

INDICE GENERAL

2

NOVEDADES AUTONÓMICAS

3

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

8

TRIBUTOS MUNICIPALES

38



NOVEDADES AUTONÓMICAS

3

REGIÓN DE MURCIA

- DECRETO-LEY 1/2015, DE 6 DE AGOSTO, DE MEDIDAS PARA REDUCIR LA CARGA TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y OTRAS DE CARÁCTER ADMINISTRATIVO 4



TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

8

TEMAS FISCALES

- LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y SUS CONSECUENCIAS EN LA GESTIÓN LIQUIDATORIA DEL IMPUESTO
Juan Calvo Végez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura 9

TRIBUNAL SUPREMO

- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO 21

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 23
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 35



TRIBUTOS MUNICIPALES

38

TEMAS FISCALES

- A VUELTAS CON EL RECARGO EN EL IBI SOBRE LOS INMUEBLES DESOCUPADOS
Alberto San Martín Rodríguez. Inspector de Hacienda. Licenciado en Economía (UCM) y en Derecho (UNED) ... 39

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 43

Novedades Autonómicas

- **REGIÓN DE MURCIA**

- DECRETO-LEY 1/2015, DE 6 DE AGOSTO, DE MEDIDAS PARA REDUCIR LA CARGA TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y OTRAS DE CARÁCTER ADMINISTRATIVO 4

NOVEDADES AUTONÓMICAS: REGIÓN DE MURCIA

Decreto-Ley 1/2015, de 6 de agosto, de medidas para reducir la carga tributaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y otras de carácter administrativo

Artículo único Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes:

Uno. Se modifica el punto 1 del apartado Dos del artículo 3, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las adquisiciones mortis causa de dinero en metálico, incluyendo las cantidades percibidas por seguros sobre la vida, entre contribuyentes encuadrados en los grupos I y II del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se destine a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades, en ambos casos con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, consistente en una reducción de 99% del importe adquirido, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la adquisición se formalice en documento público y se haga constar de manera expresa que el dinero se destinará, por parte del adquirente, exclusivamente a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones sociales en entidades que cumpla los requisitos que se prevén en este apartado.
- b) Que la constitución, ampliación o adquisición de la empresa individual o negocio profesional, o la adquisición de participaciones, se produzca en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la adquisición del metálico.
- c) Que la empresa individual, negocio profesional o la entidad no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- d) Que la empresa individual o negocio profesional constituidos, ampliados o adquiridos como consecuencia de la adquisición de dinero o las participaciones sociales adquiridas, se mantengan durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de adquisición del dinero, salvo que el adquirente falleciera dentro de este plazo.
- e) Si lo que se adquiere o amplía es una empresa individual o un negocio profesional, el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los límites siguientes:
 - ❖ Tres millones de euros en el caso de adquisición de empresa individual.
 - ❖ Un millón de euros en el caso de adquisición de negocio profesional.
- f) En el caso de que con el dinero se adquieran participaciones de una entidad, salvo para las participaciones en empresas de economía social, cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales, deberán cumplirse los siguientes requisitos:
 - ❖ Las participaciones adquiridas tienen que representar, como mínimo, el 50 por 100 del capital social de la entidad.
 - ❖ El adquirente tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.»

Dos. Se suprime el punto 2 del apartado Dos del artículo 3.

Tres. Se modifica el punto 4 del apartado Dos del artículo 3, que queda redactado de la siguiente forma:

«4. En el caso de dos o más adquisiciones de dinero, provenientes del mismo causante, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas.»

Cuatro. Se modifica la letra d) del punto 1 del apartado Tres del artículo 3, que queda redactada de la siguiente forma:

«d) La adquisición deberá constar en escritura pública en la que se reflejará la obligación del adquirente de conservar en su patrimonio y ejercer de forma personal y directa la explotación agraria, como agricultor profesional, durante cinco años, salvo que falleciera dentro de este plazo.»

Cinco. Se introducen dos nuevos apartados Cuatro y Cinco en el artículo 3, pasando el actual Cuatro a numerarse como Seis, y se modifica el contenido de éste último, todo ello con la siguiente redacción:

«Cuatro. Reducción por adquisición de inmuebles destinados a la constitución o ampliación de empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones en entidades.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del 99% en las adquisiciones mortis causa de bienes inmuebles, destinados a desarrollar una actividad empresarial o negocio profesional entre contribuyentes encuadrados en los grupos I y II del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Que la adquisición se formalice en documento público y se haga constar de manera expresa que el inmueble se destinará, por parte del adquirente, exclusivamente a la constitución o ampliación de una empresa individual, negocio profesional o a la adquisición de participaciones sociales en entidades que cumplan los requisitos que se prevén en este apartado.
 - b) En el caso de personas físicas, para la consideración como actividad económica se estará a lo establecido en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.
 - c) Que la constitución o ampliación de la empresa individual o negocio profesional, o la adquisición de participaciones, se produzca en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la adquisición del inmueble.
 - d) La entidad creada, ampliada o participada, sea o no societaria, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4. Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - e) El inmueble deberá quedar afecto a la actividad durante los cinco años siguientes a la fecha de la adquisición, salvo que el adquirente fallezca dentro de dicho plazo.
 - f) El domicilio fiscal de la empresa, negocio o de la sociedad participada ha de estar situado en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y mantenerse durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de la adquisición.
 - g) En el caso de adquisición de participaciones de una entidad, salvo para las participaciones en empresas de economía social, cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales, deberán cumplirse los siguientes requisitos:
 - ❖ Las participaciones adquiridas tienen que representar, como mínimo, el 50% del capital social de la entidad.
 - ❖ El adquirente tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.
 - h) En el supuesto de que un mismo inmueble lo adquieran varios sujetos pasivos, esta reducción se aplicará, sobre la porción adquirida, a los que individualmente reúnan las condiciones especificadas en los apartados anteriores.
2. La reducción prevista en el punto anterior será incompatible, para un mismo inmueble, con la aplicación de la reducción por empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y con la reducción prevista en el apartado Uno del presente artículo.
3. En caso de incumplirse los requisitos establecidos para la presente reducción, los adquirentes beneficiarios deberán presentar autoliquidación ingresando la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como los correspondientes intereses de demora.

Cinco. Requisitos del documento público para la aplicación de determinadas reducciones en la modalidad de sucesiones.

En aquellas reducciones en que se exija que la adquisición se formalice en documento público, dicha formalización deberá realizarse durante el plazo de presentación del impuesto.

No serán aplicables las reducciones que requieran de alguna mención expresa necesaria para la aplicación de las mismas, si no consta dicha mención en el documento público. Tampoco se aplicarán cuando se produzcan rectificaciones del documento que subsanen su omisión, salvo que las mismas se realicen dentro del plazo de presentación de la declaración del impuesto.

Seis. Bonificaciones en la cuota.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48.1.d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en las adquisiciones mortis causa se aplicarán las siguientes deducciones autonómicas:

- a) Deducción por sujetos pasivos incluidos en el grupo I del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del 99% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, procedan.

b) Deducción por sujetos pasivos incluidos en el grupo II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del 50% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, procedan.»

Seis. Se modifican las letras d) y e) del punto 1 del apartado Uno del artículo 4, que quedan redactadas de la siguiente forma:

«d) Que el donatario mantenga lo adquirido y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de esos bienes, por un período de cinco años, salvo que falleciera durante ese plazo. El adquirente no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

e) Que se mantenga el domicilio fiscal y social de la empresa, negocio o entidad en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia durante los cinco años siguientes a la fecha de escritura pública de donación.»

Siete. Se modifica el punto 1 del apartado Tres del artículo 4, que queda redactado de la siguiente forma

«1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las donaciones dinerarias entre contribuyentes encuadrados en los grupos I y II del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la constitución, ampliación o adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades, en ambos casos con domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, consistente en una reducción de 99% del importe donado, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) La donación deberá formalizarse en documento público y debe hacerse constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la constitución, ampliación o adquisición de una empresa individual o negocio profesional o a la adquisición de participaciones sociales que cumplan los requisitos que se prevén en este apartado.

b) La constitución, ampliación o adquisición de la empresa individual o negocio profesional o la adquisición de las participaciones tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.

c) El patrimonio neto del donatario en la fecha de formalización de la donación no puede exceder de 500.000 euros.

d) Si lo que se adquiere o amplía es una empresa individual o un negocio profesional, el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los límites siguientes:

❖ Tres millones de euros en el caso de adquisición o ampliación de empresa individual.

