 2012)

El debate litigioso se centra en la aplicabilidad a una compraventa de Vivienda de Protección Oficial por la EPSA (Empresa Pública de Suelo de Andalucía), como vendedora, y por un particular como comprador, de la exención prevista en el artículo 45.I.B).12 del TR del ITPAJD, que en la redacción vigente a la fecha del hecho imponible establece que estará exenta de dicho Impuesto la primera transmisión “inter vivos” del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva.

La promoción de viviendas en cuestión trae causa del Decreto 258/2002, por el que se cede a la EPSA la titularidad de determinadas promociones de viviendas propiedad de la Comunidad Autónoma de Andalucía, siendo el objeto de dicha cesión la gestión y administración de esas promociones de viviendas a través de la EPSA.

La cesión de la titularidad de grupos de viviendas, y más concretamente la presente, de la Comunidad autónoma de Andalucía a la EPSA no puede considerarse propiamente una transmisión patrimonial one-

rosa a los efectos del ITPAJD, lo que lleva a concluir que la compraventa formalizada entre EPSA y el particular, constituye una primera transmisión de una VPO y exenta del Impuesto según lo prevenido en el artículo 45.I.B).12 del TR del ITPAJD.

Cooperativas de Viviendas. (Consulta nº V1084-12 de 21 de mayo de 2012 de la DGT)

La exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) para las cooperativas, viene definida por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, a la que se remite, para aplicar los beneficios en sus propios términos, el Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en su artículo 45.I. C) 15.

El artículo 6º de la Ley 20/1990 considera cooperativas protegidas las que, cualquiera que sea la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas (Ley 27/1999), o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, y no incurran en ninguna de las causas de exclusión del artículo 13 de la Ley 20/1990.

Por otra parte, el artículo 7º de la misma Ley establece que: “se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos

señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- a) *Cooperativas de Trabajo Asociado.*
- b) *Cooperativas Agrarias.*
- c) *Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.*
- d) *Cooperativas del Mar.*
- e) *Cooperativas de Consumidores y Usuarios*
En cuanto a las cooperativas de segundo y ulterior grado se estará a lo dispuesto en el artículo 35”.

Los artículos 33 y 34 de la Ley 20/1990 establecen los beneficios fiscales de que disfrutaban estas entidades en diversos tributos, entre ellos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Conforme al primero de ellos las cooperativas protegidas gozan de exención por cualquiera de los conceptos del impuesto que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

- “a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- c) Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y

Promoción para el cumplimiento de sus fines”.

En cuanto al segundo de los citados preceptos, el artículo 34 establece las exenciones que corresponden a las cooperativas especialmente protegidas, las cuales disfrutarán de los mismos beneficios que las anteriores y además gozan de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

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

SOCIEDAD CONYUGAL

Dación en pago de deuda con cargo a un bien inmueble común tras la liquidación de la sociedad legal de gananciales.
(Consulta nº V1410-12 de 27 de junio de 2012 de la DGT)

El artículo 45 I.B) 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que estarán exentas:

“3. *Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.*”.

A su vez el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria establece que:

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”.

De acuerdo con la normativa anteriormente expuesta, una vez que está disuelta la sociedad de gananciales, las transmisiones que realicen la consultante y su exmarido no podrán acogerse a dicha exención.

PRESCRIPCIÓN

DOCUMENTOS PRIVADOS

Elevación a documento público de un documento privado de compraventa de vivienda.
(Consulta nº V1350-12 de 21 de junio de 2012 de la DGT)

En el caso de elevación a documento público de un documento privado de compraven-

ta de vivienda sin que concurra ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, la fecha que debe tenerse en cuenta a efectos de la prescripción es la de la escritura pública.

Dicha fecha será también la que debe tomarse en consideración a efectos del devengo del impuesto para determinar las condiciones de la liquidación (base imponible, tipo de gravamen, momento al que debe referirse la valoración, etc.).

El hecho imponible será la transmisión patrimonial onerosa de un bien inmueble en los términos que resultan del art. 7.1.A) del Texto Refundido, y artículos 8.a), 10.1 y 11.1, que regulan, respectivamente, el sujeto pasivo, base imponible (referida a la fecha determinada conforme al art. 50.3) y tipo impositivo.

Transmisión mediante documento privado. (S.T.S.J. de Andalucía, 30 de abril de 2012) Se celebra contrato privado de compraventa por el que se adquiere un finca rústica, presentado e ingresando el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

A los dos años, se celebra otro contrato privado de compraventa, elevado a escritura tres años más tarde, en que las partes manifiestan que en la descripción del inmueble del primer contrato privado suscrito existía un error, dándose por ambas partes por

subsano el lapsus cometido, y manifestada la conformidad con esta corrección y el mantenimiento del precio en su día entregado.

Como consecuencia de dicho contrato, se presenta la declaración liquidación de la modalidad del impuesto sin efectuar ingreso.

Para la Administración, a la vista del contenido de ambos contratos de compraventa, nos encontramos ante dos negocios jurídicos perfectamente válidos (consentimiento, objeto, causa y precio cierto) y en los que no existe identidad de las partes intervinientes ni identidad del objeto vendido.

La cuestión controvertida consiste en determinar si han existido dos transmisiones distintas como consecuencia de la celebración de los dos contratos privados de compraventa o solamente ha existido una única transmisión al considerar las partes que el segundo contrato sustituía al primero.

Para la Sala, es evidente la dificultad de afirmar que nos hallamos ante la transmisión de la cosa comprada cuando la venta se realiza por documento privado, ya que no mediando entre los interesados actos de transferencia de posesión simultánea o posterior al otorgamiento del documento privado de venta, es indudable que el comprador tiene la facultad de exigir la entrega, pero no cabe considerarlo propietario mientras ésta no se realiza, como tampoco puede ser conside-

rado propietario quien pese a comprar en escritura pública, no recibe la posesión quieta y pacífica de la cosa.

Cuando no existe transmisión no puede existir acto sujeto. En el presente caso, en ambos contratos privados de compraventa no se recoge ninguna condición o estipulación en contrario que lleve a entender que no se haya producido la tradición de la finca rústica.

En el primer caso, se afirma que el precio queda abonado con la firma del contrato privado y, por tanto, se podría entender que se ha efectuado la tradición de forma real en ese momento, al no existir estipulación al contrario.

En el segundo contrato privado, tampoco existe estipulación en contrario, pudiéndose entender que se ha producido la tradición real, pero a diferencia del anterior, se ha elevado a escritura pública, por lo que sí se ha producido la tradición instrumental que solamente se presume del artículo 1.462 del Código Civil.

De esta forma puede afirmarse que se ha producido la transmisión de la propiedad y, por tanto, se ha devengado el impuesto, siendo exigible.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Operación de reestructuración que cumple los requisitos para poder ser considerada como una escisión parcial financiera. (Consulta nº V1021-12 de 10 de mayo de 2012 de la DGT)

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

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

operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de escisión parcial de participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas–, estaría 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.

Fusión por absorción. (Consulta nº V1177-12 de 31 de mayo de 2012 de la DGT)

Si la operación descrita en el escrito de consulta tuviera la consideración de operación de reestructuración, estaría 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.

Por otro lado, respecto a la aplicación del artículo 108 de la LMV, dado que la entidad consultante ya tenía previamente a la operación planteada el control total de las entidades que va a absorber, no se cumple el re-

quisito de que la obtención de la titularidad total del patrimonio de las entidades o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre las mismas, sea consecuencia de la adquisición actual.

Consideración de una escisión total como operación de reestructuración. (Consulta nº V1181-12 de 31 de mayo de 2012 de la DGT)

La interpretación conjunta que de los artículos 1.2 del TRLITPAJD y 108 de la LMV hace esta Dirección General de Tributos, es la siguiente:

❖ **Regla General:**

En términos generales, las transmisiones de valores que en general están exentas del IVA y del ITPAJD, tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Cuando se trate de transmisiones de valores sujetas a esta modalidad del ITPAJD por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 7 del TRLITPAJD, pero no cuando se trate de transmisiones de valores sujetas a la modalidad de operaciones societarias por cumplirse el hecho imponible definido en el artículo 19 y concordantes, entre ellos, el artículo 21 del referido Texto Refundido.

Ahora bien, siendo la regla general la expuesta en el párrafo anterior, tal regla general debe ceder ante la que ahora se indica, por expresa disposición del artículo 108.2.a).

❖ **Regla especial:**

Si la transmisión de los valores se efectúa en los mercados primarios, ya sea como consecuencia del ejercicio de derechos de suscripción preferente, de la conversión de obligaciones en acciones o de cualquier otra forma, y, además, la adquisición de los valores emitidos en el mercado primario confieren a su adquirente el control de sociedades que cumplan los requisitos del artículo 108.2.a) o le permiten aumentar la participación en sociedades ya controladas, en este caso, además de la tributación que corresponda por la operación societaria que se realice, tal obtención del control o su aumento provocará la sujeción de la adquisición de los valores en el mercado primario a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD como transmisión onerosa de bienes inmuebles.

En este caso, la obtención del control de I por la nueva sociedad se realizará mediante la adquisición de valores en el mercado secundario y no en el primario.

Por tanto, no resulta aplicable la regla especial expuesta, sino la regla general, según la cual, al tratarse de una transmisión de valores sujeta a operaciones societarias mediante la adquisición en el mercado secundario, la operación no ha de tributar como transmisión patrimonial onerosa.

Desde la entrada en vigor de las modificaciones introducidas en el TRLITPAJD por la Ley

4/2008, conforme a lo dispuesto en sus artículos 19.2.1º, 21 y 45.I.B).10, tal operación tiene la consideración de operación de reestructuración, y ha dejado de estar sujeta pero, en su caso, exenta en la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, para pasar a estar no sujeta a dicha modalidad del impuesto y exenta en las otras dos modalidades, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Esta circunstancia no modifica los criterios expuestos, bastando simplemente su adaptación a los nuevos conceptos introducidos por la referida Ley 4/2008.

Por tanto, las operaciones de reestructuración podrán, en su caso, quedar sujetas a lo dispuesto en el artículo 108.2.a) de la LMV, y tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en el caso de que resulte aplicable la llamada regla especial, es decir, en el caso de que la obtención del control de una sociedad con activo mayoritariamente inmobiliario o el aumento del control ya obtenido, se produzca mediante la adquisición de valores en los mercados primarios, es decir, de nueva emisión, pero no cuando la obtención o aumento del control se consigan por la adquisición de valores en mercados secundarios, como ocurre en esta operación.

Obtención por parte de la sociedad B del control de la sociedad A adquiriendo el 100% de sus valores en el mer-

cado secundario. (Consulta nº V1251-12 de 11 de junio de 2012 de la DGT)

Las operaciones de reestructuración por el concepto de canje de valores están no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho Impuesto.

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

Aportación de acciones. (Consulta nº V1284-12 de 14 de junio de 2012 de la DGT)

La aportación de 21.410 acciones por una persona física, titular de 21.420 acciones del total de 42.000 en que se compone el capital social de una sociedad A, a una entidad de nueva creación o ya existente, conservando las 10 acciones restantes; la cuestión es si la operación descrita en el escrito de consulta tienen la consideración de operación de reestructuración, estaría 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. Si, por el contrario, la operación a realizar no tuviera la consideración de operación de reestructuración, la operación de constitución de la nueva sociedad o, alternativamente, la de aumento de capital no considerada operación de reestructuración estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedad o de aumento de capital, si bien estaría exenta del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, transcrito anteriormente, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, el 3 de diciembre. En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Finalmente, en cuanto a la posible incidencia de lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, cabe indicar que la transmisión de los valores del consultante a la entidad de nueva creación o a la ya existente estará exenta de la modalidad

de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD conforme a lo que determina el apartado 1 de dicho artículo, por no concurrir los requisitos establecidos en el apartado 2 del precepto.

Operación de reestructuración por el concepto de canje de valores. (Consulta nº V1347-12 de 21 de junio de 2012 de la DGT)

Las operaciones de reestructuración por el concepto de canje de valores, conforme a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, están no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD (art. 19.2) y exentas de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

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

Rama de actividad: aportación de inmuebles arrendados. (S.T.S.J. de Cataluña, 9 de mayo de 2012)

La transmisión de un inmueble, por sí sólo, no puede entenderse

como transmisión de una “rama de actividad”, pues este último concepto conlleva la transmisión de una organización de elementos patrimoniales susceptible de ser explotado autónomamente.

En la normativa fiscal, para que pueda hablarse de actividad de arrendamiento, se requiere, como mínimo, la existencia de un local y de una persona empleada. La transmisión de estos elementos, tanto hayan estado configurados en la entidad transmitente como susceptibles de una explotación económica de arrendamiento, de forma latente y/o probable, como si era parte de la actividad de la transmitente, sí que se encuadran en la transmisión de una “rama de actividad”, pero no la mera transmisión de un inmueble.

En el presente caso, lo que se transmite no es una organización ni siquiera unos medios personales sino únicamente edificios arrendados, donde cada edificio no es una unidad económica autónoma y los elementos aportados no constituyen por sí mismos una rama de actividad. La operación genera una mera división de los inmuebles que constituyen el patrimonio de la entidad y no una transmisión de rama de actividad.

CONSTITUCIÓN Y AUMENTO DE CAPITAL

Ampliación de capital aportando bienes inmuebles hipotecados. (S.T.S.J. de Galicia, 7 de mayo de 2012)

Se aportan bienes inmuebles hipotecados en la ampliación del capital social de una entidad mercantil. La Administración autonómica giró liquidación en concepto de operaciones societarias y, en aplicación del artículo 7.2.A) del TR del ITPAJD, giró también liquidación en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, entendiendo que al aumentar el capital en el valor neto de los bienes aportados se está asumiendo por la mercantil el pago de las hipotecas de los referidos bienes.

En la escritura de ampliación de capital, los socios de la mercantil amplían el capital mediante la aportación de las fincas sin que se haga constar circunstancia alguna que expresa o implícitamente permita concluir que se produce al mismo tiempo un desplazamiento de la responsabilidad en relación con la carga hipotecaria de los inmuebles que se aportan.

En consecuencia, lo que se concluye, es que dicha responsabilidad permanece inalterada a cargo de los socios que aportan los inmuebles de cara a la ampliación de capital lo que, asimismo, es coherente con el hecho de que no conste en la escritura ni en el expediente elemento alguno añadido que ponga de manifiesto la autorización o aceptación de la entidad en cuyo favor se constituyó la garantía hipotecaria en orden a cualquier otra fórmula de asunción o pago de la deuda que no sea la mencionada. No procede liquidación por la asunción de las hipotecas.

DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD

Liquidación y disolución de la sociedad en cuyo activo se incluye la propiedad de una finca rústica. (Consulta nº V1352-12 de 21 de junio de 2012 de la DGT)

La disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos. La base imponible para cada socio será el valor real de los bienes y derechos que se le adjudiquen, valor real que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y al que se aplicará el tipo de gravamen del 1 por 100.

CONCEPTOS ASIMILADOS A SOCIEDAD

Tributación de comunidades autopromotoras por operaciones societarias. (S.T.S. 11 de diciembre de 2012)

Se interpone recurso de casación para la unificación de doctrina siendo la cuestión fundamental que se suscita en el presente recurso, la relativa a si una Comunidad de Propietarios, está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como operación societaria, teniendo en cuenta que el artículo 22.4º del TR del ITPAJD, equipara a las

sociedades sujetas a los efectos de este impuesto a las comunidades de bienes constituidas por actos intervivos, que realicen actividades empresariales. En el presente caso, se trata de una comunidad de bienes que tiene por objeto la adquisición de un solar en proindiviso con la finalidad de construir en él unas viviendas para adjudicar a los comuneros. Para el Tribunal, aunque existen algunas diferencias puestas de manifiesto en el escrito de oposición, estas no son trascendente en la doctrina que se invoca en la sentencia de contraste, ya que la diferencia en las cuotas de las sociedades intervinientes, y el no darse de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, no son elementos decisivos a la hora de configurar la existencia de una actividad económica de edificación y promoción de viviendas.

Constitución de una comunidad de bienes para la realización de una actividad empresarial. (S.T.S.J. de Andalucía, 11 de mayo de 2012)

En escritura pública la entidad demandante vende a una inmobiliaria el 25% indiviso de unas fincas rústicas y a otra mercantil el otro 25%, estableciéndose que el objeto de la compra del suelo es su desarrollo urbanístico, de manera que los compradores, junto con el vendedor tienen intención de promover, a través de un convenio urbanístico con un Ayuntamiento el que, en la próxima revisión del PGOU el suelo objeto del

presente contrato, se incorpore al proceso de urbanización con la clasificación de suelo urbanizable, siendo esto elemento esencial de la compraventa.

La Oficina tributaria giró la liquidación por operaciones societarias por constitución de una comunidad de bienes, a lo que la entidad liquidada alega que no se constituye ninguna comunidad de bienes para la realización de una actividad empresarial, ni existe actividad empresarial. Para la Sala, la actividad empresarial no comienza cuando empiezan a comercializarse los bienes o servicios sobre los que se proyecta, ni tampoco cuando empiezan a producirse, sino cuando da principio la actividad encaminada a tal fin, o sea, cuando se realizan los actos previos a la puesta en marcha de la actividad de la empresa, en nuestro caso, con el otorgamiento de la escritura pública de venta, que es el momento en que se constituye u origina la comunidad de bienes para iniciar la realización de actividades empresariales y que es, además, el momento del devengo del impuesto. Resulta irrelevante que no se llegase a firmar el convenio urbanístico con el Ayuntamiento correspondiente para que en la próxima revisión del PGOU se clasificasen los terrenos como suelo urbanizable, y ello porque las condiciones pactadas no afectan al nacimiento del hecho imponible, que tiene lugar con la constitución de la comunidad de bienes.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

Base imponible en una hipoteca sujeta a condición suspensiva. (S.T.S.J. de Madrid, 10 de mayo de 2012)

La cuestión litigiosa versa sobre una hipoteca que está sometida a condición suspensiva y que según el interesado, ello impide la liquidación del impuesto hasta que la misma no se cumpla y por tanto no puede tomarse en consideración a efectos de determinar la base imponible.