❖ Un millón de euros en el caso de adquisición o ampliación de negocio profesional.

e) En el caso de adquisición de las participaciones de una entidad, salvo para las participaciones en empresas de economía social, cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales, además de cumplir los requisitos previstos en el apartado anterior, deben cumplir los siguientes:

❖ Las participaciones adquiridas por el donatario tienen que representar, como mínimo, el 50% del capital social de la entidad.

❖ El donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.

f) Que se mantenga la inversión en los mismos activos o similares, por un período de cinco años. No se considerará incumplimiento de los plazos de posesión ni del requisito del mantenimiento de los plazos de posesión ni del requisito del mantenimiento si se transmiten los bienes o derechos y se reinvierten en otros de análoga naturaleza y destino empresarial. El adquirente no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que directa o indirectamente puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.»

Ocho. Se modifica la letra d) del punto 1 del apartado Cinco del artículo 4, que queda redactada de la siguiente forma:

«d) La donación deberá constar en escritura pública en la que se reflejará la obligación del donatario de conservar en su patrimonio, y ejercer de forma personal y directa, la explotación agraria como agricultor profesional durante cinco años, salvo que falleciera dentro de dicho plazo.»

Nueve. Se modifican las letras a) y c) del apartado Seis del artículo 4, que quedan redactadas de la siguiente forma:

«a) La donación deberá formalizarse en documento público, haciendo constar de manera expresa que el inmueble donado se destina, por parte del donatario, exclusivamente a la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional o a la adquisición de participaciones sociales que cumplan los requisitos que se prevén en este artículo apartado.»

«c) La constitución o ampliación de la empresa individual o negocio profesional o la adquisición de participaciones deberá llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.»

Diez. Se suprime la letra i) del apartado Seis del artículo 4.

Once. Se introducen dos nuevos apartados Siete y Ocho en el artículo 4, pasando el actual Siete a numerarse como Nueve, con la siguiente redacción:

«Siete. *Bonificaciones en la cuota.*

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48.1.d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en las adquisiciones lucrativas inter vivos por sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una deducción autonómica del 50% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, procedan.

Será requisito necesario para la aplicación de esta deducción que la adquisición se formalice en documento público.

Cuando la adquisición 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 deducción solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, en el propio documento público en que se formalice la transmisión se haya manifestado el origen de dichos fondos.

Ocho. *Requisitos del documento público para la aplicación de determinados beneficios fiscales en la modalidad de donaciones.*

En aquellos beneficios fiscales en que se exija que la adquisición se formalice en documento público, dicha formalización deberá realizarse durante el plazo de presentación del impuesto, de no haberse formalizado la operación originariamente en este tipo de documento.

No serán aplicables los beneficios fiscales que requieran de alguna mención expresa necesaria para la aplicación de las mismas, si no consta dicha mención en el documento público. Tampoco se aplicarán cuando se produzcan rectificaciones del documento que subsanen su omisión, salvo que las mismas se realicen dentro del plazo de presentación de la declaración del impuesto.»

Disposiciones finales

Disposición final primera Modificación de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional.

Se modifica el artículo 31 de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional, añadiendo una nueva letra c) con la siguiente redacción:

«c) Los que se establezcan en sus estatutos.»

Disposición final segunda entrada en vigor

El presente Decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de la Región de Murcia.

Tributos Oficinas Liquidadoras

• TEMAS FISCALES

- LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y SUS CONSECUENCIAS EN LA GESTIÓN LIQUIDATORIA DEL IMPUESTO

Juan Calvo Vérguez. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura* 9

• TRIBUNAL SUPREMO

- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

» Notificaciones en el mes de agosto 21

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Disolución y liquidación de una SL con adjudicación a los socios del único solar que se encuentra en su patrimonio 23
- » Expropiación, por un ayuntamiento, de un solar calificado como suelo urbano docente-cultural que pertenece, en un 50 por ciento, a dos personas físicas pro indiviso; y el otro 50 por ciento pertenece a una sociedad limitada 23
- » Adquisición de una planta de hormigón 23
- » Transmisión de los elementos afectos al negocio de transformación y mecanización de metales 24
- » Venta, por quien tiene la condición de empresario o profesional, de una batea junto con su utillaje y aperos necesarios así como la concesión administrativa de la misma 24
- » Prestación por un Consejo Comarcal, por delegación de los ayuntamientos, del servicio de recogida de basuras el cual está encomendado a un tercero en virtud de una concesión administrativa 25
- » Aumento de capital, mediante la capitalización de la deuda, de manera que los acreedores pasarían a ser socios de la entidad 25
- » Escisión total de una sociedad 25
- » Rectificación de la escritura de disolución de la sociedad de gananciales, sustituyendo la adjudicación de acciones, cuyo valor habría resultado anulado por la realización de determinados actos societarios, por la adjudicación de inmuebles 26
- » Venta de participaciones de una sociedad cuyo activo está compuesto en más del 50 por 100 por un inmueble radicado en España 26
- » Adquisición por dos matrimonios para vivienda habitual de un solar, división horizontal, obra nueva y disolución de condominio 27
- » Adquisición de una concesión administrativa constituida para el uso privativo de un bien de dominio público para la construcción y explotación de un centro residencial universitario 28
- » Disolución del codominio de una finca constituida por dos matrimonios, casados en régimen de gananciales, adjudicando la finca a uno de los matrimonios, que compensará a los comuneros salientes por medio de dación en pago de una deuda que tienen los comuneros salientes con los que se pretende que obtengan la adjudicación 29
- » Aportación de la totalidad de las participaciones, de las que son titulares una familia, a otra sociedad que se convertiría en la sociedad holding del grupo, ya que sería propietaria del 100% de las participaciones de las sociedades filiales y además tendría el 100% de los derechos de voto de dichas entidades 29
- » Escisión parcial, con adjudicación de participaciones en el capital de la entidad beneficiaria, a los socios de la entidad escindida 30
- » Adquisición del 100 por 100 del capital de una sociedad que tiene más del 50% del valor del activo constituido por bienes inmuebles afectos a la actividad económica 31
- » Base imponible en el ITPAJD de una anotación preventiva de embargo 31
- » Disolución de una comunidad de bienes, adjudicando a los comuneros, el activo en función de su participación en la misma 32
- » Escritura que documenta la concesión del préstamo hipotecario 32
- » Escritura de declaración de obra de un edificio donde una cooperativa fiscalmente protegida, desarrolla la actividad 32
- » Escritura de segregación de finca, extinción de la comunidad de bienes y declaración de obra nueva que no se elevaron a escritura pública en su momento pero que hace años se realizaron 33
- » Aceptación y adjudicación parcial de una herencia en la que los tres hermanos se van a adjudicar el 50 por 100 de una finca, división horizontal de la finca y la extinción del proindiviso entre los consultantes 33
- » Disolución de la sociedad de gananciales mediante dos lotes de igual valor y adjudicando un lote a cada cónyuge 34

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- » Requisito de permanencia para la aplicación de reducciones 35
- » Reducciones. Grupo familiar titular del capital de una entidad mercantil 35
- » Revocación o resolución de la donación 35
- » Donación por residente en España a sus cuatro hijos, también residente en nuestro país, de un "leasehold" sobre pisos de propiedad de la donante sitos en Londres 36
- » Donación de un inmueble con reserva de usufructo y facultad de disposición 36
- » Aplicación de la reducción del artículo 20.6 de la ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones 36
- » Valoración de participaciones en una sociedad limitada 37

LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y SUS CONSECUENCIAS EN LA GESTIÓN LIQUIDATORIA DEL IMPUESTO¹

JUAN CALVO VÉRGEZ. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La interrupción de la prescripción en el ISD. Consideraciones generales.
- III. La interrupción de la prescripción del ISD en aquellos casos en los que se entabla juicio de testamentaria.
- IV. La interrupción de la prescripción en los supuestos de presentación de escrituras de partición solicitándose de la oficina liquidadora que gire liquidación. Alcance de las consecuencias de la STC 111/2006, de 5 de Abril.
- V. La interrupción de la prescripción tratándose de actuaciones dirigidas a los representantes de una herencia yacente. Supuestos de aceptación de la herencia a beneficio de inventario.
- VI. ¿Interrumpe la prescripción a efectos del ISD el requerimiento de aportación de declaraciones correspondientes al IRPF?

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido establece el art. 128.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) que “*Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional*”. Así las cosas, y de conformidad con lo dispuesto por el citado precepto, cuando la normativa del tributo lo permita los obligados tributarios podrán presentar declaración tributaria en la que pongan de manifiesto a la Administración tributaria competente la realización del hecho imponible y los datos necesarios para que ésta pueda practicar la liquidación provisional que proceda.

Por su parte el artículo 64 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD) señala que “*Los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración Tributaria los documentos a los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos o, a falta de incorporación, una declaración escrita sustitutiva en la que consten las circunstancias relevantes para la liquidación, para que por aquéllos se proceda a su examen, calificación, comprobación y a la práctica de las liquidaciones que procedan, en los términos y en los plazos que se señalan en los artículos siguientes. Los sujetos pasivos podrán optar por presentar una declaración-liquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.*”

Lo dispuesto por el citado precepto se ha de poner además en conexión con el art. 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), de conformidad con el cual “*1. La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades. Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo. 2. Las Comunidades Autónomas podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación de este impuesto según lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Cuando la Comunidad Autónoma no hubiese*

¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN” (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. Juan Calvo Vérguez.

regulado dichos aspectos, se aplicarán las normas establecidas en esta Ley. 3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del Impuesto corresponde al Estado, que introducirá en la Ley del Impuesto las Comunidades Autónomas en las que se haya establecido dicho régimen. 4. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se establece el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las siguientes Comunidades Autónomas: Comunidad Autónoma de Andalucía; Comunidad Autónoma de Aragón; Comunidad Autónoma de Canarias; Comunidad de Castilla y León; Comunidad Autónoma de Cataluña; Comunidad Autónoma de Galicia; y Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.”

Una vez presentada la correspondiente declaración, la Administración tributaria tiene un plazo de seis meses (o, en su caso, el establecido en la normativa del tributo de que se trate) para notificar la liquidación provisional que proceda, desde la finalización del plazo para presentar aquella. Téngase presente además que, tal y como dispone el art. 26.4 de la LGT, no resultan exigibles intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la Ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Y, entre otros supuestos, no se exigen intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Teniendo en cuenta lo anterior así como que, de conformidad con lo señalado en el art. 104.2 de la Ley General Tributaria, los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluyen en el cómputo del plazo de resolución, el incumplimiento por parte de la Administración tributaria, a resultas de una causa imputable a ella y sin que existan periodos de interrupción justificada ni dilaciones en el procedimiento no imputables a la misma, del plazo de seis meses o bien del establecido por la normativa de cada tributo para la práctica de la liquidación provisional que preceda conllevará que desde que se produzca tal incumplimiento no se exijan intereses de demora.

Con carácter general la mera presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) con la petición de liquidación y el pago del mismo no implican per se una aceptación tácita de la herencia. En efecto, la mera presentación de la declaración del ISD no debe considerarse por sí sola como un acto de aceptación tácita de la herencia, salvo que vaya acompañada de otros actos de los que, en su conjunto, se desprenda claramente la voluntad del actor de hacer suya la herencia. Así se encargó de precisarlo la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 10 de septiembre de 2009, relativa a la prórroga del plazo de prescripción del Impuesto. De este modo las solicitudes de prórroga para la presentación de la declaración por el Impuesto o de declaración de herederos abintestato, en este último caso ante el Juzgado, no deben considerarse actos de aceptación tácita de la herencia, en la medida en que, conforme a lo establecido por el art. 999 del Código Civil, no constituyen “actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero”. Recuérdese además a este respecto que el art. 68 del Real Decreto 1629/1991 contempla la posibilidad de otorgar una prórroga de 6 meses más si se solicita dentro de los cinco primeros, si bien su concesión llevará aparejada la obligación de satisfacer los correspondientes intereses de demora.

¿Qué consecuencias tributarias plantea la aceptación tácita de la herencia? Tal y como se encargó de precisar la DGT en su contestación a Consulta de 4 de noviembre de 2009, la fecha de adquisición de los bienes integrantes de la herencia será la del fallecimiento del causante de la misma, teniendo la consideración de adquirentes los herederos siempre y cuando la herencia haya sido aceptada, circunstancia ésta que es independiente de la adjudicación de los distintos bienes a cada uno de ellos. En el concreto supuesto analizado por el citado Centro Directivo no se manifestó expresamente que se hubiese aceptado la herencia, pero sí que se presentó ante el Organismo competente la documentación exigida para el pago del Impuesto. Pues bien refiriéndose a esta cuestión señaló en primer lugar la DGT en la citada Resolución que la aceptación de una herencia constituye el medio a través del cual el heredero adquiere el derecho a los bienes del difunto. En este sentido, una persona no asume la condición de heredero directamente por el hecho de fallecer una persona y de haber sido nombrado en el testamento. La aceptación constituye una declaración de voluntad expresa o tácita del heredero, por la que manifiesta que asume tal cualidad. Y ello con independencia de que dicha aceptación no siempre resulte ser expresa y pública, siendo suficiente en ocasiones con una aceptación tácita que se deduce de los hechos que realiza una persona. Esta aceptación tácita es la que tiene lugar sin documento escrito, produciéndose por la realización de determinados actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar o por la realización de algún acto que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero.

A tal efecto, y tal y como declaró en su día el propio Tribunal Supremo (TS) a través, entre otras, de su Sentencia de 20 de enero de 1998, la mera presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no debe considerarse por sí sola como un acto de aceptación tácita de la herencia, salvo que vaya acompañada de otros actos de los que, en su conjunto, se desprenda claramente la voluntad del actor de hacer suya la herencia. Estimó así el Alto Tribunal que la aceptación tácita requiere

“actos concluyentes que revelen de forma inequívoca la intención de adir la herencia, o sea, aquellos actos que por sí mismos o mero actuar, indiquen la intención de querer ser o manifestarse como herederos; de actos que revelen la idea de hacer propia la herencia o, en otro sentido, que el acto revele sin duda alguna que el agente quería aceptar la herencia”.

En base a ello, concluyó la DGT en la referida contestación a Consulta de 4 de noviembre de 2009 que no cabe entender que la mera presentación de la declaración del Impuesto sucesorio con la petición de liquidación y el pago de éste implique por sí misma una aceptación tácita de la herencia. En cambio, si dicha presentación va acompañada de otros actos decisivos para la consideración de la aceptación tácita por tratarse de auténticos actos de dominio, el acto de presentación de la declaración del Impuesto podrá constituir un argumento adicional para estimar la presencia de una aceptación tácita.

En el presente caso analizado, y tal y como se señalaba en el escrito de consulta, hacia el año 2005 se produjo el cambio de titularidad catastral de la vivienda, figurando desde entonces como titular el consultante, y habiéndose efectuado la imputación de renta inmobiliaria por la citada vivienda en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Pues bien, a juicio de la DGT desde esta perspectiva podía entenderse que tal actuación de la Administración derivaba de la realización de actos previos de los herederos que podrían implicar una aceptación tácita de la herencia. Y, siendo ello así si, a pesar de ello, la herencia estuviera pendiente de partición y adjudicación, existiría una comunidad de bienes sobre la misma integrada por todos los herederos.