El Tribunal entiende que en cumplimiento de la obligación garantizada (restitución al Banco del saldo que a favor de éste arroja en cada momento una cuenta de garantías) se constituye una única hipoteca de la que responde la concesión por un principal y con un importe máximo por principal en función de la evolución de determinadas circunstancias de los contratos que comprende la financiación concedida por el Banco. Dicha hipoteca ha de considerarse como una hipoteca de máximo, con independencia

de la denominación utilizada en la escritura de “condición suspensiva de ampliación”. Por tanto, será la evolución del crédito conjunto de la operación la que determinará el importe máximo de la hipoteca sin que ello constituya condición suspensiva alguna. Se trata de la constitución de un derecho actual de garantía real que asegura un crédito probable o eventual estableciendo las líneas fundamentales del crédito señalando su importe máximo.

Es decir, es la propia evolución de la obligación cuya ejecución se garantiza la que determina el importe máximo de la hipoteca sin que éste se encuentre sometido a condición suspensiva, de forma similar a como acontece en el caso de las hipotecas constituidas en garantía de cuentas corrientes de crédito. Procede la liquidación complementaria que se gira como consecuencia de la diferencia existente entre la base imponible declarada y la comprobada por la Administración, siendo la base imponible el total de la responsabilidad hipotecaria pactada en caso del

cumplimiento de las condiciones suspensivas pactadas, ya que dicho pacto será inscribible en el Registro de la Propiedad, se cumplan o no dichas condiciones, por lo que cumple los requisitos del art. 31.2 de la LITP y AJD.

Escritura de rectificación de responsabilidad hipotecaria.
(Consulta nºV1054-12 de 16 de mayo de 2012 de la DGT)

El artículo 45.I.B.13 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que estarán exentas:

“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.”

Por lo tanto, solamente en el caso de que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación estará exenta del concepto de actos jurídicos documentados.

En los demás casos dicha escritura tributará al reunir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto:

- ❖ Se trata de una primera copia de escritura.
- ❖ Se trata de un objeto valuable.
- ❖ Contiene un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.

- ❖ No está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

Base imponible. (S.T.S.J. de Castilla y León, 4 de mayo de 2012)

El motivo de controversia se refiere a la falta de motivación en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados devengado como consecuencia de la declaración de obra nueva de un edificio.

Para la Sala, siendo la base imponible del impuesto la de el coste real de la obra, lo que está claro es que dentro del concepto “coste real”, según el Diccionario de la lengua, “coste” es el gasto realizado para la obtención o adquisición de una cosa o de un servicio, el coste real de una obra debe incluir todos los gastos que han sido necesarios para su construcción, y evidentemente, entre esos gastos se incluyen a título de ejemplo, todos los trabajos tanto profesionales como artesanos, de preparación y de construcción propiamente dicha hasta el acabado final, los materiales empleados, las instalaciones y maquinaria incorporada a la obra, y el beneficio de la contrata. No se niega la posibilidad de comprobación, pero

sobre la base de los costes reales, por ello en la medida en que el método empleado por la Administración nos conduzca a valores de mercado de lo edificado, el método será inadecuado y no servirá para llevar a cabo la comprobación de valores, a fin de determinar el coste real de la obra nueva.

En el presente caso, la metodología empleada no suministra el valor real del coste de la obra, pues atiende al valor de mercado de lo edificado a través de precios medios, con lo cual efectivamente la metodología empleada no es adecuada para valorar la obra nueva. La Administración tributaria razona que tratándose de una obra nueva en construcción y no finalizada, la valoración de la base del acto jurídico se basa en la descripción hecha en la escritura, por lo que no aportándose datos que desvirtúen el valor, se ratifica la valoración efectuada. Sin embargo, a juicio de esta Sala, no se corresponden en realidad con la metodología del informe y se desconocen las concretas magnitudes aplicadas a los distintos parámetros que se dicen considerados.

A la hora de determinar el valor del coste real de la obra, la base imponible del IAJD es 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.

Obra nueva y división horizontal. (S.T.S.J. de Andalucía, 30 de abril de 2012)

Una mercantil procedió a otorgar escritura pública de obra nueva y división horizontal, satisfaciendo el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, tomando como base imponible el valor de la obra declarada y un tipo de gravamen del 0,50 por 100, vigente en ese momento. Tiempo después, otorga escritura pública de acta de fin de obra referida al mismo edificio que la anterior escritura de obra nueva y división horizontal consignando allí el coste total de la obra finalizada. Atendiendo a ésta acta final de obra, la oficina tributaria dicta liquidación tomando como base imponible la diferencia de valor entre las dos escrituras públicas indicadas, y considerando un tipo de gravamen aplicable del 1 por 100, por ser el vigente al momento en que se cierra esta segunda escritura pública. La interesada sostiene que el tipo de gravamen aplicable a la segunda de las escrituras públicas otorgadas ha de ser el mismo que se aplicó a la primera, dado que, la liquidación tributaria referida a la segunda escritura pública es complementaria de la previamente gravada como escritura de obra nueva.

Para la Sala, es cierto que el modo de proceder de la Administración no se acaba de entender cuando gira la segunda liquidación tributaria por la diferencia de valor entre el que aparece recogido en la primera de las escrituras pública y el correspondiente a la convención que se formaliza en la segunda de ellas dando, además, a la liquidación correspondiente el carácter de “complementaria” de la anterior, mas, no siendo esta cuestión que se someta a la función revisora y considerando que su rectificación conduciría a una reforma peyorativa del acto de liquidación así girado, ha de mantenerse en sus términos. Continúa señalando el Tribunal, que se ha producido un doble hecho imponible y un doble devengo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, uno primero, cuando se lleva a cabo la escritura de declaración de obra nueva y división horizontal; y otro segundo, cuando se formula escritura de acta final de la misma obra y como al momento de formalizarse esa escritura el tipo impositivo es del 1 por 100 a él debe quedar sujeta su formalización, ya que se trata de dos hechos imponibles diferentes con devengo tributario diferente, aplicándoseles el régimen jurídico vigente al instante de su formalización.

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Necesidad de inscripción de una escritura pública. (S.T.S.J. de Asturias, 14 de mayo de 2012)

La cuestión controvertida es la tributación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de una escritura pública de fijación de destino y regulación de uso del local destinado a garaje y trastero. El interesado presentó autoliquidación declarando una base imponible de cero euros. Discute el interesado recurrente la necesidad o no de la inscripción de esta escritura, basada en la naturaleza jurídica de las distintas opciones de configuración de las plazas de garaje y en su tratamiento desde el punto de vista registral. Si bien es necesario destacar que ésta escritura se presentó ante el Registro de la Propiedad.

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

Emisiones de bonos y obligaciones por un plazo superior a 18 meses (Consulta nº V1116-12 de 23 de mayo de 2012 de la DGT)

La emisión de bonos u obligaciones por un plazo superior a 18 meses no implica tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya sea en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o en la de Actos Jurídicos Documentados, ya sea por Documentos Notariales o por Documentos Mercantiles, en virtud de la modificación del art. 74 del Reglamento del Impuesto llevada a cabo por la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de noviembre de 1997, para adecuarse a la normativa comunitaria en este punto.

Novación del crédito sin modificación de la responsabilidad recayente sobre el inmueble hipotecado. (Consulta nº V1201-12 de 31 de mayo de 2012 de la DGT)

Se trataría de una escritura de novación de una hipoteca en garantía de un crédito en cuenta corriente, es decir, una hipoteca de máximo, cuya naturaleza y alcance se caracteriza, frente a las ordinarias o de tráfico, porque con ellas se garantiza el cumplimiento de una obligación que está indeterminada, total o parcialmente, ya sea en su existencia, en su cuantía o en la persona del acreedor.

Esta indeterminación provoca la necesidad de que se fije un

máximo en su cuantía, que les da nombre y que marca el límite en que pueden perjudicar a terceros con derechos inscritos o anotados con posterioridad.

En este sentido se pronuncia la Dirección General de los Registros y del Notariado en Resolución de 23 de enero de 2012.

Por lo tanto, siempre y cuando en la escritura de novación que pretenden realizar no haya incremento en el máximo garantizado, tal escritura carecerá de contenido económico, por lo que no estará sujeta a la cuota variable del Documento Notarial, sino tan solo a la cuota fija.

Improcedencia de la exención en la novación de los créditos hipotecarios. (S.T.S.J. de Madrid, 8 de mayo de 2012)

Se formaliza escritura pública de novación modificativa de crédito hipotecario aplicando la exención prevista en la Ley 2/1994, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, argumentando que tal norma es aplicable no sólo a los préstamos hipotecarios sino también a los créditos hipotecarios

La Administración demandante sostiene que la escritura pública objeto de autos, no está exenta del pago del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, y ello porque entiende que la exención prevista en la Ley 2/1994, sólo puede aplicarse a la escritura de novación de préstamos hipotecarios y sin embargo no es aplicable a las operaciones de modificación de

cuentas de crédito, como es el caso presente, que es una operación financiera diferente.

La Sala entiende que se debe estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración en cuanto que no es ajustada a derecho la decisión de equiparar préstamos hipotecarios y créditos hipotecarios a los efectos de poder aplicar la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994, y ello porque no era posible dicha equiparación en la fecha en que se otorgó la escritura pública de novación modificativa de otra de crédito con la garantía hipotecaria analizada.

Hipoteca unilateral a favor de la Agencia Tributaria como garantía del aplazamiento de una deuda tributaria. (Consulta nº V1209-12 de 1 de junio de 2012 de la DGT)

La hipoteca constituida por la entidad consultante a favor de la Administración Pública no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme a lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, debiendo tributar por la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado cuerpo legal.

Si se trata de una hipoteca ordinaria el sujeto pasivo del impuesto será la Administración tributaria en aplicación del artículo 29, como adquirente del derecho de garantía consti-

tuido a su favor, quien sin embargo quedará exenta del pago del impuesto en virtud de la exención subjetiva establecida en el artículo 45.I.A) del Texto Refundido.

Si se trata de una hipoteca unilateral del art. 141 de la Ley Hipotecaria, pendiente de aceptación en el momento de su inscripción, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien, todavía indeterminado, por lo que es necesario acudir, según la regla alternativa del art. 29, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que será el mismo que constituye la hipoteca.

La posterior aceptación de la hipoteca unilateral no se considera que tenga por objeto cantidad o cosa valuable por lo que no reúne los requisitos exigidos para tributar por el art. 31.2.

Lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, no siendo el acto de aceptación de la hipoteca unilateral un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino accesorio o complementario de ésta. Entender lo contrario supondría una doble imposición de un único objeto valuable, contrario a la finalidad de la Ley.

Asunción de deudas. (Consulta nº V1232-12 de 5 de junio de 2012 de la DGT)

La asunción de deudas no está contemplada como hecho imponible en el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otro lado, el supuesto que ahora se examina lo constituye una operación que no tiene la condición de inscribible por lo que quedará excluida la aplicación del gravamen gradual.

Por el contrario sí resulta de aplicación la cuota fija a que se refiere el apartado 1 del artículo 31, en cuanto a la matriz y las copias de la escritura pública, que deberán ser extendidas en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

Transmisión de un crédito. (Consulta nº V1208-12 de 1 de junio de 2012 de la DGT)

La escritura de transmisión de un crédito realizado por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, garantizado con hipoteca, lo que supone la subrogación del acreedor hipotecario, reúne todos los requisitos para tributar por la cuota fija y la cuota variable del documento notarial en los términos establecidos en el artículo 31 del Texto Refundido del ITP y AJD, sin que resulten de aplicación las exenciones establecidas en el art. 45.I.B.15 del Texto Refundido y en el art. 7 de la Ley 2/1994, de 30 marzo.

La base imponible está constituida por la total cantidad garantizada por la hipoteca, que comprende, además del principal, la suma de los importes previstos para intereses ordinarios, intereses de demora, costas y gastos de ejecución.

Dado que la Comunidad Autónoma Andaluza ha hecho uso de las atribuciones que le confiere la Ley 22/2009 en materia normativa, en cuanto al tipo impositivo de la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados, la contestación a las consultas tributarias sobre dicha cuestión no es competencia de esta Dirección General, sino de la referida Comunidad Autónoma.

La autoliquidación deberá presentarse en la Comunidad Autónoma de Andalucía, lugar donde radica la finca en la que se debe inscribir la escritura de cesión de crédito presentada a liquidar.

CUESTIONES COMUNES

PRESCRIPCIÓN

Eficacia interruptiva de una diligencia. (S.T.S. 29 de octubre de 2012)

La recurrente niega la eficacia interruptiva de la diligencia de 9 de noviembre de 1998, notificada el 16 de noviembre, por la que se la emplazó para comparecer el 11 de enero de 1999, a fin de practicar una actuación en la comprobación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Afirma que el contenido de esta diligencia es idéntico a la que tuvo lugar el 26 de mayo de 1998, con la que se inició el procedimiento de inspección y mediante la que se le requirió para aportar cierta documentación.

Por lo tanto, el debate se centra en la valoración que merezca el acto de comunicación de 16 de noviembre de 1998 y el contenido de la diligencia que se notificaba.

Para el Tribunal, únicamente son capaces de interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a

iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de esa interrupción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco de impuesto en cuestión.

Por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente.

No tiene razón la recurrente cuando afirma que el contenido de la diligencia y del requerimiento notificado el 16 de noviembre de 1998 coincide plenamente con el del acuerdo de inicio del procedimiento de inspección, trasladado el 26 de mayo anterior. El 16 de noviembre de 1998 se le citó para que compareciera el 11 de enero de 1999, con el obje-

to de regularizar su situación tributaria. En la fecha indicada, se procedió a firmar el acta en disconformidad, regularizándose con ello la situación tributaria.

La citación del 16 de noviembre de 1998 tenía un contenido real, cierto, y encaminado a la determinación de la deuda tributaria, mediante la firma del acta de inspección, con lo que tuvo plena eficacia interruptiva de la prescripción.

Validez de documento privado a efectos de la prescripción del impuesto. (S.T.S.J.de Castilla y León, 27 de abril de 2012)

En escritura pública de 2006 se documenta la compraventa de una finca. Los interesados declararon la adquisición sin ingreso en autoliquidación por entender prescrita la obligación tributaria dimanante de la compra en documento privado por sus padres en 1973.

La Administración Tributaria no aprecia prescripción por entender que ésta se rige por lo dispuesto en el artículo 50 del TR del ITPAJD y por remisión al artículo 1227 del Código Civil, en cuya virtud la fecha de referencia a efectos de prescripción en los documentos privados es la de su primera presentación ante funcionarios públicos, que en el presente caso tuvo lugar por una interposición de demanda en 2003 ante el Juzgado de Primera Instancia.

Los interesados explican que el documento privado por el que sus padres adquirieron la casa es de 1968, siendo su padre el titular en la contribución urbana, que figura a su nombre desde el año 1973, según se acredita con los recibos del impuesto inmobiliario, por tanto la Administración era conocedora de la adquisición de la finca desde ese año 1973, al menos, por lo que el documento privado de compraventa debió acceder a la Administración catastral en aquel año como muy tarde. Pero lo cierto es que la titularidad catastral que se acredita no significa ni que el documento fuera presentado a esa Administración, la catastral, en 1973, ni que tal presentación tuviera la virtualidad que se pretende. La Administración catastral no es la acreedora del tributo, no es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, ante el que debe declararse el hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que grava la compra de la finca.

Como bien señala la copiosa jurisprudencia recaída, para evitar el fraude en este impuesto, siendo imposible a la Administración acreedora conocer la fecha de los documentos privados, se impone la ficción legal de una nueva fecha: la de su presentación ante funcionario competente o fallecimiento de cualquiera de sus otorgantes.

SANCCIONES

Sanción tributaria por no ser aplicable la exención del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores. (S.T.S.J. de Galicia, 14 de mayo de 2012)

La cuestión controvertida, se circunscribe a determinar la concurrencia o no del elemento culpabilístico que está en la base de toda sanción tributaria, en un expediente en el que la Administración tributaria formuló propuesta de liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sobre una base imponible comprobado por el perito de la Administración, al tipo de gravamen del 7%, no considerando aplicable la exención regulada en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, con fundamento en que habiendo transcurrido menos de un año desde la aportación de los inmuebles hasta la fecha de venta de la totalidad de las participaciones sociales, dicha compraventa debe calificarse como transmisión patrimonial onerosas.

La recurrente sostiene que no ha habido ninguna ocultación por su parte por cuanto declaró la operación realizada existiendo únicamente discrepancia en cuanto a la operatividad de la exención prevista en el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores.

Para la Sala, la claridad de la norma de aplicación excluye cualquier interpretación razo-

nable de la norma que implique la no concurrencia del elemento culpabilístico que está en la base de toda infracción tributaria y sin que el hecho de que la resolución judicial de la Sala, que estimó el recurso contencioso administrativo por falta de motivación en la valoración de las participaciones, excluya el derecho de la administración a sancionar la infracción cuando no haya prescrito ésta, como ocurre en el presente caso.