Por otra parte, y con carácter general, habiéndose producido la transmisión en vida del causante en virtud de contrato o pacto sucesorio el devengo del Impuesto se producirá el día en que se cause o celebre dicho acuerdo. Ahora bien, en relación con un supuesto de adjudicación de la nuda propiedad mediante pacto de mejora señaló la DGT en su contestación a Consulta de 24 de septiembre de 2008 que, en tanto en cuanto éste último tiene la naturaleza jurídica de un negocio jurídico *mortis causa*, le serán de aplicación los beneficios fiscales regulados al efecto en la normativa del Impuesto Sucesorio para dicho tipo de adquisiciones. Tal y como precisó el citado Centro Directivo debe tenerse en cuenta a este respecto lo previsto en el art. 24 de la LISD el cual, en relación con el devengo del mismo, establece en el último inciso de su apartado primero una regla especial para los pactos sucesorios, anteriormente reseñada. Y, dado que el pacto de mejora tiene la naturaleza jurídica de negocio jurídico *mortis causa*, le serán de aplicación los beneficios fiscales regulados en la normativa del Impuesto para dicho tipo de adquisiciones y, entre ellos, el previsto en el art. 20.2.c) de la citada Ley 29/1987. Por tanto, tratándose de un supuesto relativo a la transmisión de la nuda propiedad de inmediato y no con ocasión del fallecimiento de quienes mejoran, el devengo del Impuesto se producirá el día en que se cause o celebre el contrato, procediendo la aplicación de la consiguiente reducción sobre el valor que corresponda atribuir a tal derecho en la autoliquidación a practicar por la persona mejorada.

En las transmisiones lucrativas *inter vivos* el Impuesto se devenga el día en que se cause o celebre el acto o contrato. No obstante respecto de aquellas adquisiciones cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, aquélla se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan. Añade además el artículo 47.3 del RISD que se atenderá a dicho momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen. Así, por ejemplo, declaró la DGT mediante contestación a Consulta de 1 de febrero de 1996 que, en el caso de la donación de una farmacia sujeta a condición consistente en diferir la efectividad de dicha transmisión gratuita e *inter vivos* al momento en que se apruebe un documento administrativo necesario para la plena efectividad de la transmisión, el devengo no se producirá hasta que se llegue a cumplir dicha condición.

Tratándose de una transmisión *mortis causa* sujeta a condición y teniendo lugar una limitación en orden a la adquisición de los bienes hereditarios, se producirá una suspensión de la liquidación hasta el momento del cese de la limitación, teniendo lugar el cómputo de la prescripción desde el momento en que la Administración pueda practicar la liquidación por haber cesado la limitación afectante a la adquisición de los bienes hereditarios. Ahora bien no creemos que pueda calificarse como una adquisición *mortis causa* sujeta a condición la adquisición de bienes gravados por un embargo, resultando en consecuencia este último irrelevante en orden al devengo del Impuesto².

Analicemos a continuación la aplicación del mecanismo de la prescripción en el Impuesto, objeto de nuestro estudio a través del presente trabajo. Con carácter general la prescripción se aplicará de acuerdo con lo previsto en la Ley 58/2003. Y, tratándose de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional suscrito por España fije otra fecha para el inicio de dicho plazo.

Como seguramente se recordará en fechas pasadas fue objeto de aprobación el Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa*, y a través del cual

2 Véase en este sentido lo declarado por el TS a través de su Sentencia de 28 de marzo de 2006.

se regula la creación de un certificado sucesorio europeo. El ámbito de aplicación del citado Reglamento (UE) n.º 650/2012 abarca todos los aspectos de Derecho Civil de la sucesión por causa de muerte, esto es, cualquier forma de transmisión de bienes, derechos y obligaciones por causa de muerte, ya derive de una transmisión voluntaria en virtud de una disposición mortis causa, ya de una transmisión abintestato. Ahora bien debe precisarse que dicho Reglamento no resulta de aplicación a cuestiones fiscales ni a cuestiones administrativas de Derecho Público, correspondiendo a los distintos ordenamientos nacionales determinar las modalidades de cálculo y pago de los tributos y otras prestaciones de Derecho Público, ya se trate de tributos adeudados por el causante a fecha del fallecimiento o de cualquier tipo de tributo relacionado con la sucesión que deba ser abonado con cargo a la herencia o por los beneficiarios.

Igualmente corresponde al Derecho nacional determinar si la entrega de bienes sucesorios a los beneficiarios en virtud del referido Reglamento o la inscripción de los bienes sucesorios en un registro pueden estar sujetas a tributación.

El citado Reglamento (UE) n.º 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo está destinado a regular aquellas herencias en las que se hallan implicados varios países. De acuerdo con lo previsto en el citado Reglamento si un ciudadano fallece en un Estado miembro de la UE que no sea su país de origen, su sucesión, en general, se tramitará con arreglo al Derecho del Estado miembro que hubiese constituido su último lugar de residencia habitual, regulándose por los tribunales y autoridades de dicho Estado. No obstante, quien redacte un testamento también podrá elegir que se le aplique la legislación de su país de origen. Ello confiere a los ciudadanos de la UE un nuevo derecho que constituye una importante mejora, ya que permitirá a una persona que vive en el extranjero mantener estrechos vínculos con su país de origen y garantizar que las disposiciones nacionales específicas, como las normas que rigen las donaciones efectuadas durante toda la vida, sean respetadas.

Otra importante novedad reside en la creación del certificado sucesorio europeo. Este documento se crea para garantizar que los herederos, los acreedores y las autoridades competentes apliquen los términos de la sucesión mediante procedimientos más rápidos y baratos, contribuyendo a clarificar la situación jurídica de aquella persona que redacte sus últimas voluntades y salvaguardando los derechos de los herederos, así como de otras partes interesadas, como los acreedores.

Con ello se lograría dejar claro qué sistema jurídico se aplica cuando se trata de una herencia en la que están implicados varios Estados, evitando costosos litigios y el surgimiento de una menor burocracia para los herederos. En otras palabras, dicho certificado sucesorio europeo ha de permitir, sin más formalidades, demostrar que las personas son herederos o administradores de una sucesión en toda la Unión Europea, posibilitando el desarrollo de unos procedimientos más rápidos y baratos por el ahorro de tiempo y dinero. Ahora bien aquellas personas que vivan en el extranjero podrán decidir que se aplique la ley del país de su nacionalidad a la totalidad de la sucesión.

En definitiva este Reglamento que regula las sucesiones transfronterizas facilita a los ciudadanos europeos la tramitación jurídica del testamento o la sucesión internacional, procediendo a simplificar la tramitación de las sucesiones al fijar un criterio único para determinar tanto la jurisdicción como la ley aplicable en los asuntos transfronterizos, como es relativo al lugar de residencia habitual del fallecido³. Los Estados miembros disponen de un plazo de tres años para adaptar sus legislaciones, a fin de lograr una aplicación efectiva de la nueva normativa de la UE. Téngase presente que dicha normativa comunitaria ha de aplicarse en todos los países excepto Dinamarca, Reino Unido e Irlanda antes del 17 de agosto de 2015, fecha de entrada en vigor. Se trata, en definitiva, de una nueva regulación que persigue la consecución de un punto de conexión igual entre todos los ciudadanos europeos en materia de herencias y sucesiones.

En todo caso insistimos en que, a efectos tributarios, las competencias corresponden a cada uno de los Estados miembros motivo por el que, dada por ejemplo una sucesión con bienes en distintos países, podrían llegar a soportarse dobles y hasta triples tributaciones, surgiendo la obligación de tributar tanto en el país donde estén los bienes como en el de residencia del fallecido.