DESLINDE IVA-TPO

CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

Transmisión de la opción de compra sobre un bien. (Consulta nº V0976-12 de 7 de mayo de 2012 de la DGT)

La transmisión por un empresario o profesional de su participación en una opción de compra sobre un bien inmueble afecto a su actividad empresarial o profesional es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo anteriormente transcrito, se considerará prestación de servicios, por cuanto la concesión de dicha opción no supone la transmisión del poder de disposición sobre el inmueble objeto de la opción y no se trata de una entrega de bienes, sino de la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitarla llegado el momento.

No obstante lo anterior, puede conceptuarse como entrega de bienes la transmisión

de una opción de compra si el beneficiario se compromete formalmente al ejercicio de la misma, en cuyo caso, más que ante una verdadera opción de compra, se está ante un contrato de promesa bilateral de compraventa. En esta hipótesis, serían de aplicación todas las normas previstas para las entregas de bienes inmuebles por la normativa reguladora del Impuesto.

Tributación del préstamo garantizado. (Consulta nº V1147-12 de 25 de mayo de 2012 de la DGT)

La tributación del préstamo va a depender de la naturaleza que ostente el prestamista, según se trate de un préstamo concedido por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad o por un particular. Si se trata de un préstamo concedido por un particular, constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de “transmisiones patrimoniales

onerosas”, conforme al artículo 7.1.B) del texto refundido, pero, a su vez, exenta del mismo en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B) 15, por lo que, teniendo en cuenta que el artículo 15.1 establece la tributación única por el concepto de préstamo, aún en el caso de concurrir con una garantía real o personal, no se produciría tributación alguna por dicho concepto.

Por otro lado, tratándose de una operación sujeta, aunque exenta, a transmisiones patrimoniales onerosas, no se encontraría sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados del artículo 31.2 del Texto Refundido, al no reunir uno de los requisitos exigidos por dicho artículo.

En consecuencia, en este caso no se devengaría cuota alguna por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ahora bien, si se considerara que el préstamo no es concedido por unos particulares sino por unos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no quedar la operación sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, la escritura de préstamo hipotecario quedaría sujeta al concepto de actos jurídicos documentados y será la base imponible la cantidad total garantizada.

Arrendamiento de finca rústica que cuenta con almacén, invernaderos, sombraje, pozo

de agua e instalación de riego.
(Consulta nº V1268-12 de 13 de junio de 2012 de la DGT)

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que estarán sujetos al citado tributo 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.

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra c), de la Ley del Impuesto preceptúa que se reputarán empresarios o profesionales quienes 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 y, en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

En consecuencia, el arrendamiento de un bien inmueble determina la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del arrendador, estando sujeto el referido arrendamiento a dicho Impuesto. 2.- No obstante, la actividad de arrendamiento desarrollada por el consultante, a pesar de

estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, podría estar exenta, en aplicación de lo dispuesto en el número 23º del apartado uno del artículo 20 de la mencionada Ley 37/1992, el cual establece que estarán exentos:

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

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo. (...).”

De acuerdo con lo anterior, el arrendamiento del terreno rústico destinado al cultivo y venta de planta ornamental, incluyendo las construcciones inmobiliarias de carácter agrario (equipamientos de almacén, invernaderos, sombraje, pozo de agua e instalación de riego), estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Expropiación de un propietario que no quiere formar parte de una Junta de Compensación. (Consulta nº V1339-12 de 21 de junio de 2012 de la DGT)

De acuerdo con lo expuesto, la expropiación llevada a cabo en

favor de los juntacompensantes será una operación sujeta al Impuesto cuando concurren los requisitos establecidos por los precitados artículos 4 y 5 de la Ley en relación con el sujeto expropiado, en particular, que los terrenos expropiados estuvieran afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional llevada a cabo por aquél.

En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

La persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional adquiere esta consideración desde el momento en que se produce su anuncio público, prevaleciendo la que se produzca con anterioridad en el tiempo, siempre que dicha persona física haya decidido satisfacer las cargas de la urbanización que le corresponden a través de la cesión de parte de sus derechos de aprovechamiento urbanístico, tal y como se establece en las consultas vin-

culantes V1175-05, de 17 de junio de 2005, y V1988-06, de 9 de octubre de 2006.

Si el pago de los gastos de urbanización no se realiza en especie, sino en dinero, la condición de empresario o profesional se adquirirá desde el momento en que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

Es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan.

Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, si la expropiación se lleva a cabo una vez producidas estas circunstancias, el propietario del terreno tendrá, en todo caso, la condición de empresario o profesional de acuerdo con el mencionado artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992.

No obstante, aun cuando la operación estuviera sujeta al Impuesto, podría quedar finalmente exenta del mismo cuando concurriese lo dispuesto por el número 20º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, donde se establece la exención de las siguientes operaciones:

“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no ten-

gan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

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

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

- a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*
- b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto*

No obstante, estarán exentas las entregas de

terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.”

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN

Rectificación de la titularidad ganancial de un bien adquirido con dinero privativo. (Consulta nº V1230-12 de 4 de junio de 2012 de la DGT)

Una vez atribuido a una vivienda carácter ganancial en escritura pública en el momento de su adquisición, aun siendo ésta realizada con dinero privativo, modificar su titularidad para que figura como único propietario uno de los cónyuges, supone una transmisión, ya sea a título oneroso o gratuito que tributará, en consecuencia, por el ITP y AJD como transmisión patrimonial onerosa o por el Impuesto de Donaciones como transmisión lucrativa e inter vivos.

El cambio de naturaleza de un bien, que deja de ser de titularidad ganancial para pertenecer exclusivamente al consultante no puede entenderse que constituya una rectificación,

como si de un simple error se tratase. Dicha operación constituirá una transmisión, onerosa o gratuita, en función de que intervenga o no contraprestación.

Donación mortis causa. (S.T.S.J. de Cataluña, 19 de abril de 2012)

En el caso presente, se refleja en un documento de donación que el donante en prueba del cariño que profesa a su biznietta donataria, la recurrente, le hace donación mortis causa, bajo la condición de la premo-riencia de la donataria, de una cantidad de dinero, mediante entrega en el acto de cheque por dicha cuantía, y se añade que “esta donación supone la transmisión inmediata del dinero entregado”. La cuestión litigiosa se puede concretar en si, a los efectos del Impuesto, la inclusión en el documento de donación de la frase “bajo la condición de la premorienza de la donataria” es bastante

para considerar la donación como mortis causa y, por tanto, le son aplicables las pretendidas reducciones legales.

La donación mortis causa es un título sucesorio conforme a la normativa fiscal, que como tal lo contempla en atención a su inclusión en las normas específicas del impuesto sobre sucesiones aún cuando la forma no sea la testamentaria, y otras previstas en los Derechos especiales, y se otorga en atención y como motivo último del fallecimiento del donante, recogiendo así la doble significación jurídica de lo que es el título.

Se trata de someter a las normas del Impuesto sobre sucesiones las atribuciones mortis causa aun cuando no sean por herencia o legado y por tanto dispuestas en testamento o, en el primer caso, abintestato. Pero ello no excluye el presupuesto de atribución de la propiedad solo tras el fallecimiento del disponente, aparte de la aceptación. Presupuesto para la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones que se manifiesta en el art. 24 de la Ley, conforme al cual en las adquisiciones por causa de muerte el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante

De manera que el supuesto que se considera, aparece incluido en el art.8 del Reglamento, es decir se trata de un contrato de inmediata atribución patrimonial sujeto a la condición resolutoria de

premoriencia de la donataria, debiendo ser calificado a los efectos fiscales como donación inter vivos, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición.

SEGUROS DE VIDA

Tributación de la renta temporal. (Consulta nº V1335-12 de 20 de junio de 2012 de la DGT)

La renta que perciban la viuda y los hijos del socio fallecido de un bufete, en virtud de una cláusula que reconocía el derecho de aquellos a la percepción de una cantidad determinada en función de la retribución que habría percibido el socio hasta los setenta y cinco años de no haber fallecido.

A su vez el artículo 11.c) del mismo texto legal, establece que:

“Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualesquiera que sea su 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”.

En este sentido debe indicarse que no existe disposición expresa en cuya virtud la renta temporal que perciban la viuda y los hijos deba tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como renta de los beneficiarios, toda vez que no cabe entender que se trata de una prestación por fallecimiento que deba calificarse como rendimiento del trabajo al amparo de lo dispuesto en 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 (BOE del 31 de marzo), dada la relación que mantenía el socio fallecido con la entidad consultante.

Por otra parte, el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que:

- “1. La percepción de las cantidades a que se refieren la letra c) del artículo 10, las letras c) y d) del artículo 11 y la letra e) del artículo 12, estará sujeta al impuesto, tanto si se reciben de una sola vez, como si se reciben en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales.*
- 2. La percepción de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales, se regirá por lo dispuesto en el artículo 47 de este Reglamento sobre el devengo del Impuesto.*
- 3. En los casos del apartado anterior la Administración po-*

drá acudir para determinar la base imponible al cálculo actuarial del valor actual de la pensión a través del dictamen de sus peritos”.

Por lo tanto la renta temporal que perciban la viuda y los hijos deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como derecho sucesorio, ya que no se trata de un seguro ni está expresamente recogido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A la hora de determinar el grado de parentesco que debe tomarse como referencia, se tendrá en cuenta el grado de parentesco entre el fallecido y la viuda e hijos que cobren la renta temporal, es decir estarán integrados en el Grupo I y II.

Percepción de seguro de plan de jubilación por el beneficiario, hijo de la tomadora del seguro. (Consulta nº V1348-12 de 21 de junio de 2012 de la DGT)

De acuerdo con lo dispuesto en el precepto transcrito, la adquisición gratuita e “inter vivos” por el beneficiario, hijo de la tomadora del seguro, del importe de la póliza de seguro de plan de jubilación renovable (póliza de vida) constituye uno de los hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En consecuencia, el beneficiario deberá presentar la autoliquidación por el impuesto,

en cuanto donatario de ese importe, dentro de los plazos reglamentarios y con aplicación de la normativa establecida al respecto por la Comunidad Autónoma de Cataluña, en el bien entendido de que, tal y como parece desprenderse del escrito, tiene en ella su residencia habitual.

Percepción de una renta por el cónyuge superviviente derivada de un contrato de seguro colectivo suscrito por el empleador. (Consulta nº V1113-12 de 22 de mayo de 2012 de la DGT)

Debe concluirse que en el supuesto en que una entidad aseguradora deba abonar cantidades al beneficiario de un contrato de seguro colectivo, cuando el contratante es persona distinta del beneficiario, se genera el hecho imponible previsto en el artículo 3.c) de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este sentido, es indiferente que la prestación se perciba de una sola vez, en forma de capital, o en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales. En cualquier caso, la base imponible estará constituida por el importe de la cantidad percibida en forma de capital o su equivalente (si se percibe de forma periódica), que será el resultado de la capitalización de la renta vitalicia, –que ha sido facilitado a

la consultante por la compañía de seguros-.

A estos efectos, de acuerdo con el artículo 14.3 del Reglamento del Impuesto, la Administración podrá acudir para determinar la base imponible al cálculo actuarial del valor actual de la pensión a través del dictamen de sus Peritos.

AJUAR DOMÉSTICO

Acreditación de la existencia de un ajuar doméstico inferior al 3% de la masa hereditaria. (Consulta nº V1002-12 de 9 de mayo de 2012 de la DGT)

Como ha señalado el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 26 de mayo y 23 de junio de 2004 “... aunque para la determinación del ajuar doméstico, el criterio general imperante en los Tribunales, seguido también por esta Sala, con respaldo en los pronunciamientos del TS, sea el de admitir la adición automática del ajuar doméstico, y hacerlo por el porcentaje indicado en el artículo 15 de la Ley, ello no debe significar el desconocimiento de las pruebas aportadas por los interesados y de las circunstancias concretas que concurren en cada caso y que se impongan por su evidencia”.

Ajuar doméstico. (S.T.S. 26 de octubre de 2012)

Para los interesados, el ajuar doméstico fue atribuido, de

acuerdo con el artículo 1.321 del Código Civil, por el albacea contador-partidor al cónyuge del causante, por lo que resultaba imposible que los herederos adquiriesen el mismo mortis causa.

Para el Tribunal, a efectos fiscales, el art. tres de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considera el ajuar doméstico como un activo más que se comprende en la masa hereditaria, precepto que se halla desarrollado en el Reglamento de 8 de Noviembre de 1991, cuyo art. 23 dispone que “a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:

a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción de aquellos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge sobreviviente...”

A su vez el art. 34.3 del referido Reglamento señala en su apartado dos que el valor del ajuar doméstico no minorará en el de los bienes que, por disposición del art. 1321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3

por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio. Por tanto, estando regulado con suficiencia el concepto ajuar doméstico y su valoración por la normativa del Impuesto, no cabe acudir al Código Civil, para extraer del mismo, además, conclusiones que contradicen lo establecido en el ámbito tributario, ya que el Derecho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio.

DEUDAS DEDUCIBLES

Asunción de deuda. (S.T.S. 10 de diciembre de 2012)

Se efectúa una donación de padres a hijos de inmuebles sobre los que recae hipoteca. La cuestión en litigio, se centra en la aplicación de los arts 17 de la Ley y 37 del Reglamento, que son casi idénticos, si bien el art. 37 del Reglamento añade al “siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada” que se realice “con liberación del primitivo deudor”. Asumir la obligación de pagar la deuda garantizada con liberación del primitivo deudor, debe interpretarse que reserva para la figura de la asunción de deuda, aún cuando no exista una definición legal, en el caso de novación subjetiva por cambio de deudor, las previsiones contenidas en los arts. 1203 y ss. del CC.

Mediante esta figura, lo que se produce es un cambio subjetivo en la persona que debe pagar, pasando a ser deudor un tercero que admite y asume la obligación que pesaba sobre el deudor originario, quedando el deudor liberado el primitivo deudor de la carga frente el acreedor.

Para el Tribunal, si la ley recoge esta figura, esto es, la asunción de deuda, lo que se desprende de sus propios términos, no puede haber un exceso en la normativa reglamentaria, que se limita a completar los efectos jurídicos propios de la citada figura.

Ahora bien, la figura no queda completa si no se añade, que para que se produzcan los efectos que le son propios, resulta imprescindible que el acreedor muestre su consentimiento expreso, al punto que este requisito resulta esencial, de suerte que su ausencia determina la propia validez del negocio jurídico. En los casos en los que se produce la asunción de deuda, al asumir el donatario la carga hipotecaria que pesa sobre el inmueble donado, se produce dos hechos con relevancia fiscal, la donación gratuita del exceso del valor y la parte que se corresponde con la carga hipotecaria asumida.

Lo que en todo caso se produjo fue la figura de la asunción cumulativa o de refuerzo, por la cual el donatario se unió

al deudor originario frente a la obligación garantizada por el préstamo hipotecario, pero, claro está, en dicho supuesto no se produce la liberación del deudor originario. Por lo demás, esta regulación responde a la lógica fiscal del impuesto, en tanto que si no hay liberación del primitivo deudor, el acreedor podría dirigirse contra el mismo, con la obligación de este de pagar, en cuyo caso el contenido de la donación viene representado por el total valor del inmueble libre de cargas. De dónde resulta lo procedente que se exija la liberación del deudor original.

Donación de un inmueble asumiendo el donatario la hipoteca. (S.T.S.J. de Andalucía, 30 de abril de 2012)

La cuestión controvertida consiste en determinar la procedencia o no de deducir del valor real del inmueble donado el préstamo hipotecario que lo grava y, atendiendo a los hechos que concurren ahora, determinar si la donación de un bien hipotecado en el que el donatario asume una deuda del donante, permite calificar la existencia de dos hechos imposables susceptibles de tributar de forma separada, el primero, de naturaleza gratuita y el segundo de naturaleza onerosa, quedando en consecuencia sometida dicha operación parcialmente al Impuesto so-

bre Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Para la Sala, teniendo en cuenta que en las transmisiones gratuitas, como regla general, es la no deducibilidad de las deudas del donante, al tratarse el hecho imponible de una transmisión gratuita en la que no media contraprestación alguna, pero con la finalidad de gravar la capacidad económica real se permite la deducción de las deudas con garantía real sobre los bienes objeto de donación cuando, por un lado, dicha deuda éste asegurada mediante garantía real sobre los bienes objeto de la donación, en este caso, mediante hipoteca y, por otro, que el donante debe ser efectivamente liberado del pago de la deuda que asume la donataria para que aquélla se pueda deducir, es decir, que exista una deuda previa del donante con un tercero, en este caso, el donante no tiene la consideración de parte deudora o parte prestataria del préstamo concedido, sino que la posición deudora, según la escritura aportada, recae en la hija, donataria, por tanto, no podrá deducir de la base imponible la deuda propia de la donataria garantizada por el bien recibido por la donación.

En el supuesto de donación de un bien hipotecado en el que el donatario se subroga en el

préstamo hipotecario proceden dos liquidaciones: la primera por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas por transmisión onerosa de bien inmueble por el valor de la deuda asumida, y en la parte que el valor real del inmueble exceda a la deuda, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como adquisición gratuita.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Reducción del 95% por transmisión de empresa familiar. (S.T.S. 26 de octubre de 2012)

Se cuestiona el momento en el que se tiene que cumplir los requisitos para la aplicación de la reducción del 95% por transmisión de empresa familiar, concretamente si el requisito cuestionado tiene que cumplirse en la última declaración del causante por el Impuesto sobre el Patrimonio, o por el contrario, había que estar a la fecha del devengo del propio Impuesto sobre Sucesiones, con independencia de que al 31 de Diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Para el Tribunal, al tratarse de un Impuesto (el de Sucesiones) de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la deducción deberán cumplirse

en la fecha del devengo. Habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión.