Volviendo al objeto de nuestro análisis, tratándose de adquisiciones que tengan su causa en una donación o en otros negocios

3 La citada regulación contribuye a simplificar la tramitación de las sucesiones hereditarias fijando un criterio único indispensable para eliminar los obstáculos que existen en el derecho a la libre circulación de las personas teniendo en cuenta la gran movilidad actualmente existente, bien por razones laborales o por el creciente número de matrimonios mixtos, así como el incremento de la actividad contractual en la compraventa de bienes inmuebles en un país distinto del habitual del propietario. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior se ha de precisar que nada se dispone, en cambio, respecto de cuestiones tales como la delimitación del concepto de residencia habitual, pudiendo llegar a originarse conflictos en relación a habitantes fronterizos, estancia en el extranjero con plazo limitado, estancias en prisión o la determinación del punto de conexión de la última residencia habitual (piénsese a este respecto que la variabilidad de la ley aplicable a dicha conexión motivada por un cambio de residencia podría conducir a la necesidad de tener que adaptar el testamento al país donde se cambia la residencia habitual). Destaca además el hecho de que no resulte posible aplicar el Reglamento sólo a una delación posterior al 17 de agosto de 2015, tratándose por ejemplo de una herencia fideicomitida o de una sucesión sometida a condición, supuesto previsto en el artículo 23 .2. A) del Reglamento 650/2012, pero no en su regulación transitoria. Como norma de cierre el art. 83 del Reglamento presume que las disposiciones mortis causa realizadas válidamente antes del 17 de agosto de 2015 con arreglo a la ley que el causante podría haber elegido de conformidad con aquel implican una presunción, a pesar de que no se trate de la ley nacional del disponente. Y se contempla, a través de la correspondiente regulación transitoria, el eventual otorgamiento de disposiciones mortis causa antes del 17 de agosto de 2015, concretándose las mismas, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 3 d) del Reglamento, en el testamento, el testamento mancomunado y el pacto sucesorio. Acerca del alcance de esta regulación comunitaria véanse, con carácter general, los trabajos de FERNÁNDEZ-TRESGUERRAS, A., "Régimen transitorio del Reglamento sobre sucesiones internacionales", *Iuris & Lex*, núm. 98, 2013, pág. 20 (consultado en www.economista.es, 13 de diciembre de 2013) y de MUÑOZ ÁLVAREZ, G., "Sucesiones hereditarias transfronterizas en la Unión Europea", *Diario Cinco Días*, www.cincodias.com (consultada el 14 de abril de 2015).

jurídicos a título gratuito e inter vivos incorporados a un documento privado el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme a lo establecido en el art. 1227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros. Señala concretamente el citado precepto que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde: el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro Público; desde la muerte de cualquiera de los que firmaron; ó desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.

Por tanto en tales supuestos, y a diferencia de lo que ocurre con carácter general, la prescripción no se iniciará a partir del día en el que el día en que finalice el plazo de presentación del documento, declaración o autoliquidación. De este modo, y teniendo en cuenta que para la realización de numerosos de los actos que presuponen el hecho imponible del ISD basta un mero acuerdo verbal, la normativa tributaria opta por adoptar medidas cautelares específicas en aras al respeto de la seguridad jurídica, tratando de evitar al mismo tiempo el fraude fiscal derivado de la fácil manipulación de la fecha en la que tuvieron lugar.

A este respecto el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), mediante Resolución de 22 de junio de 2000, admitió la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria respecto a una donación dineraria cuya fecha resultó acreditada mediante determinados certificados bancarios y la documentación de una actuación inspectora a efectos del IRPF sobre dicha operación. Ya con anterioridad el TS, a través de su Sentencia de 29 de julio de 1999 (si bien en este último caso relativa al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales) había estimado que la presunción legal de que la fecha de los documentos privados es la de su presentación no constituye técnicamente una presunción, sino una ficción legal, de modo que puede admitirse prueba en contrario para acreditar una fecha diferente en la que realmente se devengó el hecho imponible.

Para finalizar estas consideraciones generales, ¿qué interpretación ha de otorgarse al silencio administrativo existente respecto a la solicitud de declaración de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar una deuda tributaria? Tal y como se encargó de precisar a este respecto la DGT en su contestación a Consulta de 26 de noviembre de 2009, en el caso de un procedimiento iniciado mediante declaración relativo al ISD (modalidad sucesiones) podrá instarse por el obligado tributario que declare haberse producido, en su caso, la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación siempre y cuando dicha prescripción se hubiese producido legalmente, estando la Administración tributaria competente obligada a contestar a dicha petición.

Con posterioridad, a través de su Resolución de 8 de febrero de 2010, la DGT volvería a analizar nuevamente esta cuestión relativa a la operatividad de la prescripción y del silencio administrativo en el ámbito del ISD señalando al efecto que, dada la fecha de presentación de la declaración en el concreto supuesto planteado (el 12 de marzo de 2002) resultaba de aplicación la Disposición Transitoria Tercera.1 de la LGT, que establece que los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente. Ello determinaría la aplicación de la normativa en vigor con anterioridad a la vigencia de la Ley 58/2003, ya que este cuerpo legal entró en vigor el día 1 de julio de 2004, de acuerdo con lo señalado en su Disposición Final Undécima. En este sentido, y de conformidad con lo establecido por los arts. 74.1 y 3 y 79 del RISD, se desprende que no existe un plazo expreso para notificar la resolución expresa en el correspondiente procedimiento iniciado mediante declaración relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (modalidad sucesiones) al cual se refería la consulta. No obstante lo anterior el art. 105.1 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que era la Ley vigente en aquel momento, disponía que “1. En la reglamentación de la gestión tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites.”. Y, por su parte, el art. 23 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), señaló que “el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses”, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto.”.

Por tanto, y en la medida en que en el concreto supuesto planteado habían transcurrido más de seis años a contar desde el inicio del procedimiento hasta la notificación de la resolución del mismo sin que, en principio se hubiese apreciado que se suspendiese el cómputo de dicho plazo, se habría excedido el plazo establecido en el citado art. 23 de la antigua LDGC. Ello implicaba la aplicación del art. 105.2 de la antigua Ley 230/1963, de conformidad con el cual “2. La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja”, así como del art. 106 de la citada Ley, a cuyo tenor “En todo momento podrá reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y en especial los que supongan paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto.”.⁴

4 Señala por otro lado el art. 42.1, párrafos primero y segundo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que “1. La Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación. En los casos de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento o desistimiento de la solicitud, así como la desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables.”. Así las cosas, el exceso de los plazos para notificar la resolución no obsta para que se declare la prescripción.

En consecuencia en el concreto supuesto analizado por la DGT a través de la citada Resolución de 8 de febrero de 2010 se podía instar por el obligado tributario que se declarase haberse producido, en su caso, la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, siempre y cuando dicha prescripción se hubiese producido legalmente, hallándose la Administración tributaria competente obligada a contestar a dicha petición. Y, habiéndose efectuado una solicitud a la Administración autonómica de la declaración de prescripción del Impuesto como responsable de la deuda, existiría obligación por parte de aquélla (es decir, de la Administración tributaria competente) de contestar a dicha petición.

II. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL ISD. CONSIDERACIONES GENERALES

A la interrupción de la prescripción en el Impuesto Sucesorio se refiere el art. 48.3 del RISD, a cuyo tenor si los obligados tributarios proceden a presentar la documentación requerida durante la prórroga concedida el plazo de prescripción de la Administración para determinar la deuda tributaria se interrumpirá y, en consecuencia, se reiniciará. Dispone concretamente el citado precepto reglamentario que *“La presentación por los sujetos pasivos de los documentos y declaraciones a que se refiere el artículo 64 de este Reglamento interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración, para determinar la deuda tributaria que corresponda a las adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en relación con todos los bienes y derechos que pertenecieran al causante en el momento del fallecimiento o que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este reglamento, deban adicionarse a su caudal hereditario”*.

Con carácter general la presentación por los sujetos pasivos de los documentos y declaraciones de que se trate interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria que corresponda a las adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en relación con todos los bienes y derechos que pertenecieran al causante en el momento del fallecimiento o que, por aplicación de lo dispuesto en los arts. 25, 26, 27 y 28 del Real Decreto 1629/1991, debieran adicionarse a su caudal hereditario. Téngase presente además a este respecto que, con carácter general, y en relación con el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, establece el citado art. 48 del RISD que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día en que finalice el de presentación del documento, declaración o declaración-liquidación. Añade a continuación el apartado segundo de este art. 48 del RISD que en las donaciones u otros negocios jurídicos realizados a título lucrativo e inter vivos el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al art. 1.227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.

Ya en su día el TEAC, a través de su Resolución de 14 de diciembre de 2005, declaró que, existiendo varios herederos, basta para generar la interrupción de la prescripción con la intervención unilateral de cualquiera de los sujetos pasivos, salvo que expresamente se exponga que sólo se pretende la liquidación a cargo del solicitante. En efecto, habiéndose producido la presentación por uno de los coherederos de documentación de aportación obligatoria relativa a la herencia necesaria para practicar la liquidación por el ISD cabe aludir a la existencia de una interrupción de la prescripción respecto del conjunto de los coherederos, a pesar de que el requerimiento sólo fuese dirigido a uno de ellos.