En el presente caso, en el periodo comprendido entre el 1 de Enero y el 5 de Noviembre de 1997, los rendimientos procedentes de la actividad empresarial de arrendamientos de inmuebles no constituyeron la principal fuente de renta del causante de acuerdo con la declaración del Impuesto sobre la Renta presentada por los herederos, al ascender a 279.200 ptas, teniendo en cuenta las amortizaciones de inmuebles, por un importe de 20.573.309, ptas que son un gasto más en la contabilidad.

Retribuciones y funciones como administrador. (S.T.S.J. de Extremadura, 12 de abril de 2012)

El requisito discutido es si el causante, administrador de la entidad mercantil, ejercía el cargo de manera retribuida o bien si desarrollaba de forma efectiva funciones de dirección en la sociedad. La Administración se basa para no aplicar la reducción del 95% por transmisión de empresa familiar, en que los Estatutos de la sociedad señalan que el cargo de administrador es gratuito, cargo que ejercía el causante, por lo que ante dicha previsión estatutaria no pudo percibir retribuciones por su función.

Para resolver el presente litigio es preciso realizar una valoración conjunta de la prueba documental presentada, que acredita que el causante era el administrador de la sociedad y lo hacía de forma amplia pues: consta su nombre y firma en numerosos documentos de gestión, dirección, organización y administración de la sociedad; se aportan documentos que acreditan la inscripción del causante en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos y la cotización a la Seguridad Social en este régimen; se aporta relación de trabajadores por cuenta ajena de la empresa sin que en dicho listado aparezca el causante; celebración de contratos por el causante de arrendamiento de servicios y obras, contratos de trabajo, firma de documentos cambiarios, solicitudes de licencias, escritos dirigidos a la Administración, documentos fiscales y documentos bancarios, entre otros.

El Tribunal considera que la prueba documental demuestra que las funciones del causante eran de gestión, dirección y administración de la empresa.

El pago de una retribución declarada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no era por la condición de administrativo de la empresa sino por el ejercicio de su función de administrador y director.

Retribuciones y funciones como administrador. (S.T.S.J. de Aragón, 18 de abril de 2012)

Para la Administración, la persona a través de la cual se pretende el disfrute de la reducción prevista en la Ley 29/1987, que es administrador único y gratuito de dos sociedades, pero de las cuales no se acredita que el mismo ejerza funciones de dirección distintas a las que las escrituras de constitución de ambas sociedades y sus respectivos Estatutos enumeran como tales.

El Tribunal entiende que no se trata, como pretenden los recurrentes, de un problema de incompatibilidad entre el cargo de administrador único y gratuito y el ejercicio de funciones de dirección retribuidas, sino de prueba del ejercicio efectivo de estas últimas, que no se considera conseguida en atención a las amplias facultades en tal sentido atribuidas al administrador único, y la no acreditación del cargo en virtud del cual pudieran ser ejercidas otras diferentes y, en tal caso, retribuidas, sin que al efecto pueda considerarse prueba idónea los documentos privados aportados por la parte actora consistentes en supuestas nóminas extendidas por las propias sociedades en favor del administrador.

Por otro lado, no debe olvidarse que, supuesta su realidad, a efectos de computar la prin-

cipal fuente de renta, ésta debe ser al menos el 50% de la base imponible del IRPF, que provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate.

En este caso, el importe anual de dichas nóminas en cada una de las sociedades, que siendo distintas han de ser consideradas por separado, en orden a determinar si pueden gozar o no de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, que determinaría la posibilidad de aplicarse la reducción en el de Sucesiones, no alcanzan el 50% del importe de la base imponible en el IRPF, lo que refuerza la solución desestimatoria de la pretensión de los recurrentes.

Reducciones: cumplimiento del requisito de mantenimiento en una operación de reestructuración. (Consulta nº V1087-12 de 21 de mayo de 2012 de la DGT)

En lo que se refiere al mantenimiento del requisito de permanencia que establece el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puede señalarse lo siguiente:

En relación a esta prohibición, aplicable también a los supuestos de adquisiciones “mortis causa” del apartado 2.c) del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el epígrafe 1.3.f)

de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, 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, a propósito de la determinación de los concretos actos y operaciones a que se refiere la Ley, señala textualmente lo siguiente:

“Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso en 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 la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de la 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.”

Conforme a lo expuesto en la referida Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos, este Centro Directivo viene sosteniendo la doctrina, manifestada en numerosas contestaciones a consultas, como por

ejemplo la V0832-09, de 20 de abril de 2009, de que tanto para las adquisiciones “mortis causa” como “inter vivos” de participaciones de entidades, la Ley exige únicamente el mantenimiento del valor de adquisición por el que se practicó la reducción, por lo que se prohíbe la realización de actos de disposición u operaciones societarias que puedan dar lugar a una minoración sustancial de aquél, pero no la sustitución de unas participaciones por otras como resultado de operaciones de reestructuración empresarial, siempre que de éstas no resulte una disminución sustancial del referido valor de lo adquirido, que se convierte en el punto de referencia para determinar el cumplimiento o incumplimiento del requisito de mantenimiento exigido por el artículo 20.6 del Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Reducciones: requisito de mantenimiento en la aportación de la cuota de una comunidad de bienes a una sociedad limitada. (Consulta nº V1303-12 de 15 de junio de 2012 de la DGT)

En doctrina reiterada y en el epígrafe 1.3.e) de su 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 fa-

miliar, esta Dirección General ha sostenido el criterio de que el mantenimiento de la adquisición durante diez años que exige el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se refiere al mantenimiento del valor de la misma –por lo que actos de disposición u operaciones societarias que lo minoraran implicarían la pérdida del derecho a la reducción practicada – pero no exige que se continúe la actividad económica ni tampoco que los beneficiarios de la reducción tengan derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, requisito este último que, por el contrario, sí procede en los supuestos de adquisición “inter vivos” del artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

De acuerdo con lo anterior y en respuesta a la primera cuestión planteada, no se perdería el derecho a la reducción si se aportasen a una Sociedad Limitada determinadas participaciones siempre que, conforme se ha indicado, se aportase a esa entidad al menos el valor por el que se practicó en su día la reducción sucesoria.

**TRANSMISIÓN INTER
VIVOS DE LA EMPRESA
FAMILIAR**

Donación del 10% de una oficina de farmacia. (S.T.S.J de Galicia, 23 de abril de 2012)

Se dona en escritura pública el 10% de la oficina de farmacia en estado de funcionamiento, de la que es titular el donante, abuelo de la actora. La presente controversia se ciñe a la procedencia o no de la reducción del 95% de la base imponible del Impuesto sobre Donaciones liquidado a la demandante. Considera la actora que en el supuesto enjuiciado concurren todos los requisitos del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, incluido el que niega la Administración, esto es, que el donante dejara de realizar funciones de dirección desde la fecha de la donación y, en particular, alega el carácter empresarial de la actividad propia de la oficina de farmacia, así como aplicación de la reducción a las donaciones parciales.

Sentado lo anterior, la recurrente considera acreditado que la donante dejó la gerencia del negocio de farmacia pues así se consigna en la escritura pública. También aduce la incapacidad de su abuelo para ejercer las funciones de dirección o administrativas; respaldando tal afirmación en informes médicos del donante así como actuaciones de la recurrente en representación del otro comunero. Pese a esto, no consta baja colegial del donante y la autorización por parte de la Consellería de Sanidade no se extiende al ejercicio de las funciones de dirección a un

solo comunero, dado que la legislación en materia de farmacias vigente al tiempo de la donación, anterior a la Ley de Sociedades Profesionales, no permitía esta posibilidad: un cotitular farmacéutico capitalista y otro cotitular gerente. La Ley 5/1999 establece con claridad que el copropietario de la farmacia es cotitular y como tal ejerce, bajo su responsabilidad (en este caso, compartida con la donataria, cotitular propietaria) las funciones prevista en el artículo 8. Los copropietarios podrán establecer las normas que estimen pertinentes, incluso en el reparto de beneficios, en el plano de las relaciones internas, pero lo que no cabe, en virtud de pacto privado, es vulnerar los términos de la mentada Ley 5/1999, y pretender que esto tenga consecuencias fiscales favorables.

No existe una comunidad de bienes, considerada como ente con naturaleza jurídica propia, ni tan siquiera fiscal (la C.B. carece de NIF) titular de la farmacia, sino que los titulares son el donante y la donataria. Por todo ello, procede desestimar el recurso planteado.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA VIVIENDA HABITUAL

Reducción por vivienda habitual. (S.T.S.J. de Galicia, 10 de abril de 2012)

La Administración tributaria, de una nota simple informativa donde consta la descripción de una finca, colige que pese a que no se llevó a cabo una división horizontal de tal finca, existen dos viviendas independientes con elementos comunes. Dicha nota simple informativa dice, textualmente, que un edificio está constituido por una casa compuesta de planta baja, con superficie total construida de 141 m² de los cuales corresponden 88 m² al garaje-aparcamiento, 17 m² al portal de entrada y zona de elementos comunes, y treinta y seis metros cuadrados a la zona destinada a trastero-almacén; dos plantas altas con una vivienda por planta, con una superficie total construida por planta de 104 m² y planta superior o aprovechamiento bajo cubierta, destinada a trasteros, con una superficie total construida de 95 m².

No obstante, en el certificado emitido por el secretario municipal del AEAT figura que: en el inmueble de referencia están empadronados el causante y sus dos hijos; que por el concepto de IRPF el causante tributaba por todo el inmueble; que los impresos de liquidación así como en los DNI se hace referencia al domicilio sin especificar piso o letra sin que conste quien vivía en la planta segunda; y en el propio testamento el causante deja el usu-

fructo a la madre de la totalidad del inmueble y el piso primero a un hijo y el piso segundo al otro hijo. Por tanto, para la Sala el inmueble no era ocupado de forma independiente en ambas plantas por distintas personas. No habiendo sido dividido horizontalmente el inmueble, de su propia configuración y estructura, así como de la ponderación de los datos anteriormente analizados, nos encontramos ante una vivienda única globalmente considerada por lo que la reducción fiscal prevista en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha de gravitar sobre la totalidad del mismo y no sobre una planta como pretende la administración tributaria.

USUFRUCTO USO Y HABITACIÓN

Legado de vivienda con derecho de habitación vitalicio a favor de un tercero. (Consulta nº V1290-12 de 14 de junio de 2012 de la DGT)

El artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que el devengo del impuesto, en el caso de las adquisiciones “mortis causa”, se produce el día del fallecimiento del causante.

Es cierto que el apartado 3 del mismo artículo establece que:

“toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle sus-

pendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan”,

pero esa previsión no es de aplicación al supuesto de hecho planteado en el escrito de consulta, dado que la vivienda legada se integra ya en el patrimonio de los legatarios que, consiguientemente, están obligados a presentar la correspondiente autoliquidación en los plazos reglamentarios.

Cosa distinta es que la base imponible de esa liquidación tome en cuenta, como no podía ser menos, la minoración del valor de dicho inmueble como consecuencia de la existencia de un derecho real de habitación que alcanza a la totalidad de la vivienda.

En ese sentido, el artículo 26 b) de la Ley 29/1987 establece que:

“el valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueran impuestos las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos”.

Dado que, según consta en el escrito de consulta, el derecho de habitación tiene carácter vitalicio, habrá que acudir a la letra a) del mismo artículo 26, conforme al cual se estimará

que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, con una minoración de un 1 por 100 por cada año adicional de edad y un límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

Consecuentemente, el valor para los legatarios será el resultante de minorar el valor total en aquel que haya que atribuir al usufructo.

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

HECHO IMPONIBLE

División de cosa común. (Consulta nº V1253-12 de 11 de junio de 2012 de la DGT)

Se produce la adjudicación, por el comunero de una comunidad de bienes sobre un bien inmueble, de su cuota de participación en dicha comunidad de bienes a los otros dos comuneros, casados en régimen de sociedad de gananciales

Dado que no se trata de la mera división de la cosa común, sino de la transmisión de los derechos de propiedad de un comunero a los otros dos, se devengará el referido impuesto, que gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudiquen a los comuneros –los cónyuges en sociedad de gananciales– por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad.

El sujeto pasivo, dado que se trata de una transmisión a

título oneroso, será la persona que efectúa la transmisión, es decir, el comunero no adjudicatario del inmueble (la hija).

Aportación a una sociedad de responsabilidad limitada. (Consulta nº V1258-12 de 12 de junio de 2012 de la DGT)

La aportación se realiza de bienes donados a los consultantes por sus padres mediante una donación realizada en 1982 en la que se establecía una limitación de la facultad de disposición de los donatarios sin consentimiento de sus padres, así como una reserva de la facultad de disponer a favor de los donantes.

En principio, y salvo que los donantes (padres) hagan uso de la facultad de disponer que se reservaron para sí cuando realizaron en su día la donación, los donatarios son los verda-

deros y plenos titulares de los bienes inmuebles que se pretende aportar a la sociedad mercantil, aun cuando necesiten el consentimiento de aquellos para disponer de los mismos.

Los consultantes pueden, con el consentimiento previo de sus padres, escrito y fehaciente, aportar los bienes a la sociedad mercantil, sin que ello implique la resolución de la donación, ni por tanto, la devolución del impuesto satisfecho en su día.

Por tanto, si son los consultantes quienes realizan la aportación de los bienes inmuebles urbanos a la sociedad de responsabilidad limitada, estaremos ante una transmisión onerosa de la propiedad que dará lugar a la sujeción y tributación por el IIVTNU. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL, serán sujetos pasivos a título de contribuyente, los consultantes, como transmitentes de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana.

En el caso de la aportación de las fincas rústicas a la sociedad, si los terrenos tienen la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la fecha de devengo del impuesto, es decir, la fecha en que se realice la aportación, no estará sujeta al IIVTNU.

La base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento del valor de

los terrenos de naturaleza urbana, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (artículo 107 TRLRHL).

SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

Fusión por absorción. (Consulta nº V1177-12 de 31 de mayo de 2012 de la DGT)

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 los sujetos pasivos de dicho Impuesto las sociedades absorbidas.

Aportación de rama de actividad. (S.T.S.J. de Cataluña, 19 de abril de 2012)

El asunto versa sobre la concurrencia de los requisitos legales establecidos, para la no sujeción al impuesto de la aportación no dineraria.

La Sala considera inexistente la afectación del inmueble aportado a una actividad económica. No concurre el supuesto de no sujeción cuando se trata no de una rama de

actividad, sino un simple bloque patrimonial, compuesto de fincas que por sí solas no son, en absoluto, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, puesto que:

No cabe confundir rama de actividad con simple bloque patrimonial, cual es el caso de unas fincas que por sí solas no son, en absoluto, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios; debe entenderse por rama de actividad aquel conjunto de elementos patrimoniales de activo y pasivo que formen una unidad económica en el sentido de una explotación con organización propia que le permita funcionar con autonomía, lo que no implica necesariamente independencia al poder estar integrado dicho conjunto patrimonial en otra organización superior.

No es de aplicación el régimen especial en el supuesto de que los terrenos aportados hubieran pertenecido al patrimonio particular de las personas físicas no afecto al desarrollo de actividades económicas y hubieran sido afectados a la actividad empresarial desarrollada por ellas por un período inferior a tres años a la fecha de la aportación, por cuanto en tal caso dichos elementos no se considerarían afectos al desarrollo de actividades empresariales.

No basta la simple transmisión de elementos patrimoniales para que opere la exención, sino que los mismos han

de constituir desde el mismo momento un soporte económico suficiente para mantener la actividad empresarial, sin que la transmisión de un solar, por más que se haya solicitado una licencia de construcción de un hotel, sea una aportación de rama de actividad, puesto que no es un conjunto capaz de funcionar con sus propios medios.

Aportación de rama de actividad. (S.T.S.J. de Cataluña, 21 de junio de 2012)

El Ayuntamiento rechazó la aplicación del régimen previsto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, respecto a la exención por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por aportación de rama de actividad, en donde una comunidad de bienes, cuya finalidad era la explotación directa de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, aporta tales inmuebles a una mercantil, argumentando que resulta indispensable la legalización de los libros mercantiles, para la aplicación de este supuesto de no devengo del impuesto en cuestión.

El art. 94.2 del citado texto refundido 4/2004 señala que el régimen previsto se aplicará a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su

contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio. La contabilidad mercantil, por tanto, ha de cumplir unos requisitos materiales, esto es, ha de ser llevada en libros sistemáticos y cumpliendo los requisitos del art. 25.1 del Código de Comercio y, además y separada o adicionalmente, debe ser presentada para su legalización en la forma prevista en el referido art. 27 del mismo Código. Para el Ayuntamiento, la falta de cumplimiento de la obligación de presentación de los libros para su legalización dejaría abierta la puerta a realizar operaciones que tuviesen por objetivo el fraude o la evasión fiscal en contra de lo dispuesto en dicho art. 94.2 del texto refundido 4/2004.

Para la Sala, la exigencia, como requisito ad solemnitatem, de la legalización de los libros de comercio a que se refiere el art. 94.2 del texto refundido 4/2004, que se pretende, es contraria al principio de proporcionalidad. Tratándose de un requisito de carácter formal, el efecto de su omisión o retraso no puede conllevar la exclusión del supuesto de no devengo que se examina, pues tal consecuencia ha de estimarse contraria al principio de proporcionalidad que ha de observarse en la aplicación del sistema tributario, recogido en el art. 3.2 de la Ley General Tributaria y no acorde con la teleología de la disposición adicional segunda

de la LIS, que establece el supuesto de no devengo.

EXENCIONES

Exención a congregación religiosa. (S.T.S.J. de Castilla y León, 15 de junio de 2012)

La cuestión de controversia trata sobre la exención prevista en la ordenanza municipal respecto de las entidades o instituciones que tenga la calificación de benéficas o benéfico-docentes. El ayuntamiento en cuestión, considera que la propia actora, una congregación religiosa, pactó imputar el pago del tributo a la entidad compradora, lo que equivale a la renuncia a los beneficios fiscales.

El art. 105.2.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, declara exentos del impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes. Y si el art. 15.3 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo dispone que estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fi-

nes lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, como quiera que no es susceptible de controversia la naturaleza de entidad sin fines lucrativos de la congregación transmitente, será pertinente la citada exención.

VALOR CATASTRAL

Notificación del valor catastral. (S.T.S.J. de Madrid, 25 de mayo de 2012)

La cuestión que se plantea consiste en determinar si el valor catastral sobre el que ha de calcularse el Impuesto es el asignado para la anualidad anterior al devengo o el fijado para el ejercicio corriente, se haya o no notificado este valor.

La doctrina legal que pretende el Ayuntamiento recurrente, se apoya en la necesidad de proceder a una liquidación y exacción del II-VTNU aplicable a inmuebles cuyo valor catastral, que sirve de fundamento a la base imponible de este tributo, haya sido determinado por el Centro de Gestión Catastral pero

aún no notificado al sujeto pasivo de aquél. Es decir, lo que pretende es dotar de eficacia inmediata a la liquidación practicada aún cuando el valor catastral sobre el que el tributo se asiente no haya sido previamente notificado al contribuyente, de tal modo que se proceda a la recaudación del tributo, sin perjuicio de que ulteriormente, si separadamente los valores catastrales determinados han sido impugnados y obtenido el éxito en dichas impugnaciones, se proceda a revisar la liquidación practicada ya la devolución del exceso percibido.

Para la Sala, el Ayuntamiento confunde la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos con la efectividad de dichos actos para el destinatario de los mismos; dicho de otro modo, el Legislador puede determinar que los efectos de una determinada actuación administrativa se produzcan, con carácter general, desde el mismo momento en que sea dictada, pero a cada destinatario de aquélla no podrá serle de aplicación sino desde su notificación. 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 resul-

tar de aplicación, con efectos al momento del devengo, esto es, al momento en que tuvo lugar el hecho imponible, el “quántum” de dichos valores.

Transmisión por herencia de la mitad de un piso. (Consulta nº V1334-12 de 19 de junio de 2012 de la DGT).

La liquidación, o en su caso, la autoliquidación que se efectúe de acuerdo con los artículos 107 y siguientes del TRLRHL y la propia ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, deberá recaer sobre la mitad del valor catastral del citado terreno, ya que únicamente se transmite dicho porcentaje, siendo sujeto pasivo la consultante, al haberse efectuado la transmisión a título lucrativo.

DEVOLUCIÓN CONDICIONADA DEL IMPUESTO

Resolución judicial del contrato de permuta. (Consulta nº V1296-12; de 15 de junio de 2012 de la DGT)

Procede la devolución del IIVTNU pagado por el consultante ya que se ha producido la resolución judicial del contrato de permuta, efectuándose la citada devolución de acuerdo con los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 109 del TRLRHL.

Es más, en el caso planteado no hubiera sido necesaria la resolución judicial para que procediera la devolución del IIVTNU, ya que en el contrato

descrito media una condición resolutoria, de tal forma que, de acuerdo con el apartado 4 del citado precepto 109 del TRLRHL, el cumplimiento de dicha condición origina la oportuna devolución.

Resoluciones TEAC

64

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

PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

Cuando para la regularización de la situación de un contribuyente la Administración utilice datos aportados por terceros, la normativa permite su comunicación en el mismo trámite en que se propone la liquidación provisional que los utiliza.

Sólo en aquellos casos en que, tras su puesta en conocimiento, el contribuyente afectado alegue la inexactitud o falsedad de los datos, la Administración queda obligada a obtener su acreditación documental.

Resolución del TEAC de 18 diciembre de 2012 (Sala 1ª, Vocalía Duodécima) (RG 00/1634/2011)

En la Resolución de referencia, el TEAC resuelve en sentido estimatorio el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. contra resolución del TEAR de Andalucía que estimó las pretensiones de la entidad reclamante contra la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por no existir prueba documental que acredite las imputaciones que incrementaron la base imponible de la liquidación impugnada.

En el caso concreto, se inició procedimiento de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Valor Añadido notificando al obligado tributario el trámite de alegaciones y la propuesta de liquidación

provisional en la que se incluyen los datos obrantes en poder de la Administración facilitados por terceros: imputaciones de ventas que no fueron declaradas por el obligado tributario en su autoliquidación.

El artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece en su apartado cuarto:

“4. (.....)

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos.

Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.”

En la resolución referenciada el TEAC considera que:

“..... En el segundo párrafo del artículo 108.4 de la LGT se introduce, como novedad respecto de la legislación anterior contenida en la Ley 230/1963 General Tributaria, una **norma para solventar**

el problema de la eficacia probatoria de la información obrante en las bases de datos de la Administración tributaria.

Así, la presunción de certeza o veracidad se extiende a la información obrante en poder de la Administración porque ha sido suministrada por terceros, en aplicación de la obligación de suministro de información de los artículos 93 y 94 de la LGT.

Estos datos, declarados por unos obligados tributarios y que se van a ser utilizados para la regularización de la situación tributaria de otro, se **presumen ciertos** pero en primer término deberán ser comunicados por la Administración al obligado afectado y en segundo lugar deberán ser además contrastados por la propia Administración cuando el obligado afectado alegue la inexactitud o falsedad de los mismos.

Para ello, entre otros medios, señala la Ley que podrá exigirse al declarante no sólo que ratifique sino además que aporte prueba documental (contratos, albaranes, facturas, medios de pago,...) de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones previamente presentadas.

(...), **lo que en ningún caso debe llevar a entender esta norma como una restricción de la garantías de los obligados tributarios**, consintiendo una descarga de la labor probatoria necesaria de la Administración, sino que, bien al contrario, **una vez comunicados dichos datos imputados por terceros al obligado afectado, si éste alega su falsedad o inexactitud, la carga de la prueba recaerá sobre la Administración, a la que se impone una obligación de contraste, de la que deberá quedar constancia en el expediente**, de forma tal que si esta obligación de contraste se incumpliera, la Administración incurriría en falta de justificación o prueba del hecho imponible. Las reglas generales de carga de la prueba impiden desplazar hacia el obligado la carga de demostrar la inexistencia de unos hechos no demostrados.....”.

Concluye la resolución fijando como criterio el siguiente:

“La aplicación de la regla prevista en los artículos 108.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria y 92.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, no exige la previa acreditación documental de las imputaciones de terceros, exigiéndose la misma únicamente en los casos en que el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos obrantes en poder de la Administración tributaria, los cuales, a efectos de lo dispuesto en el artículo 92.2 del Reglamento, podrán serle puestos de manifiesto en la propuesta de liquidación provisional que se realice en el procedimiento de aplicación de los tributos”.

APLICACIÓN RETROACTIVA DE SENTENCIA DEL TJUE

Los efectos jurídicos “ex tunc” o aplicación retroactiva de una Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE por la que se declara que un precepto tributario interno incumple la normativa comunitaria, no permiten revisar los actos administrativos que hubieran adquirido firmeza.

Resolución del TEAC de 31 de enero de 2013 (Sala 1ª, Vocalía 6ª) (RG 00/1778/2011).

En la Resolución de referencia, el TEAC resuelve en sentido destimatorio la reclamación interpuesta contra un acuerdo de la A.E.A.T. por el que se denegaba a una **entidad no residente la devolución de ingresos indebidos por retenciones practicadas en la percepción de dividendos procedentes de su filial residente en España.**

La Administración tributaria había dictado sendos acuerdos por los que se practicaron liquidaciones provisionales de las que no resultaba cantidad alguna a devolver con fundamentación en lo dispuesto en el

art. 14. 1h) del Real Decreto Legislativo 5/2004 sobre exención de dividendos, por no aportar documentación suficiente que acreditase los porcentajes de participación manifestados por el contribuyente en la entidad residente en España, ni que la participación se haya mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al que sea exigible el beneficio fiscal.

En segunda ocasión, el sujeto pasivo solicita la rectificación de su autoliquidación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos en aplicación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE (sentencia de 3 de junio de 2010, asunto C-478/08).

El TEAC confirma el pronunciamiento negativo de la Oficina Gestora, toda vez que la nueva solicitud de rectificación de autoliquidación afecta al mismo elemento de la obligación tributaria al que afectó la liquidación provisional que resolvió la anterior solicitud (la posible exención en España de los dividendos percibidos por una sociedad residente en la Unión Europea, y repartidos por una sociedad española, en atención al nivel de la participación en esta) por lo que la nueva solicitud de devolución no plantea una “consideración o motivo” distinto que permita revisar la liquidación provisional que, sobre el mismo elemento tributario, ya adquirió firmeza.

La resolución del TEAC considera en su Fundamento de Derecho Sexto lo siguiente:

“Además de lo anterior, debe plantearse si lo hasta aquí concluido se debe alterar por el hecho de que el argumento jurídico que se esgrime en la segunda de las solicitudes de declaración de la exención de los dividendos cobrados sea la aplicación de la jurisprudencia sentada **por el Tribunal Superior de Justicia de la UE** en su sentencia de 3 de junio de 2010. (asunto C-487/08), que **declaró que la legislación española** (el artículo 14.1.h del Real Decreto legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), **no se acomodaba al artículo 56 del Tratado de la Comunidad Europea, al supeditar la exención** de los dividendos que distribuyen las sociedades residentes en España al requisito de que las sociedades beneficiarias residentes en otros Países de la Unión Europea tuvieran en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos un porcentaje de participación más elevado que en el

caso de las sociedades beneficiarias no residentes, apoyándose el reclamante en la cita de precedentes jurisprudenciales, y en resoluciones de este TEAC, (...)

La contestación debe ser negativa, **ya que en el caso que nos ocupa se da una diferencia sustancial** con los precedentes (...).

Ciertamente, como plantea el reclamante, aunque la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE de 3 de junio de 2010 no hace pronunciamiento expreso de cual debe ser la extensión temporal de sus efectos, en los últimos *el mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del ‘efecto directo’ y ‘primacía’ del Derecho Comunitario, que las sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado Miembro tiene efectos ‘ex tunc’, lo que obliga a los Estados afectados, no sólo suprimir la norma o acto incompatible con el Derecho Comunitario sino, además, a reparar el efecto ilícito que haya producido”, y ello suponga que “la sentencia deba aplicarse con efectos ‘ex tunc’*”, por lo que puede plantearse su aplicación a ingresos realizados con anterioridad.

El propio Tribunal de Justicia, ante la inexistencia de una normativa comunitaria que regule esta cuestión, acepta que corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los procedimientos y competencias para garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los ciudadanos (...).

Las principales normas procedimentales internas a tener en cuenta serían, por un lado, el artículo 121.3 de la Ley General Tributaria, que establece que:

“Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.”

Por otro lado, debe acudirse como referencia válida a lo que establece el artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (...).

La aplicación de estos preceptos, sin especialidad alguna y en igualdad de condiciones con situaciones análogas que puedan darse en el ámbito jurídico interno, determinarán que, sin perjuicio de lo que pudiera resultar de los eventuales procedimientos especiales mencionados en el artículo 121.3 de la Ley General Tributaria, **se deba desestimar la solicitud de devolución de cantidades ingresadas, aun en aplicación de las normas afectadas por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión, cuando se deriven de liquidaciones administrativas que hayan ganado firmeza o haya prescrito la posibilidad de solicitar la devolución...**

En el mismo sentido se viene citando la jurisprudencia consolidada sobre los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad de una norma legal.....”.

▶ **IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. EJERCICIO ANTICIPADO DE OPCIÓN DE COMPRA**

La entrega de un bien inmueble derivada del ejercicio anticipado de la opción de compra insita en un arrendamiento financiero tributa por IVA.

Resolución del TEAC de 15 de noviembre de 2012 (Sala 2ª, Vocalía 8ª) (RG 00/2172/2010).

El Tribunal Económico Administrativo Central aborda en la resolución de referencia la cuestión relativa a la aplicación de la excepción a la exención que para las segundas entregas de edificaciones establece el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido (LIVA), cuando esa entrega se produce en el ejercicio anticipado de una opción de compra acordada dentro de un contrato de arrendamiento financiero.

En el mes de septiembre de 1997, en virtud de un contrato de arrendamiento financiero, una entidad bancaria arrienda seis fincas a la sociedad reclamante. En el mes de octubre de 2004, a instancias de la reclamante (arrendatario financiero), en el ejercicio del derecho de opción de compra derivado de dicho contrato de arrendamiento

inmobiliario, se formalizó la venta de las citadas fincas mediante escritura pública con el título de “Compra-venta en ejercicio del derecho de opción de compra”.

El TEAC resuelve en esta reclamación el recurso de alzada presentado contra resolución del Tribunal Regional de Madrid, que confirmaba la procedencia de la liquidación aprobada mediante acuerdo del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, que consideraba que la transmisión anteriormente descrita quedaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

La Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid funda la liquidación girada en el hecho de que la opción de compra fue ejercitada de forma anticipada, es decir, antes del término del contrato de arrendamiento financiero, para deducir que se trata de una segunda o ulterior transmisión de inmuebles, aunque no precisa la razón por la que, en este caso, no se aplicaría la excepción a la exención prevista con carácter general para las segundas entregas de edificaciones en el artículo 20.Uno.22º, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Tribunal Regional de Madrid viene a confirmar el acuerdo de liquidación, y sostiene que la opción que se ejercita en un momento anterior al que corresponde al término contractual del arrendamiento no puede ser considerada como la “opción inherente a un contrato de arrendamiento” a que se refiere la Ley del impuesto, y lo establece de la siguiente manera:

‘Es decir, se trata de un arrendamiento que puede conducir a una venta forzosa y esa venta forzosa es la única “inherente” al contrato. En el presente caso, no hubo venta forzosa, sino que las partes convinieron libremente sobre la propiedad del inmueble, antes de haber llegado a su término el arrendamiento, con lo cual no concurre la excepción a la exención antes expuesta. Siendo así, el hecho imponible está exento del IVA y resulta atraído al ámbito del ITP, modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas”. (...) Interpretarlo de otro modo sería dejar al arbitrio de los contratantes modificar la duración del contrato de leasing’.

La conclusión a la que llega el TEAC sobre los efectos del ejercicio anticipado de la opción de compra de un arrendamiento financiero, en relación con el artículo 20.Uno.22° de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, es otra distinta. El Tribunal Central, entiende que **el artículo 20.Uno.22° de la LIVA no exige que la opción de compra se ejercite en un plazo determinado**, por lo que cualquiera que sea el momento en el que se lleve a cabo, siempre que estuviera en vigor, operarán sus efectos; por tanto, en el supuesto examinado, la entrega de los inmuebles arrendados estuvo sujeta al IVA y no al ITP.

En apoyo de su tesis, el TEAC cita, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio del 2010, recurso de casación nº 5451/2005, que dice:

“(…)Cuando el artículo 20.Uno.22, de la Ley del IVA establece la excepción a la exención no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos, y, por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al ITPAJD

Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues este no sólo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo.

(...) 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 inmobiliario 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.”

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. FUSIONES Y ESCISIONES: EFECTOS DESDE EL ASIENTO DE PRESENTACIÓN

La inscripción en el Registro Mercantil de las operaciones societarias de fusión o escisión produce efectos desde la fecha del asiento de presentación de la escritura en el Registro.

Resolución del TEAC de 24 de enero de 2013 (Sala 2ª, Vocalía 4ª) (RG 00/5988/2010)

El artículo 75. Uno.1º de la Ley 37/1992 establece que se devengará el Impuesto, en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

El artículo 245.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto 1564/1989), en relación con las fusiones al que remite el artículo 254 de la misma ley, establece que las normas sobre fusiones son supletoriamente aplicables a las escisiones, y dispone:

“Sin perjuicio de los efectos atribuidos a la necesaria publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad, o en su caso, a la inscripción de la absorción.”

Es decir, en las escisiones la inscripción registral tiene carácter constitutivo para dotar de eficacia a la escisión societaria.

Por su parte, el artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil establece que *“se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación”*.

También en relación con esta cuestión, la Ley Hipotecaria en el artículo 24 dispone que *“se considera como fecha de la inscripción para todos los efectos que ésta deba producir, la fecha del asiento de presentación, que deberá constar en la inscripción misma”*.

En la Resolución de referencia, el Tribunal Económico Administrativo Central dilucida cuál ha de ser la fecha relevante, cuando se produce la inscripción en el Registro Mercantil, o cuando la escritura de escisión tiene acceso al Registro

Mercantil y se practica el correspondiente asiento de presentación.