Carece además de eficacia, en orden a la interrupción de la prescripción, la notificación que, aun siendo realizada a uno de los herederos, afecta a otros diferentes y, en consecuencia, a hechos imponderables distintos. E igualmente carece de eficacia interruptiva la presentación efectuada por un tercero de las escrituras públicas relativas a la herencia⁵.

Por otro lado, habiéndose producido la presentación de una escritura de adjudicación de herencia relativa a unos bienes respecto de los que ya se hubiese presentado en un momento anterior un escrito privado conteniendo una relación valorada y descriptiva de los bienes del caudal hereditario a efectos de la liquidación del ISD, ha de reconocerse el carácter voluntario de la división y adjudicación de la herencia, no suponiendo la escritura de adjudicación la aportación de nuevos datos que resulten necesarios para la determinación de la deuda tributaria, motivo por el cual la interrupción de la prescripción resultó en el presente caso inexistente. En este sentido se pronunció el TS mediante Sentencia de 14 de octubre de 2011.

Si hubiese tenido lugar la presentación de una autoliquidación por el Impuesto Sucesorio de una parte de una herencia no cabría hablar de la existencia de eficacia interruptiva en relación al cómputo de la prescripción para liquidar la otra parte de la herencia que ya hubiese sido declarada, pudiendo producirse en consecuencia la prescripción de la deuda tributaria y resultando la liquidación improcedente⁶. Idéntico criterio habría de observarse en el supuesto de que hubiese tenido lugar la realización de actuaciones

5 Así quedó puesto de manifiesto además en la Sentencia del TS de 17 de marzo de 2010.

6 En esta línea se sitúa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 12 de septiembre de 2008.

por parte del obligado tributario al hilo de unos documentos de adjudicación de una herencia referentes a bienes respecto de los que ya se hubiese practicado la correspondiente autoliquidación del Impuesto y que hubieran sido realizados con la finalidad de posibilitar la constancia registral de las transmisiones habidas desde la fecha de fallecimiento del causante. No parece que pueda estimarse en el presente caso que nos hallemos en presencia de documentos encaminados a la liquidación del Impuesto, de manera que la interrupción de la prescripción resulta inexistente⁷.

En esta misma línea la presentación por parte de un obligado tributario de la escritura de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia no es susceptible de interrumpir la prescripción con base a lo dispuesto en el art. 68.1.c) de la LGT, máxime si con anterioridad a su presentación el obligado tributario ya hubiese aportado un documento privado que contuviera una relación detallada de los bienes y derechos integrantes del caudal hereditario y su correspondiente valoración.

En efecto la aportación de la mencionada escritura no sería susceptible de interrumpir la prescripción del Derecho administrativo por cuanto, al no ampliar o completar en nada el documento privado inicialmente presentado y, en consecuencia, no facilitar a la Administración información adicional alguna, no podría entenderse como una actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda⁸.

Desde nuestro punto de vista las actuaciones que han de tener cabida en dicha causa de interrupción de la prescripción son los actos voluntarios de los interesados de aportación de documentos y datos necesarios para la práctica de las liquidaciones, dentro de los cuales habría que incluir, además de las declaraciones tributarias, los de incorporación o entrega al expediente de documentos que efectivamente permitan a la Administración proceder a la pertinente liquidación, produciéndose a tal efecto la aportación de datos relevantes no conocidos por la misma.

III. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DEL ISD EN AQUELLOS CASOS EN LOS QUE SE ENTABLA JUICIO DE TESTAMENTARÍA

Con carácter general en aquellos casos en los que se entabla juicio de testamentaría tiene lugar la interrupción de la prescripción del Impuesto, reanudándose el nuevo plazo a partir de la fecha del auto firme que lo resuelva. Y ello teniendo presente que, como es sobradamente conocido, el cómputo del plazo de seis meses para la presentación de la declaración del Impuesto ha de iniciarse a partir del día siguiente al del fallecimiento del causante.

En relación con esta cuestión analizó la Sentencia del TSJ. de Baleares de 20 de diciembre de 2012 un supuesto en el que se planteaba la duda relativa a si debía entenderse prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación por el transcurso de más de cuatro años sin que la Administración realizase actuación interruptiva alguna, cuando existe un juicio de testamentaría. Por efecto del juicio de testamentaría quedó suspendido el plazo de que disponía la Administración para emitir su liquidación. Pues bien, tal y como se encargó de precisar a este respecto el Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 69.6 del Reglamento del ISD, si quedan interrumpidos los plazos (y, por tanto, el de presentación de la declaración) hasta la finalización del proceso judicial, paralelamente ha de quedar interrumpido el plazo de que dispone la Administración para liquidar. Y, suspendido el plazo para determinar por el sujeto pasivo el importe de la deuda tributaria y liquidar, también quedará suspendido el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria practicando la correspondiente liquidación, a pesar de que el art. 69 del RISD reconozca al obligado tributario el derecho a determinadas cautelas, como pueda ser la relativa a requerir la presentación de la declaración sin liquidación (art. 69.3) o con liquidación a reserva (art. 69.9). Pero, en todo caso, fuera del supuesto de este último precepto (de conformidad con el cual si, en relación con los actos o contratos gravados, se promueve litigio o juicio voluntario de testamentaría o un procedimiento penal sobre la falsedad del testamento o del documento determinante de la transmisión tendrá lugar la suspensión del mismo, procediéndose a su reinicio tras la resolución definitiva que ponga fin al procedimiento judicial) queda siempre interrumpido el plazo para determinar la deuda tributaria practicando liquidación.

A este respecto puede consultarse además la Sentencia del TSJ. de Madrid de 22 de febrero de 2013, a través de la cual se analizaba la desestimación por parte de la Administración gestora de una solicitud de suspensión del plazo para la presentación de la declaración tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones. En el presente caso la solicitud de suspensión se fundó en la interposición de demanda de juicio ordinario contra la herencia yacente en la que se ejercía una acción de nulidad de las operaciones liquidatorias de la sociedad de gananciales. La recurrente alegó que, fallecido su padre, se interpuso una demanda

⁷ Véase en este sentido lo dispuesto en la Sentencia del TSJ. de Murcia de 27 de noviembre de 2009.

⁸ A este respecto afirmó el TSJ. de Murcia mediante Sentencia de 17 de marzo de 2011 que "La presentación de una escritura pública de adjudicación de herencia, que no contenga información adicional respecto de los bienes, derechos, deudas o gastos que se hayan declarado en un documento privado previamente presentado (...) no podría encajar en la causa de interrupción de la prescripción que prevé el apartado c) del artículo 66.1 de la Ley General Tributaria, so pena de desvirtuar, por una ampliación exagerada de lo que el mismo prevé, los conceptos que en él se establecen".

por su esposa sobre la consideración de determinados bienes como gananciales con nulidad de las operaciones de liquidación de la sociedad a efectos de practicar y formalizar un nuevo inventario y división de los bienes integrantes de esa sociedad.

De conformidad con lo declarado por el TSJ. de Madrid a través del citado pronunciamiento la suspensión o interrupción de los plazos de presentación de documentación y solicitud de liquidación del impuesto que establecen los respectivos preceptos, cuando se inicia el juicio voluntario de testamentaria, sólo pueden referirse al juicio que se tramite para determinar y distribuir la herencia del causante cuya sucesión vaya a quedar sometida al Impuesto, pero no en cambio cuando ese juicio lo sea el de la herencia de otra persona. En el presente caso no cabía duda alguna de que la acción de nulidad promovida por la esposa del causante frente a la herencia yacente de aquél respecto a las operaciones llevadas a cabo para liquidar la sociedad de gananciales existente entre ambos (habiéndose formulado demanda de juicio ordinario ante la jurisdicción civil) constituyó un acto que afectaba al hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, ya que lo que se pretendía en este proceso era una modificación de los bienes que se asignaron a cada cónyuge en las citadas operaciones liquidatorias, pretendiéndose la integración de algunos que fueron omitidos.