De la lectura del texto hipotecario y del Reglamento del Registro Mercantil se desprende que la inscripción produce efectos desde la práctica del asiento de presentación. Dicha previsión legal obedece al principio de seguridad jurídica que debe ofrecer el sistema registral ya que de no ser así, los efectos frente a terceros de los negocios que tienen acceso al Registro dependerían de la mayor o menor diligencia con la que fueran calificados por el registrador los instrumentos en que se documentan.

Aunque la Dirección General de los Registros y del Notariado se ha pronunciado recientemente en sentido contrario en su resolución de 20 de septiembre de 2011, el **Tribunal Supremo** en sentencia de 21 de mayo de 2012 (recurso 5872/2009) ha confirmado el criterio anterior conforme al cual **la fecha a tener en cuenta a los efectos de la inscripción de la escisión societaria es la del momento en que se practicó el asiento de presentación.**

Aplicando lo anterior al caso examinado, a efectos del devengo del impuesto, el TEAC resuelve en el sentido jurisprudencial expuesto, considerando que la transmisión de los inmuebles se produce en la fecha de presentación en el Registro mercantil, y no en la de su inscripción.

Consultas OJ

70

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

Renuncia a la opción de compra

(Arts. 14.2 y 31.2 del TRLITPAJD)

RESUMEN: Cuando el renunciante tuviere la condición de sujeto pasivo del IVA y la renuncia de derechos se produzca en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, esta operación se conceptúa como una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De no resultar sujeta al IVA, no podrá integrar el hecho imponible de la modalidad de TPO el ITPAJD, al no venir sujetas a esta modalidad impositiva la renuncia o extinción de derechos.

Asimismo, para finalizar el análisis del régimen de tributación de esta operación cabe añadir que, en el supuesto de documentarse la operación en escritura pública y resultar inscribible en un Registro Público, tributará por AJD-DN, cuota variable, de conformidad con lo previsto en el artículo 31.2 del precitado TRLITPAJD, recayendo la condición de sujeto pasivo en el concedente de la opción, por ser aquél en cuyo interés se expide el documento, pues obtiene la liberación de la carga que registralmente consta sobre un bien inmueble de su titularidad.

CONSULTA PLANTEADA

Se documenta en escritura pública la renuncia a un derecho de opción de compra sobre dos inmuebles que se concedió anteriormente, también, en documento público.

¿Cómo tributa esta renuncia?

RESPUESTA

La opción es un contrato por el que una parte obtiene el derecho de adquirir de

otra un bien en un determinado plazo a cambio de un precio.

Definido el negocio jurídico, nos corresponde determinar, en primer lugar, el régimen tributario aplicable a su constitución, debiendo destacar su sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD o al IVA en función de que sea concedida, respectivamente, por un particular o por un sujeto pasivo del IVA en el ejercicio de su actividad.

CONSTITUCIÓN DE UNA OPCIÓN DE COMPRA

Tributación por IVA y AJD-DN.

De acuerdo con la LIVA, la constitución de una opción de compra constituye una prestación de servicios cuando se concede por un empresario o profesional sobre un bien afecto a su actividad empresarial o profesional. En este sentido, el artículo 11.Uno de la LIVA califica como «prestación de servicios» a toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Por último, conviene apuntar que, en los supuestos en los que se constituya un derecho de opción al que se dote de eficacia real conforme a lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento Hipotecario y tenga la consideración de prestación de servicios sujeta al IVA, deberá satisfacer la cuota variable de la modalidad de AJD establecida para los documentos notariales, conforme a los elementos del gravamen, sujeto pasivo, base imponible y cuota tributaria, que configuran los artículos 29, 30 y 31.2, respectivamente, del TRLITPAJD.

Tributación por la modalidad de TPO del ITPAJD.

En el supuesto de no resultar sujeta al IVA, se aplicará el artículo 14.2

del TRITPAJD, que dispone que «las opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos», tributando así por la modalidad de TPO del ITPAJD.

En segundo lugar analizamos al régimen de tributación aplicable a la extinción del derecho de opción de compra.

EXTINCIÓN DE LA OPCIÓN DE COMPRA

En este supuesto nos encontraremos en el ámbito del IVA siempre que el renunciante tuviere la condición de

sujeto pasivo del IVA y la renuncia de derechos se produzca en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, en cuyo caso, esta operación se conceptúa como una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De no resultar sujeta al IVA, no podrá integrar el hecho imponible de la modalidad de TPO del ITPAJD, al no venir sujetas a esta modalidad impositiva la renuncia o extinción de derechos.

Asimismo, para finalizar el análisis del régimen de tributación de

esta operación cabe añadir que, en el supuesto de documentarse la operación en escritura pública y resultar inscribible en un Registro Público, tributará por AJD-DN, cuota variable, de conformidad con lo previsto en el artículo 31.2 del precitado TRLITPAJD, recayendo la condición de sujeto pasivo en el concedente de la opción, por ser aquél en cuyo interés se expide el documento, pues obtiene la liberación de la carga que registralmente consta sobre un bien inmueble de su titularidad.

Transformación de crédito en préstamo

(Arts. 31.2 del TRLITPAJD y Arts. 1.1 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios)

RESUMEN: La operación descrita, documentada en escritura pública, constituye una novación modificativa del contrato de crédito hipotecario, consistente en su transformación en préstamo hipotecario, que se encontrará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales del ITPAJD, al concurrir los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por otro lado, debemos destacar que no resultan de aplicación a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, relativos a la exención de las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios cuando la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas.

CONSULTA PLANTEADA

Existe concedido un crédito con garantía hipotecaria. Posteriormente se transforma dicho crédito con garantía hipotecaria en un préstamo hipotecario.

Esta novación del crédito, sin modificación de la responsabilidad hipotecaria, ¿tributa por la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados?

RESPUESTA

La cuenta de crédito constituye un contrato en cuya virtud una parte permite disponer a la otra de la cantidad de dinero que precise o vaya precisando, hasta un límite determinado, con la obligación de reintegrar, al término del plazo convenido, el saldo resultante a su favor.

En el supuesto planteado, entendemos que se produce una novación modificativa del contrato de crédito, consistente en su transformación en préstamo hipotecario.

Nos encontramos ante la primera copia de escritura notarial que documenta la novación de un crédito hipotecario, que se encontrará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados-Documentos Notariales del ITPAJD, al concurrir los siguientes requisitos, exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

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

Por otro lado, debemos destacar que no resultan de aplicación a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria los beneficios fiscales establecidos en la Ley 2/1994, relativos a la exención de las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios cuando la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo o a ambas, según recogemos a continuación.

En este sentido, el artículo 1.1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, dispone lo siguiente:

*“Las entidades financieras a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, podrán ser subrogadas por el deudor en los **préstamos hipotecarios** concedidos, por otras entidades análogas, con sujeción a lo dispuesto en esta Ley”.*

El artículo anterior no ha sido modificado por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria. En base a lo anterior, la Dirección General de Tributos afirma -consulta de 19/06/2008- que el ámbito de aplicación de la referida Ley 2/1994 se ha mantenido inalterado tras la entrada en vigor de la Ley 41/2007.

Así, el artículo 9 de la precitada Ley 2/1992 establece que:

“Estarán exentas en la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados las escrituras públicas de nova-

*ción modificativa de **préstamos hipotecarios** pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas”.*

Con anterioridad a la mencionada Ley 41/2007, de 7 de diciembre, la Dirección General de Tributos tuvo ocasión de pronunciarse, en fecha 17/09/1997, sobre esta cuestión, determinando lo siguiente:

*“En cuanto a la posible extensión de estos beneficios a las escrituras públicas que documentan cuentas de crédito con garantía hipotecaria, hay que tener en cuenta que la Ley General Tributaria según redacción dada a la misma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en el artículo 23.3 prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. De acuerdo con las disposiciones anteriores **no resultan de aplicación los beneficios de la Ley 2/1994 a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria”.***

En atención a lo expuesto, debe entenderse que los créditos hipotecarios no resultan comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prohíbe la aplicación de la analogía tanto para extender más allá de sus términos estrictos tanto el ámbito del hecho imponible como el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, pues el artículo en cuestión se refiere únicamente a los préstamos.

Solicitud de devolución de un ingreso indebido promoviendo la revisión del acto mediante los procedimientos especiales de revisión

(Art. 217.5, 219.3, 220.1, 221.3 y 244.4 LGT)

RESUMEN: El artículo 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, dispone que cuando el acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando la revisión del acto mediante los siguientes procedimientos especiales de revisión:

- » **Revisión de actos nulos de pleno derecho:** Es competente para su resolución, en el ámbito de la correspondiente comunidad autónoma, el respectivo Consejero de Hacienda.
- » **Revocación:** Es competente para su resolución el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del que dictó el acto.
- » **Rectificación de errores:** Corresponde su resolución al órgano u organismo que hubiera dictado el acto.
- » **Recurso extraordinario de revisión:** Será competente para su resolución el Tribunal Económico-Administrativo Central.

CONSULTA PLANTEADA

Se ha presentado en la oficina Liquidadora una solicitud de devolución de ingresos indebidos de una liquidación provisional firme, se plantea a quién compete su resolución si se solicita mediante alguno

de los procedimientos especiales de revisión previstos en los artículos 216 apartados a), c) y d) y en el 244 de la LGT.

RESPUESTA

El artículo 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, dispone que:

“Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a, c y d del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley”.

Analicemos, a continuación, el órgano competente para resolver cada uno de los citados procedimientos de revisión:

Revisión de actos nulos de pleno derecho.

El artículo 217.5 de la precitada Ley General Tributaria establece, a estos efectos, que:

“En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda”.

Concretamente, en el ámbito de la respectiva comunidad autónoma será competente el respectivo Consejero de Hacienda.

Revocación.

El artículo 219.3 de la Ley General Tributaria señala que:

“El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentaria-

mente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto”.

Rectificación de errores.

La competencia para la resolución de este procedimiento se recoge en el artículo 220.1 Ley General Tributaria que reproducimos a continuación:

“El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción”.

Recurso extraordinario de revisión.

El artículo 244.4 de la Ley General Tributaria señala que:

“Será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central”.

Permuta de vivienda y plaza de garaje a cambio de un solar y efectivo

(Arts. 10, 45.I.B).4 TRLITPAJD; Art 23 RITPAJD)

RESUMEN: En la permuta de una vivienda y una plaza de garaje a cambio de un solar y efectivo se produce un doble desplazamiento patrimonial entre las partes intervinientes, que se grava por separado desde el punto de vista fiscal:

- » **Entrega de la vivienda y de la plaza de garaje:** Resultará, en principio, sujeta a la modalidad de TPO, de acuerdo con las reglas generales de deslinde IVA-TPO, si el transmitente no es sujeto pasivo del IVA o, siéndolo, el bien no esté afecto a su actividad económica.
- » **Entrega de bien inmueble y dinero:** Respecto de la transmisión del bien inmueble se aplica el mismo régimen de tributación previsto en el apartado anterior.

Por otro lado, en relación con la transmisión de dinero conviene precisar que estará sujeta y exenta al ITPAJD la diferencia que en dinero deba abonarse como consecuencia de la distinta valoración de los bienes inmuebles permutados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.I.B).4 TRLITPAJD.

CONSULTA PLANTEADA

Se presenta en una oficina liquidadora una escritura de permuta otorgada por una persona física y una sociedad limitada por la que la persona física se adjudica dos fincas descritas como vivienda por valor de 93.500 euros y una plaza de garaje por valor de 10.000 euros y la compañía mer-

cantil se adjudica un solar por valor de 66.000 euros y 37.500 euros en efectivo.

Posteriormente, la oficina realiza las oportunas actuaciones de comprobación de valor y resulta un aumento en el valor del solar de 74.110,03 euros, por lo que practica la correspondiente liquidación complementaria.

La duda que se plantea consiste en determinar si la citada liquidación complementaria se debe practicar por el aumento de valor correspondiente al valor del solar o por un valor total de 111.610,03 euros, que es el resultado de sumar 74.110,03 euros del valor comprobado del solar más 37.500 euros, que consideramos como valor fijo entregado en metálico.

RESUESTA

En la operación planteada se produce un doble desplazamiento patrimonial entre las partes intervinientes, que se grava por separado desde el punto de vista fiscal.

En este sentido, sobre la tributación de las permutas en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone que:

“En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos”.

Asimismo, el artículo 10 del texto refundido del ITP y AJD establece que:

“La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya

o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.”

En consecuencia, de la regulación conjunta de los preceptos anteriores, cada prestación deberá analizarse fiscalmente por separado, a efectos de determinar su sujeción bien por el Impuesto sobre el Valor Añadido bien por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, teniendo en cuenta que la sujeción para una de las prestaciones en modo alguno condiciona la sujeción de la contraprestación al mismo gravamen:

Entrega de la vivienda y de la plaza de garaje.

Resultará, en principio, sujeta a la modalidad de TPO, de acuerdo con las reglas generales de deslinde IVA-TPO, si el transmitente no es sujeto pasivo del IVA o, siéndolo, el bien no esté afecto a su actividad económica.

Entrega de bien inmueble y dinero.

Respecto de la transmisión del bien inmueble se aplica el mismo régimen de tributación previsto en el apartado anterior.

Por otro lado, en relación con la transmisión de dinero conviene precisar que estará sujeta y exenta al ITPAJD la diferencia que en dinero deba abonarse como consecuencia de la distinta valoración de los bienes inmuebles permutados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.I.B).4 del TRLITPAJD que establece que estarán exentas:

“Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo Impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente”.

Por tanto, tributará en el ITPAJD, siempre que se cumplan los requisitos indicados, la entrega del bien inmueble pero no la de dinero.

En consecuencia, la liquidación deberá referirse únicamente al valor comprobado del inmueble, es decir, por 74.110,03 euros.

Cuestiones prácticas

76

Impuesto sobre donaciones: Consolidación de dominio

Elena Alberdi Alonso

Técnica Fiscal del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España

** Se aplica la normativa de la Comunidad de Madrid*

Con este caso práctico queremos poner de manifiesto la diferencia entre la consolidación de dominio en el nudo propietario que deviene en propietario pleno por extinción del usufructo, de aquellos casos en los que el titular del pleno dominio constituye a título gratuito derecho real de usufructo que posteriormente se extingue, recuperando el nudo propietario el mismo.

Doña Teresa, dona a Don Jacinto, marido de su sobrina, la nuda propiedad de una vivienda sita en Madrid, reservándose el usufructo vitalicio. El valor del pleno dominio de la citada vivienda es de 710.000 euros.

- **La donación se realiza en escritura pública de fecha 4 de marzo de 2012.**
- **Doña Teresa nació el 1 de febrero de 1944.**
- **Con fecha 12 de febrero de 2013 fallece Doña Teresa produciéndose la consolidación de dominio en el nudo propietario.**

Se pide la tributación de la operación.

El artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone lo siguiente:

(.....) En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 % del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la pro-

porción de un 1 % menos por cada año más con el límite mínimo del 10 % del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

(...)

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

(...)

De acuerdo con los preceptos anteriores, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la adquisición del pleno dominio cuando previamente se desmembró por título lucrativo constituye en realidad una única liquidación, que se realiza en dos partes y en dos momentos temporales distintos, sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen. 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. 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). En la liquidación correspondiente al nudo propietario, para determinar el tipo medio efectivo de gravamen, se debe tener en cuenta el valor íntegro 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.

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 y por lo tanto 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.

El nudo propietario debe completar el pago del impuesto correspondiente a la adquisición del pleno dominio, mediante una liquidación en la que se toma como base el valor del usufructo determinado en el momento de su constitución y aplicando el tipo medio de gravamen que se calculó en aquel momento. Se mantiene el porcentaje sobre el valor de los bienes objeto del usufructo que le fue reconocido al usufructuario vitalicio en el momento de la constitución de dicho derecho y no el que corresponda con arreglo a la edad actual del usufructuario, que es irrelevante.

Liquidación de la adquisición de la nuda propiedad:

*Devengo*¹: 4 de marzo de 2012

*Sujeto pasivo*²: Don Jacinto

*Base imponible*³: Valor de la nuda propiedad: 560.900 euros.

(El valor del usufructo será 149.100 euros, el 21% del valor del bien puesto que Doña Teresa tenía 68 años a la fecha de la escritura de donación. $89-68 = 21\%$. Por lo tanto el valor de la nuda propiedad será 560.900 euros que es el resultado de restar al valor del pleno dominio el valor del usufructo).

Reducción: No es de aplicación ninguna reducción.

Base liquidable Teórica: 710.000 euros

Hasta 399.408,59 80.780,17

Resto 310.591,41 al 29,75% 92.400,94

Cuota íntegra teórica: 173.181,11 euros

Coficiente multiplicador^{*}: 1,5882

Cuota tributaria teórica: 275.046,24 euros

*Tipo medio efectivo de gravamen*⁴: 38,73%

Cuota íntegra real: 217.236,57 euros (560.900 euros (base liquidable real) x 38,73% (Tipo Medio Efectivo de Gravamen))

Cuota tributaria^{*}: 217.236,57 euros (sin perjuicio de las bonificaciones establecidas por las CCAA que pudieran ser de aplicación).

***En cuanto a la aplicación del coeficiente multiplicador**

En cuanto a la aplicación del coeficiente multiplicador correspondiente al grado de parentesco entre el donante y donatario será el 1,5882 correspondiente al Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad. Una vez zanjada la polémica de si el sobrino político (colateral de tercer grado por afinidad) se le

1 En las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato. (art 24.2 LISD)

2 En las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.(art 5 b) LISD)

3 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. (art 9 b) LISD).

4 El tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

considera grupo III o IV en Consulta de la Dirección General de Tributos nº V2732-11 17 de noviembre de 2011, que sigue la doctrina del Tribunal Supremo en Sentencias de 18 de marzo de 2003, 14 de julio de 2011 y que posteriormente la Sentencia de 12 de diciembre de 2011⁵ confirmó.

Dicha consulta mantiene la inclusión del sobrino político como grupo III de parentesco, pero lo imita a sí subsiste el vínculo de afinidad entre los cónyuges de los sobrinos y los consanguíneos.⁶

***En cuanto a las bonificaciones establecidas por CCAA**

En cuanto a las bonificaciones establecidas por las CCAA para las adquisiciones gratuitas inter vivos creemos que para determinar la aplicación de la bonificación en la liquidación por consolidación de dominio debemos atender al momento en el que se desmembró, puesto que consideramos que no existen dos adquisiciones diferentes sino una única adquisición que se liquida en dos momentos y por lo tanto la liquidación debe regirse por la normativa que estuviera vigente en el momento en el que desmembró el dominio.

En nuestro supuesto la desmembración del dominio (4 de marzo de 2012) se realizó estando vigen-

te la bonificación establecida por la Comunidad de Madrid⁷ para adquisiciones gratuitas inter vivos pero no es de aplicación en este caso por el parentesco entre donante y donatario (sobrino político) no se corresponde con los grupos I y II de parentesco.

Liquidación extinción de usufructo:

Devengo: 12 de febrero de 2013

Sujeto pasivo: Don Jacinto

Base imponible: 149.100 euros (valor del usufructo en la fecha de su constitución)

Reducción: no es de aplicación ninguna reducción

Tipo medio efectivo de gravamen: 38,73%

Cuota íntegra: 57.746,43 euros

Cuota tributaria: 57.746,43 euros (sin perjuicio de las bonificaciones establecidas por las CCAA que pudieran ser de aplicación, no siéndolo en este caso.)

Doña Patricia titular del pleno dominio de un local comercial sito en Madrid dona el usufructo vitalicio a su hijo Don Vicente. El valor del pleno dominio del local comercial es de 245.000 euros.

- **La donación se realiza en escritura pública de fecha 3 de abril de 2012.**

5 (...) es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto.

(...) es una trasgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante (sin que quepa, ya, la «fictio iuris» de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda la evolución expuesta 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).

6 (...) En cuanto en este caso sí subsiste el vínculo de afinidad entre los cónyuges de los sobrinos y los consanguíneos de estos, tanto unos –los sobrinos como parientes del causante por consanguinidad en tercer grado– como los otros– sus cónyuges, parientes del causante por afinidad en tercer grado– deberán integrarse, tal y como tiene declarado el Tribunal Supremo en SS. de 18 de marzo de 2003 y 14 de julio de 2011, en el Grupo III del artículo, apartado y letra mencionados.

7-8 Bonificación en adquisiciones íter vivos. El artículo 25 RDL 1/2010 de 21 de octubre por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado dispone:

1. En las adquisiciones íter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.
2. Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.

- **La fecha de nacimiento de Don Vicente fue 3 de enero de 1945.**
- **Don Vicente fallece con fecha 2 de febrero de 2013.**

Se pide la tributación de la operación.

La constitución del usufructo a título gratuito a favor del hijo tributaría por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, dado que se constituyó 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 local comercial que tenía originalmente con carácter previo, a la constitución del usufructo extinguido.

La regla prevista en la letra c) del artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la que en la extinción del usufructo debe exigirse el impuesto según el título de constitución (en este caso, título lucrativo, por tratarse de una donación) sólo resulta aplicable en el caso de que el actual nudo propietario, en el cual se consolida el pleno dominio a la extinción del usufructo, no hubiera sido titular del pleno dominio sobre el bien objeto del usufructo, cuando éste se constituyó, pues en este caso, dicho titular adquiere algo que no había tenido anteriormente.

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

Esta regla se aplica exclusivamente en el caso de que el propietario del pleno dominio haya adquirido tal condición en dos partes: adquisición previa de la nuda propiedad y posterior consolidación del dominio por adquisición de las facultades y derechos inherentes al derecho real de usufructo. En este sentido la Consulta de la Dirección General de Tributos nº V0643-11 de 14 de marzo de 2011.

Por lo tanto la única liquidación a practicar sería la correspondiente a la donación del usufructo.

Liquidación donación del usufructo:

Devengo: 3 de abril de 2012

Sujeto pasivo: Don Vicente

Base imponible: 53.900 euros (valor del usufructo. 22% del valor del local comercial.)

Reducción: No le es aplicable ninguna reducción.

Base liquidable: 53.900 euros

Tipo de gravamen:

Hasta 48.004,04 euros4689,74

Resto 5895,96 al 12,75%..... 751,73

Cuota íntegra: 5.441,47 euros

Coefficiente multiplicador: 1

Cuota tributaria: 5441.47 euros

Bonificación⁸: 99% = 5.387,06 euros

Total a ingresar: 54,41 euros

Fiscalidad

Local

80

La cuantificación de la base impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Juan Carpizo Bergareche

Socio ARCO y Asesores Tributarios

1. ANTECEDENTES

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) es uno de los impuestos que conforman actualmente el sistema tributario local siendo potestativo en cuanto a su exigencia por parte de los municipios a diferencia de otros tributos que sí tienen carácter obligatorio como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades económicas y el impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Por tanto, para que un municipio pueda pretender su exigencia debe tener una ordenanza fiscal reguladora de dicho impuesto donde se concreten los elementos de la obligación tributaria todo ello conforme a lo preceptuado en los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL).

El objeto del presente artículo es analizar la situación actual de la regulación legal de uno de los elementos determinantes de la obligación tributaria en el IIVTNU, en concreto la base imponible, con especial incidencia en determinada jurisprudencia en la materia que parece interpretar de forma diferente los criterios de fijación de dicha base imponible tal y como se interpretaban hasta ahora.

Tal y como se desprende de la normativa actual, la determinación cuantitativa de la base imponible del IIVTNU se aleja de la plusvalía real obtenida en el momento de la transmisión del terreno ya que ni se considera la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición en dicho momento ni tampoco el valor real del inmueble, esto es, el valor de transmisión como único valor para poder fijar la base imponible.

No obstante, sí debemos señalar que en el caso de optar por gravar

la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición del terreno de naturaleza urbana el tributo entraría en colisión con otros tributos estatales directos que gravan dichas plusvalías, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas incurriendo en doble imposición al menos en lo que respecta a la base imponible. Asimismo, en el supuesto de gravar mediante el IIVTNU el valor real de transmisión, surgiría la misma problemática pero respecto a otros tributos ya que el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados define la base imponible como el valor real del bien transmitido.

Por último, antes de entrar a analizar la forma de cuantificar la base imponible del IIVTNU, destacar, por su similitud con este impuesto en cuanto al origen y justificación del gravamen, la actualización de balances regulada en el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y la impulso de la actividad económica. A modo de resumen, este gravamen, aplicable tanto a personas jurídicas como a personas físicas que realizan actividades económicas, se determina a partir de la diferencia entre el valor actualizado de los bienes inmuebles, inclu-

yéndose los terrenos de naturaleza urbana y el valor de adquisición de los mismos. Para fijar de esta forma la base imponible, la propia Ley regula unos coeficientes de actualización que se multiplican por el valor de adquisición de los terrenos en función del año de adquisición de los bienes inmuebles.

A este valor así obtenido como diferencia se le aplica un tipo impositivo del 5% que el contribuyente deberá ingresar para poder actualizar el valor de los bienes inmuebles entre los que se encuentran los terrenos de naturaleza urbana.

Por tanto, el objeto de este gravamen, en lo referente a los terrenos de naturaleza urbana, tiene puntos en común con el objeto de gravamen del IIVTNU ya que se estaría gravando un incremento de valor que se ha generado durante el período de tenencia del bien hasta el 31 de diciembre de 2012, incremento que dependerá de los coeficientes regulados en el citado artículo 9 de la Ley 16/2012. Mientras, como veremos a continuación, el elemento objetivo de tributación en la base imponible del IIVTNU viene fijado por el valor catastral del terreno en el momento del devengo y la aplicación sobre éste de unos coeficientes en función del período de tenencia del bien, en el caso del gravamen sobre la actualización de balances, el elemento objetivo de tributación para fijar su base imponible viene determinado por los coeficientes de actualización también en función del período de tenencia del bien.

2. REGULACIÓN LEGAL

No podemos dejar de mencionar que la definición de la base imponible en nuestro derecho tributario la encontramos en el artículo 50 de la Ley 58/2003, General Tributaria, donde se establece que es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible siendo, por tanto, su finalidad, el cuantificar la obligación tributaria junto con otros elementos tales como los tipos de gravamen o los beneficios fiscales. Asimismo, este artículo fija tres métodos de determinación de la base imponible, la estimación directa, la estimación objetiva y la estimación indirecta. Según veremos a continuación, tal y como está configurada la base imponible actualmente de este impuesto, resulta evidente que se acerca más que ningún otro al método de determinación de forma objetiva.

Con carácter previo, debemos señalar que la base imponible de este impuesto es el elemento de la obligación tributaria más complejo dentro de su regulación actual. Esta afirmación la debemos sustentar en dos razones, la primera de ellas basada en que la regulación legal del resto de elementos de esa obligación tales como el sujeto pasivo, el tipo de gravamen o, incluso, los propios beneficios fiscales son mucho más sencillos en cuanto a su interpretación legal, prueba de ello es que la principal fuente de controversia y litigiosidad en este impuesto la encontramos en la base imponible del mismo. Asimismo, en relación al resto de impues-

tos de carácter municipal, el resto de elementos de la obligación tributaria son más sencillos en cuanto a su aplicación, por ejemplo los tipos impositivos, o más reducidos en cuanto a número, por ejemplo los beneficios fiscales.

Una vez justificada la importancia de la base imponible como elemento fundamental para cuantificar la obligación tributaria en este impuesto, debemos señalar que su regulación actual reside en el artículo 107 del TRLRHL.

El primer apartado de este artículo nos marca las pautas para cuantificar la base imponible del impuesto. En su primer párrafo nos señala que *“la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años”*.

De este primer párrafo debemos extraer varias conclusiones. La primera de ellas consiste en que, tal y como queda definido en el propio hecho imponible del impuesto, no pudiendo ser de otra manera ya que la base imponible cuantifica el mencionado hecho imponible, la base imponible objeto de gravamen va a ser el incremento de valor de los terrenos producido en el momento del devengo, siendo éste, según su propia definición contenida en el artículo 109 del TRLRHL, la fecha de transmisión del terreno como regla general. Otra conclusión que se desprende de este párrafo consis-

te en que este incremento de valor tiene un límite temporal máximo de 20 años, quedando, por tanto, no sujeto a gravamen el incremento de valor producido a partir de los 20 años de tenencia de los mencionados terrenos.

La forma de cuantificar esta base imponible, así definida, viene recogida en el segundo párrafo de este primer apartado del mencionado artículo 107:

“A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4”.

Dos cuestiones fundamentales merecen la pena destacarse de lo anteriormente expuesto:

- a. La forma de cuantificar la base imponible viene determinada por dos elementos, el valor del terreno en el momento del devengo y un porcentaje a aplicar sobre el mencionado valor. Posteriormente analizaremos con mayor profundidad ambos elementos determinantes de la base imponible de este impuesto.
- b. Esta forma de cuantificar es lo que considera el legislador para determinar la base imponible de este impuesto frente a otras posibilidades que se ofrecen como podría ser el gravar la renta que se produce en la transmisión del terreno mediante la diferencia entre el valor de transmisión o el valor de adquisición. En otra serie de impuestos de nuestro sistema impositivo, la base imponible en

la transmisión de elementos patrimoniales se determina a partir de las diferencias entre los valores citados anteriormente mientras que en este impuesto insistimos en que no consideramos dos valores para cuantificar la renta obtenida en la transmisión de los terrenos sino que partimos de un valor, que luego analizaremos, y le aplicamos un porcentaje definido como tal en el artículo 107 del TRLRHL anteriormente mencionado.

3. EL VALOR DEL TERRENO EN EL MOMENTO DEL DEVENGO

Como hemos señalado con anterioridad, este valor del terreno es uno de los dos elementos a considerar para cuantificar la base imponible de este impuesto. Para calcular este valor, el artículo 107 del TRLRHL establece una serie de reglas que pasamos a analizar.

En primer lugar, como regla general nos encontramos que en las transmisiones de terrenos el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga determinado en dicho momento del devengo a efectos de otro impuesto municipal, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Esta relación entre bases imposables de dos impuestos, el IIVTNU y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no es desconocida en nuestro sistema tributario siendo utilizada en otras ocasiones, incluso dentro del sistema tributario estatal.

Según lo señalado en el párrafo anterior, para definir el valor del terreno en el momento de la transmisión, debemos acudir al artículo

65 del TRLRHL donde se regula la base imponible en otro impuesto municipal, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En el mencionado artículo se define la base imponible mediante el denominado valor catastral de los bienes inmuebles el cual se determina conforme a las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario. Por tanto, será esta normativa la que sirva como elemento configurador de la base imponible del IIVTNU.

El Catastro Inmobiliario está regulado actualmente en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, TRLCI), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Según esta normativa, las competencias de gestión catastral que corresponden a la Dirección General del Catastro y las Gerencias y Subgerencias del Catastro incluyen el ejercicio, entre otras, de las siguientes funciones:

- ❖ La descripción de los bienes inmuebles que comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor catastral (que constituye la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles) y el titular catastral.
- ❖ La clasificación de los bienes en urbanos, rústicos y de características especiales, de acuerdo con la legislación urbanística y catastral, el planeamiento urbanístico y las características de los inmuebles.

- ❖ La determinación de los titulares catastrales.
- ❖ Valoración catastral de los bienes inmuebles, a través de cualquiera de los procedimientos que establece el TRLCI, funciones que incluyen la coordinación de valores, la elaboración y aprobación de las denominadas Ponencias de valores, la asignación individualizada de los valores y la determinación de la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los procedimientos de valoración colectiva de carácter general.
- ❖ La inspección catastral.
- ❖ La elaboración y gestión de la cartografía catastral así como la formación y mantenimiento del Catastro Inmobiliario.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de acuerdo con el artículo 77.5 del TRLRHL, se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro. Dicho padrón, que se forma anualmente para cada término municipal, contendrá la información relativa a los bienes inmuebles (descripción, referencia catastral, localización, valor catastral que coincide con la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y, en su caso, base liquidable), separadamente para los de cada clase y los datos identificativos de los sujetos pasivos. El padrón es remitido a las entidades gestoras del impuesto (las encargadas de la gestión tributaria) antes del 1 de marzo de cada año. El padrón que se emite anualmen-

te recoge las altas y bajas de bienes inmuebles así como la alteración de sus características catastrales que se hubieran incorporado al Catastro Inmobiliario durante el último año natural.

No siendo objeto del presente escrito el análisis pormenorizado de las competencias catastrales en el ámbito de la determinación de los valores catastrales, no podemos dejar de mencionar una serie de cuestiones que afectan a la fijación de dichos valores y que, por tanto, inciden en la base imponible del IIVTNU:

- ❖ La determinación de estos valores catastrales como consecuencia de los denominados procedimientos de valoración colectiva sólo podrá iniciarse una vez transcurridos, al menos, cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general y se realizará, en todo caso, a partir de los 10 años desde dicha fecha según lo establecido en el artículo 28 del TRLCI.
- ❖ Cuestión de suma importancia es la regulada en el segundo párrafo del artículo 107.2.a) del TRLRHL, que trata de solucionar el problema que se plantea cuando se ha iniciado un procedimiento catastral para valorar los terrenos objeto de transmisión pero ese nuevo valor todavía no tiene efectos en relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. La reforma emprendida en este ámbito con la Ley 50/1998, trata de solucionar este problema y la dispa-

ridad de criterios que existían en los Tribunales de Justicia. Desde la citada reforma debemos entender que en el caso de que el valor catastral no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la ponencia que lo fijó y anteriores al devengo del impuesto, se deberá proceder como sigue:

- Se puede liquidar el impuesto de forma provisional con arreglo al valor catastral originario, esto es, el único conocido en el momento del devengo.
- En este caso, posteriormente, se practicará la correspondiente liquidación definitiva según el nuevo valor de los terrenos procedente del procedimiento de valoración colectiva instruido, referido a la fecha del devengo.

Con el objetivo de una mejor comprensión del precepto, no podemos dejar de referirnos a los artículos 28 al 30 del TRLCI donde, a modo de resumen se señala que los procedimientos de valoración colectiva se pueden iniciar de oficio o a instancia del ayuntamiento correspondiente cuando respecto a una pluralidad de bienes inmuebles se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado actuales y los que sirvieron de base para fijar los valores catastrales iniciales, ya sea como consecuencia de una modificación en el planeamiento urbanístico o de otras circunstancias. El requisito para practicar la liquidación provisional señalado anteriormente sólo

se producirá cuando nos encontremos en el caso de modificaciones en el planeamiento.

Asimismo, el llamado procedimiento de valoración colectiva puede ser de tres tipos:

- a. De carácter general, cuando requiera la aprobación de una ponencia de valores total. Este procedimiento, en el que se observarán las directrices que se establezcan para garantizar la coordinación nacional de valores, sólo podrá iniciarse una vez transcurridos, al menos, cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general y se realizará, en todo caso, a partir de los 10 años desde dicha fecha.
- b. De carácter parcial, cuando requiera la aprobación de una ponencia de valores parcial. En este procedimiento se garantizará la coordinación de los nuevos valores catastrales con los del resto de los inmuebles del municipio.
- c. De carácter simplificado, cuando tenga por objeto determinar nuevos valores catastrales en los supuestos contemplados en el artículo 30 de TRLCI.