Estimamos además que, tenga constancia o no la Administración de la interposición de un juicio de testamentaria, el cómputo del plazo de prescripción queda suspendido en tanto la sentencia no sea firme. Y ello teniendo presente que no sólo los juicios voluntarios de testamentaria (actualmente división judicial de patrimonio) sino también, con carácter general, cualquier litigio que afecte a actos y contratos relativos a hechos imponibles del Impuesto sobre Sucesiones interrumpen el plazo para la presentación de los documentos a liquidar y, consiguientemente, para liquidar.⁹ Ahora bien al margen de lo anterior se ha de tener asimismo presente que, de acuerdo con lo establecido por el art. 69.2 del Real Decreto 1629/1991, y al contrario de lo que establece el apartado 3 del referido precepto para los casos que en él se contemplan, no se establece la suspensión de la liquidación como un acto facultativo de la Administración, sino como un acto imperativo, al disponer el citado precepto que “la Administración suspenderá la liquidación”. De ello se desprende por tanto que tanto si la Administración dicta un acto suspendiendo expresamente la práctica de la liquidación como si no lo hace, la suspensión de la liquidación se inicia ex lege en la fecha de presentación de la demanda¹⁰. Y dicha suspensión de la liquidación, de conformidad con lo señalado por el apartado 6 del art. 69 del RISD, interrumpe el plazo para la práctica de la liquidación, que comenzará a contarse, de nuevo, a partir de la firmeza de la sentencia o desde que los interesados desistieren del juicio promovido.

9 A esta conclusión llegó además el TS a través de su Sentencia de 12 de marzo de 2015, relativa a un litigio entablado por la recurrente contra los cesionarios de los bienes inmuebles al objeto de conseguir la nulidad de un negocio de cesión y constitución de renta vitalicia e incluir los bienes transmitidos en el caudal relicto. A través del citado pronunciamiento se analizaba la cuestión relativa a si, al impugnarse la validez de un negocio celebrado años antes del fallecimiento del causante, por el hecho de redundar en los derechos hereditarios del causahabiente el resultado del mismo proceso, habría de estimarse incluido dentro del litigio al que se refiere el art. 29.1 del RISD, con los consiguientes efectos de suspensión del cómputo de los plazos de declaración y prescripción. Pues bien el Alto Tribunal reconoció el efecto suspensivo derivado del art. 69.1 RISD (de conformidad con el cual “Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imponibles gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaria, se interrumpirán los plazos, establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial”) por la existencia de un litigio civil reclamando la nulidad de una escritura pública de donación de bienes inmuebles a cambio de pensión alimenticia otorgada con anterioridad al fallecimiento de la causante. En efecto al hilo de la cuestión relativa a la determinación de si el litigio interpuesto reclamando la nulidad de escritura de cesión del causante a sus hijos produjo o no una interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria para practicar la liquidación del Impuesto afirma el TS que el litigio constituye una actuación de carácter contencioso que afecta a la herencia, por lo que cabe considerarla como litigio o juicio voluntario de testamentaria, aplicándose el citado art. 69 del Reglamento del ISD e interrumpiéndose el plazo para la presentación de los documentos a liquidar y, consiguientemente, para liquidar, no siendo de aplicación la presunción legal de adición de bienes al caudal relicto. A priori si el sujeto que ha impugnado es directamente beneficiado por los efectos de la nulidad del negocio celebrado en vida del causante incrementándose su porción hereditaria, cabría admitir que se está litigando sobre la misma composición de la herencia, siendo en consecuencia de aplicación la citada regulación reglamentaria. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior el cómputo del plazo de prescripción podría quedar condicionado por la actuación de un tercero dado que, en el supuesto de que éste impugnara la donación, a pesar de no ser heredero o legatario, también produciría los mismos efectos en el cómputo de la prescripción para los sujetos no recurrentes, suspendiendo así la actividad de un tercero no llamado a suceder el cómputo del plazo. En el presente caso los cesionarios de los bienes inmuebles no eran herederos del causante, por lo que no se les podía exigir Impuesto alguno, al no coincidir el sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones que era la heredera y los cesionarios de los bienes. Por tanto, planteándose en el presente caso la cuestión relativa a la prescripción para practicar la liquidación del Impuesto fundada en el hecho de no haberse producido el efecto suspensivo derivado de los apartados 1, 2 y 7 del art. 69 del Real Decreto 1629/1991 (tégase presente que una demanda civil interpuesta con anterioridad no constituye un juicio de testamentaria y, además, se refiere a un contrato anterior al devengo del Impuesto) afirma el Tribunal que para decidir sobre la existencia o no de prescripción en el presente caso debe determinarse previamente si el litigio iniciado por la recurrente y terminado mediante Auto del Tribunal Supremo produjo o no la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar a juicio del Tribunal el litigio en cuestión constituía una actuación de jurisdicción voluntaria de carácter contencioso que afectaba a la herencia iniciada por uno de los causahabientes, de manera que cabía considerarla como un litigio o juicio voluntario de testamentaria, siendo de aplicación al respecto lo dispuesto en el art. 69 del Reglamento del ISD. En contra de lo manifestado por la recurrente, no solo los juicios voluntarios de testamentaria en la anterior denominación (actual división judicial de patrimonio) sino cualquier litigio que afectara a actos y contratos relativos a hechos imponibles del Impuesto de Sucesiones interrumpen el plazo para la presentación de los documentos a liquidar y consiguientemente para liquidar. Y el litigio entablado por la recurrente contra los cesionarios de los bienes inmuebles, al objeto de conseguir la nulidad del negocio de cesión y constitución de renta vitalicia e incluir los bienes transmitidos en el caudal relicto, tienen ese efecto, iniciándose el cómputo del plazo de prescripción a partir de la firmeza de la sentencia y no habiéndose producido la prescripción. En palabras del TS la suspensión “no es un acto facultativo, sino como un acto imperativo (“la Administración suspenderá la liquidación”), de lo que se deduce que, tanto si la Administración dicta un acto suspendiendo expresamente la práctica de la liquidación como si no lo hace, la suspensión de la liquidación se inicia, ex lege, en la fecha de presentación de la demanda, como se deduce de una interpretación conjunta de los apartados 2 y 7 del artículo parcialmente transcrito. Dicha suspensión de la liquidación a tenor del apartado 6 del mismo precepto, interrumpe el plazo para la práctica de la liquidación, que comenzará a contarse, de nuevo, a partir de la firmeza de la sentencia o desde que los interesados desistieren del juicio promovido”. De este modo el Alto Tribunal vino a desestimar el recurso de casación interpuesto contra Sentencia del TSJ de las Islas Baleares relativa a liquidación practicada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, confirmando la resolución judicial impugnada. Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase con carácter general GARCÍA MORENO, A., “La interposición de una demanda civil sobre la nulidad de una donación produce ope legis la interrupción del plazo de prescripción del Impuesto sobre Sucesiones”, Carta Tributaria Opinión, 2015 (consultado en www.laleydigital.com).

10 Ha de precisarse además que en el concreto supuesto planteado la Administración desconocía la existencia de la cesión de bienes inmuebles a cambio de pensión. Dichos bienes mantenían la condición de litigiosos y no estaban incorporados al caudal relicto, lo que impedía la aplicación de la presunción legal cuestionada.

IV. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN EN LOS SUPUESTOS DE PRESENTACIÓN DE ESCRITURAS DE PARTICIÓN SOLICITÁNDOSE DE LA OFICINA LIQUIDADORA QUE GIRE LIQUIDACIÓN. ALCANCE DE LAS CONSECUENCIAS DE LA STC 111/2006, DE 5 DE ABRIL

¿Interrumpe el plazo de prescripción la presentación de una escritura de partición en la que consta que los otorgantes solicitan de la Oficina Liquidadora que gire la liquidación correspondiente, habiéndose efectuado dicha solicitud por uno solo de los coherederos y careciendo además el heredero que solicitó la liquidación de mandato por su hermano para efectuar en su nombre tal solicitud? De conformidad con lo declarado en la Sentencia del TSJ. de Cantabria de 19 de mayo de 2009, presentándose una solicitud de liquidación administrativa por parte de un solo coheredero no se interrumpirá el plazo de prescripción, debiendo tenerse presente además a este respecto que el art. 36.2 de la Ley 29/1987, relativo al presentador del documento, fue declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de abril de 2006. Y, en virtud de dicha declaración de inconstitucionalidad, es obvio que no procedería su aplicación en el supuesto planteado, en el que la cualidad de presentadora recaía en una sola de las coherederas. Con carácter adicional en el citado supuesto planteado tampoco cabría atribuir a ésta última la condición de representante voluntario no constando apoderamiento alguno, no pudiendo presumirse además dicha representación, salvo en los casos de mero trámite. Y es que la declaración de inconstitucionalidad del citado art. 36.2 de la Ley 29/1987 implica, en un supuesto en el que la escritura de partición de la herencia ha sido presentada exclusivamente en nombre propio por uno de los sujetos pasivos del Impuesto, un reconocimiento implícito de falta de mandato.¹¹