A modo de resumen, nos encontramos ante el supuesto en el que se aprueba en primer lugar una modificación de planeamiento, en segundo lugar se produce el devengo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y en tercer lugar se obtiene un nuevo valor catastral conforme

al procedimiento de valoración colectiva iniciado a resultas o como consecuencia de la modificación en el planeamiento inicial. Sólo en este caso cabrá el mecanismo de liquidación provisional y liquidación definitiva anteriormente expuesto.

Otro supuesto importante que se regula en el último párrafo del artículo 107.2.a) del TRLRHL consiste en aquellos casos en los que el terreno no tiene determinado el valor catastral en el momento del devengo del impuesto. En este caso no se podrá practicar liquidación provisional ya que no se conoce valor alguno pero la ley establece la posibilidad de practicar la liquidación cuando se determine el valor catastral. A mayor abundamiento, según criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en consulta vinculante número 2568/2007, de fecha 29 de noviembre de 2007, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 107.2.a) del TRLRHL, en estos casos, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando se determine el valor catastral, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

Por tanto, en el caso de que el bien inmueble urbano transmitido carezca de valor catastral en el momento del devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el sujeto pasivo deberá presentar la declaración del impuesto que determine la ordenanza fiscal del ayuntamiento impositor, dentro de los plazos establecidos en el apartado 2 del artículo 110 del TRLRHL, acompañando el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición, pero

sin practicar autoliquidación de la deuda tributaria.

Posteriormente, una vez determinado el valor catastral, y dentro del plazo de prescripción, el Ayuntamiento procederá a la liquidación del impuesto, refiriendo dicho valor catastral al momento del devengo (en este caso, la fecha de la transmisión de los bienes inmuebles urbanos), mediante la aplicación a la inversa de los coeficientes de actualización fijados en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Por último, el Ayuntamiento notificará al sujeto pasivo la liquidación practicada por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes.

En relación a esta misma materia, no podemos dejar de mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de enero de 2008 donde, a modo de resumen, se establece la necesidad de notificación previa de los valores catastrales modificados señalando la citada sentencia que el art. 108 Ley 39/1988 (Ley de Haciendas Locales) posibilita la práctica excepcional de fijar las liquidaciones cuando se determine posteriormente el valor catastral y refiriéndose al valor del momento del devengo. Ahora bien, añade el citado Tribunal, para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquél le alcance en su efectividad y 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 ya que, al menos, ha de notificársele al mismo para que pueda formalizar reclamación económico-administrativa contra los valores determinados si no estuviera conforme. Asimismo, se considera que la eficacia de los valores catastrales, con independencia del momento en que se notifiquen, no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación y, por tanto, 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.

Asimismo, el artículo 107.2 del TRLRHL en su apartado b), en consonancia con lo establecido en el apartado 1 del artículo 104 del citado texto legal donde se señala que este impuesto grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza puestos de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos

terrenos, se marcan las pautas para determinar el valor del terreno en este último caso.

Según se desprende del mencionado TRLRHL, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- ❖ Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- ❖ Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

Del artículo anteriormente 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 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Pues bien, una vez analizado el valor del terreno en las transmisiones

de los mismos, en el supuesto de constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por tanto, a modo de resumen y según lo señalado en el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, la valoración de los diferentes derechos reales de goce limitativos del dominio será la siguiente:

- a. En el caso de usufructo temporal, el valor del mismo se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 % por cada período de un año, sin exceder del 70 %.
- b. Para el caso de usufructo vitalicio, se estimará que el valor es igual al 70 % del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente con menos de 20 años, minorando a medida que aumente la edad, en la proporción de un 1 % menos por cada año más con el límite mínimo del 10 % del valor total.
- c. El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo, según las reglas an-

teriores, y el valor total de los bienes.

- d. El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 % del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios según los casos.

Por último, en relación al valor del terreno en el momento del devengo, el apartado tercero del artículo 107 del TRLRHL establece una regla de carácter potestativo desde la entrada en vigor del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, a aplicar por parte de los ayuntamientos para disminuir la base imponible del impuesto cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

El cambio de obligatoria a potestativa de esta reducción de la carga tributaria se justifica en la exposición de motivos del citado Real Decreto Ley ya que esta medida posibilita que los ayuntamientos puedan incrementar su autonomía financiera toda vez que les permitirá allegar mayores recursos y, por consiguiente, hará posible reducir el déficit de las Corporaciones Municipales. Por tanto, desde la entrada en vigor de este precepto, son los ayuntamientos los que deberán tener regulada esta reducción en la base imponible en la Ordenanza Fiscal correspondiente para poder tener derecho a ella ya que, en caso contrario, no se podrá pretender su aplicación por parte del sujeto pasivo de este tributo.

Esta reducción de la base imponible, sólo aplicable a resultas de un procedimiento de valoración colectiva, reúne las siguientes características:

- a. Se establecerá de forma potestativa por parte de los Ayuntamientos.
- b. El período de aplicación de la reducción será como máximo de cinco años desde la efectividad de los nuevos valores catastrales.
- c. El límite máximo de la misma será de un 60 por ciento pudiendo fijarse por el ayuntamiento un porcentaje distinto para cada año de aplicación de la reducción. Desde el punto de vista de técnica tributaria, lo lógico será que, en el caso de acogerse los ayuntamientos a esta posibilidad, la reducción sea decreciente a lo largo de los cinco años, esto es, el porcentaje mayor se fijará para los primeros años.
- d. En el supuesto en que el ayuntamiento en cuestión no regule en su ordenanza fiscal esta reducción de la base imponible, ésta no se aplicará debiendo integrarse en dicha base la totalidad del nuevo valor catastral objeto de revisión, a diferencia de la situación anterior ya que en el caso de no regulación vía ordenanza de dicha reducción ésta se aplicaba en su límite máximo, el 60 %, durante los cinco años.
- e. Se establecen, por último, dos reglas para evitar que los nuevos valores catastrales impliquen una minoración en la

base liquidable del impuesto. En primer lugar, no se aplicará reducción alguna cuando los nuevos valores catastrales sean inferiores a los vigentes hasta entonces, aunque, por supuesto, la base imponible se determinará mediante el nuevo valor catastral. En segundo lugar, se señala que el valor catastral reducido, esto es, una vez aplicados los porcentajes de reducción determinados conforme a las reglas de los apartados anteriores, no podrá ser inferior al valor catastral del terreno vigente antes del procedimiento de valoración colectiva. Por tanto, a efectos prácticos, en todo caso el valor catastral anterior a la revisión funcionará como límite mínimo de la base imponible del impuesto.

4. PORCENTAJES SOBRE EL VALOR DEL TERRENO EN EL MOMENTO DEL DEVENGO.

Tal y como hemos señalado con anterioridad, para determinar la base imponible en el IIVTNU debemos tener en cuenta unos porcentajes, regulados por la ley, que se aplicarán sobre el valor del terreno en el momento del devengo determinado conforme a lo expuesto en el apartado anterior.

Dichos porcentajes y sus reglas de aplicación vienen regulados en el apartado cuarto del artículo 107 del TRLRHL. En primer lugar se establece que los porcentajes a aplicar sobre el valor del terreno tendrán carácter anual, razón por la cual

este apartado divide los mismos en cuatro tramos en función del número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento de valor del terreno. Por tanto, a la hora de aplicar estos porcentajes sí se considera el período de generación del incremento de valor circunstancia que no hemos tenido en cuenta para determinar el primer factor configurador de la base imponible de este impuesto ya que, como hemos visto, se trata de un valor estático, el valor catastral en el momento del devengo. Hemos de resaltar que es en éste componente de la base imponible donde se cumple una de las finalidades de este tributo ya que grava el incremento de valor puesto de manifiesto en los terrenos de naturaleza urbana y es éste incremento de valor el que se genera a lo largo de una serie de años, en concreto durante los años en los que el obligado tributario ha dispuesto de los citados terrenos.

Para analizar la importancia de este período de años a lo largo de los cuales se pone de manifiesto el incremento de valor, podemos acudir a la consulta vinculante (V0342-06) de fecha 27 de febrero de 2006 de la Dirección General de Tributos donde, a modo de resumen se señala lo siguiente:

“En relación con la cuantificación del incremento de valor del terreno puesto de manifiesto a en la transmisión a título lucrativo objeto de la consulta, en la que el transmitente adquirió la totalidad de la propiedad del inmueble urbano tras sucesivos negocios jurídicos (un sexto por herencia en 1973, un medio por donación en 1987 y el resto extin-

guiéndose el proindiviso en 1990), se plantea la cuestión de cómo se aplica lo previsto en el apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL.”

A continuación, y después de analizar la normativa aplicable al supuesto en cuestión, la consulta concluye:

“En el caso objeto de consulta se aprecia que cada parte adquirida por el donante (un sexto, un medio y dos sextos), ha tenido un período de generación distinto; pues bien, en este supuesto, y para cada cuota-parte en su día adquirida, se calcula su período de generación del incremento del valor de acuerdo con la regla 3ª del apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL.

Seguidamente, y también para cada una de las cuota-partes en su día adquiridas, atendiendo al número de años completos de generación, se determina el porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período.

Después, para cada una de las cuota-partes del valor catastral del terreno urbano, se aplica el porcentaje que resulte de multiplicar el número de años completos por el porcentaje anual determinado anteriormente.

Hallado el incremento correspondiente a cada cuota-parte, se procederá a sumar los incrementos de cada una, en orden a determinar la base imponible sobre la que se aplica el tipo de gravamen del impuesto establecido conforme a lo dispuesto en el artículo 108 del TRLRHL.”

Esta consulta refleja la importancia del período de generación del incremento de valor del terreno como elemento configurador del hecho imponible del impuesto ya que divide el valor catastral según

los diferentes períodos de generación del incremento, tal y como se detalla en la consulta, posteriormente se aplican los porcentajes a cada parte de valor catastral y, por último, se reagrupa la suma de todas las partes así calculadas para determinar la base imponible, que será única, sobre la que aplicar el tipo de gravamen.

Respecto a las reglas de cálculo y aplicación de los porcentajes que se regulan en este apartado cuarto del mencionado artículo 107 del TRLRHL, debemos destacar las siguientes notas:

- a. Cuestión fundamental para analizar la distribución de competencias en relación a la fijación de estos porcentajes es que son los ayuntamientos lo que determinan los porcentajes anuales a aplicar en sus respectivas ordenanzas fiscales siendo los porcentajes máximos los que se establecen en este apartado, esto es, período de uno hasta cinco años de generación del incremento, 3,7, período de hasta 10 años, el 3,5, período de hasta 15 años, 3,2 y período de hasta 20 años, el 3 por ciento anual. Por tanto, los ayuntamientos no podrán variar en sus ordenanzas, los cuatro tramos de períodos que se establecen en el TRLRHL según hayan transcurrido cinco, diez, quince o veinte años pero sí podrán modificar a la baja los porcentajes establecidos en el TRLRHL para cada tramo.
- b. El porcentaje final a aplicar sobre el valor del terreno en el

momento del devengo se calcula multiplicando el número de años durante los cuales se ha generado el incremento de valor por el porcentaje regulado correspondiente al tramo de años durante el que se haya generado el mencionado incremento. A modo de ejemplo, si el incremento de valor se ha generado durante 8 años, el porcentaje final a aplicar sería del 28 % ($8 * 3,5$) y si se hubiera generado en 19 años, el porcentaje final sería del 57 % ($19 * 3$), suponiendo en ambos casos que los ayuntamientos apliquen los porcentajes máximos permitidos por el TRLRHL.

- c. Otra regla importante para determinar el porcentaje a aplicar consiste en que sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período. Por tanto, el redondeo siempre se producirá a la baja o por defecto, esto es, y a modo de ejemplo, si el incremento de valor se ha producido en durante 15 años y 11 meses, a efectos a aplicar el porcentaje final según las reglas del apartado anterior, se deben considerar los años completos, esto es, 15.
- d. De lo señalado anteriormente se deriva otra circunstancia consistente en que quedarán sin gravar por este impuesto los incrementos de valor generados en un período infe-

rior al año ya que no se consideran fracciones de año y, por tanto, el período de años a considerar a estos efectos sería 0 y ése sería, asimismo, el porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo resultando la base imponible del impuesto igual a cero.

- e. En el límite temporal opuesto, para aquellos incrementos de valor generados en períodos superiores a los 20 años, el porcentaje final a aplicar será en todo caso de 20 años multiplicados por el porcentaje fijado por el ayuntamiento en cuestión para el último tramo, sin que pueda exceder de 3. Por tanto, si el ayuntamiento establece en su ordenanza el porcentaje anual máximo de 3 para los períodos de hasta 20 años, el porcentaje final a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será del 60 % ($20 * 3$) para todos aquellos incrementos de valor generados en un período igual o superior a los 20 años. Este límite temporal también viene regulado en la propia definición de la base imponible del IIVTNU, ya que el primer apartado del artículo 107 establece como período máximo para cuantificar la misma un período de generación del incremento de valor de los terrenos de 20 años.
- f. Por último, debemos destacar que el establecimiento de tramos anuales diferentes para la aplicación de estos

porcentajes puede dar lugar al denominado “error de salto”. A modo de ejemplo, si un ayuntamiento, según lo señalado en el artículo 107 del TRLRHL, establece un porcentaje anual de 2,5 para el tercer tramo (período de generación del incremento de hasta quince años) y mantiene el porcentaje anual del 3,5 en el segundo tramo (período de generación del incremento de hasta 10 años), resultaría que, en el supuesto de un incremento de valor del terreno generado durante 10 años, el porcentaje final a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo sería del 35 % ($10 * 3,5$) mientras que si se hubiera generado durante 11 años, el porcentaje final sería del 27,5 % ($11 * 2,5$), porcentaje sensiblemente inferior al anterior pero dándose la circunstancia de que, en este caso, el período de generación del incremento ha sido mayor.

5. JURISPRUDENCIA RECIENTE EN RELACIÓN AL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU.

Una vez analizada de forma pormenorizada la fórmula de cálculo de la base imponible del IIVTNU en apartados anteriores, nos encontramos ante una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de fecha 17 de abril de 2012 por la que se confirma otra forma de cálculo de la plusvalía municipal contenida

a su vez en otra Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cuenca en fecha 21 de septiembre de 2010 donde se señala lo siguiente:

“Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actor, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompañan con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, plusvalía = valor final x n° de años x coeficiente de incremento / 1+ (número de años x coeficiente de incremento), se ofrece como correcta, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra fórmula, 54 de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la fórmula de la parte actora, pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria

practicada y, por tanto, la resolución impugnada.”

Pues bien, esta forma de cálculo detallada en apartados anteriores, a juicio de este Tribunal, no es válida según lo dispuesto en la propia normativa reguladora del IIVTNU.

No debemos olvidar que la sentencia referida no entra a modificar la redacción actual del artículo 107 del TRLRHL ya que, además, le estaría vetado, sino que procede a interpretar la redacción de dicho artículo de otra forma diferente a tal y como se estaría haciendo hasta ahora a partir, según se señala en la propia sentencia, de unos informes matemáticos presentados por el propio interesado de donde se parece deducir que el cálculo de la base imponible de este impuesto se debe efectuar de otra manera siempre conforme a derecho.

En efecto, según se interpreta de la citada sentencia, la base imponible debe ser, según lo dispuesto en el artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

Por tanto, insistimos, a juicio de este tribunal, el órgano liquidador cuantifica la base imponible de forma errónea al considerar el valor catastral del terreno en el momento del devengo y posteriormente multiplicarlos por los porcentajes anuales durante los cuales se genera dicho incremento. La forma correcta de proceder a la fijación de dicha base imponible sería, según la

definición del hecho imponible y la base imponible de este tributo, mediante el cálculo del incremento de valor producido durante una serie de años siendo, por tanto, el valor inicial a considerar el valor del terreno en el momento de comienzo de generación del incremento y a este valor así obtenido aplicarle la fórmula matemática utilizada por el ayuntamiento.

Para poder determinar este valor y posteriormente incrementarlo anualmente mediante los porcentajes referidos, debemos calcular el valor del terreno en el momento inicial mediante su descuento matemático a dicho momento. Para proceder a dicho descuento matemático parece utilizarse la fórmula matemática consistente en dividir el valor catastral actual entre 1 más el número de años que comprendidos dentro del período de generación del incremento de valor por el coeficiente anual de incremento que, a estos efectos se utilizaría como tasa de descuento.

Por último señalar que, sin entrar a discutir sobre la bondad de la fórmula matemática utilizada y, en este caso admitida, por este tribunal, no debemos olvidar que la redacción actual del artículo 107 del TRLRHL sólo puede conducir a una interpretación y es la desgranada en los apartados anteriores de este mismo escrito. La base imponible del IIVTNU viene determinada por el valor catastral del terreno de naturaleza urbana en el momento del devengo y es a este mismo valor al que se le deben aplicar los porcentajes anuales en función del período de generación del incremento de valor de dicho terreno.

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

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

Ulpiano Villanueva Rodríguez

Director de la Agencia Tributaria 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 de la Agencia Tributaria de la Región
de Murcia*

Idoia Nieves Nuim

*Directora Gerente del Organismo Autónomo
Hacienda Tributaria de Navarra*

Vicente Peiró Ibañez

*Director General de Tributos y Juego
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*