Ciertamente se ha de recordar a este respecto que en un primer momento el art. 36.2 de la Ley 29/1987 señalaba que “El presentador del documento tendrá por el solo hecho de la presentación el carácter de mandatario de los obligados al pago del Impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados”. Sin embargo dicho precepto fue declarado inconstitucional por la Sentencia 111/2006, de 5 de abril, del Tribunal Constitucional. En efecto a través de este último pronunciamiento se declaró inconstitucional el citado art. 36.2 de la LISD, concluyendo el intérprete supremo de nuestra Constitución que no podía aceptarse que la notificación de los actos de gestión del Impuesto se efectuara directamente a personas distintas del propio sujeto pasivo o su representante por ser contrario al derecho a la tutela judicial efectiva reconocida en el art. 24.1 CE, ya que debía garantizarse al interesado la posibilidad de reaccionar con el tiempo debido en defensa de sus derechos e intereses.

La cuestión relativa a la notificación al presentador del documento fue objeto de análisis por el TS en su Sentencia de 12 de mayo de 2011, relativa a un supuesto en el que con fechas de 20 de octubre y de 14 de noviembre de 1997 se declaró que constaba plenamente acreditado que los recurrentes designaron como representante a efectos de notificaciones en relación con un expediente de sucesiones a un determinado sujeto. Con posterioridad el 21 de marzo de 2000 los interesados reiteraron dicha representación, manifestando que la presentadora que pudiera aparecer en el concreto expediente era empleada de una Notaría que se encontraba jubilada desde hace varios años, por lo que todas las notificaciones en relación a dicho expediente de sucesiones debían realizarse al citado señor en el domicilio indicado. Las liquidaciones en cuestión fueron notificadas a la referida empleada de la Notaría, presentadora del documento del que traían causa dichas liquidaciones, figurando al parecer en su domicilio particular, no en el de la Notaría, y siendo firmada la notificación por una persona desconocida. Finalmente con fecha de 22 de noviembre de 2001 se produjo la notificación de la providencia de apremio a los recurridos, habiéndose declarado por parte de la sentencia recurrida (y sobre la base de dichos hechos) prescrito el derecho de la Administración, al haber transcurrido más de cuatro años desde el 14 de noviembre de 1997 hasta el 22 de noviembre de 2001.

Pues bien, de conformidad con lo declarado por el TS en la comunicación de 21 de marzo de 2000 no se contenía información del cambio de representante, sino una mera confirmación del nombrado en 1997 a la que ya atribuyó eficacia de interrupción la sentencia recurrida. Así las cosas, a pesar de que la presentación de una declaración por parte de un tercero no autorizado pudiera admitirse como un acto de mero trámite, nunca tendrían efecto las notificaciones que la Administración le practicase relacionadas con la deuda tributaria del sujeto pasivo, no admitiéndose que puedan quedar convalidadas aun siendo defectuosas si el representado se diese por notificado o procediera a impugnar dentro de plazo el acto de comprobación o liquidación.

Desde nuestro punto de vista la notificación practicada en la persona del presentador de la declaración carece de validez

¹¹ Con carácter adicional en el supuesto de autos analizado por el TSJ. de Cantabria a través de su Sentencia de 19 de mayo de 2009 en la escritura de partición se incluyó una cláusula según la cual las otorgantes solicitaban que la Oficina Liquidadora tuviese a bien girar la liquidación o liquidaciones a que hubiere lugar. Pues bien a juicio del Tribunal dicha cláusula resultaba intrascendente a los efectos examinados, ya que no podía entenderse como mandato alguno, al haberse efectuado la solicitud a un tercero, no resultando incardinable además en el ámbito del art. 68.1.c) de la LGT debido a que el estricto otorgamiento de la escritura que se producía y que agotaba sus efectos no constituía una actuación conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

y eficacia. Y tales condiciones no se adquieren por la mera circunstancia de que el obligado tributario se dé por enterado y actúe en consecuencia, ya que para que se produzca la interrupción de la prescripción es preciso que el acto que la interrumpe sea realizado con el conocimiento formal del sujeto pasivo, es decir que se trate de actos por él realizados o en su nombre, dados a conocer formalmente. Queda claro por tanto que ningún acto realizado por terceros no autorizados como representantes o mandatarios (ya sean coherederos de un mismo causante o no) tiene efecto sobre la prescripción del derecho de la Administración a liquidar una deuda tributaria propia, sin perjuicio de que puedan admitirse como actos de mero trámite aquellas actuaciones que, al no desplegar efecto negativo alguno sino beneficiar a los obligados tributarios, se realicen por parte de los mismos. Ahora bien lo anterior no impedirá que la relación que la Administración deba entablar derivada del correspondiente acto realizado sea con el obligado tributario en cuestión.

V. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN TRATÁNDOSE DE ACTUACIONES DIRIGIDAS A LOS REPRESENTANTES DE UNA HERENCIA YACENTE. SUPUESTOS DE ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA A BENEFICIO DE INVENTARIO

Como no puede ser de otra manera, habiéndose presentado la declaración del ISD por quien adolece de representación no podrá estimarse la existencia de notificación eficaz, motivo por el cual las reclamaciones y recursos estimados por dicho motivo no reabrán la prescripción del ISD ya producida.

Ahora bien, ¿qué sucede en aquellos supuestos en los que tiene lugar la interrupción de la prescripción de la acción de cobro mediante actuaciones dirigidas a los representantes de una herencia yacente? En relación con esta cuestión mediante Sentencia de 4 de octubre de 2011 analizó el TSJ. de Andalucía un supuesto en el que la acción para el cobro de las deudas cuyo pago se exigía a los sucesores del causante y deudor principal, en su condición de responsables solidarios, se encontraba afectada por la prescripción. Con carácter adicional la herencia yacente nunca tuvo representación legal con la que hubiera podido entenderse legítimamente la Administración tributaria mediante actuaciones y notificaciones susceptibles de interrumpir la prescripción. No obstante en el concreto supuesto planteado existían actos que permitían atribuir a los descendientes del causante y deudor principal la condición de representantes de la masa hereditaria, a pesar de la posterior repudiación de su cualidad de herederos. Así se desprendía, además, de la escritura de aceptación de la herencia a beneficio de inventario otorgada por los descendientes y por la esposa del causante, en la que los intervinientes confirieron de manera expresa un poder a favor de uno de los descendientes para que ejercitara las facultades de intervención en la herencia, pudiendo realizar todos los actos necesarios para representarla frente a terceros.

Pues bien a resultas de lo anterior, y teniendo asimismo presente que los descendientes del causante, así como uno de los hermanos de éste, en nombre de los demás, asumieron de motu proprio la representación de la herencia (siquiera como paso necesario para su repudiación) concluyó el TSJ. de Andalucía que ello no impedía atribuir eficacia interruptiva de la prescripción a las actuaciones verificadas por la Administración al objeto de declararles como responsables subsidiarios (concretamente el trámite de audiencia a estos efectos y la notificación del acuerdo de derivación) ya que, al fin y al cabo, dichos actos de recaudación se entendieron con el representante de la masa de la herencia, teniendo por objeto resarcirse a cargo de la misma.¹²

Igualmente en relación con un supuesto de aceptación de la herencia a beneficio de inventario (con el consiguiente efecto de la no adquisición de la condición de heredero hasta que no se realice el inventario, salvo que la falta de elaboración del mismo pueda imputarse, al menos por negligencia a los aceptantes) afirmó el TS mediante Sentencia de 21 de junio de 2012 que la Administración debe, con anterioridad a la elaboración del inventario, dirigirse a la herencia yacente a través de sus representantes, careciendo a tal efecto de validez aquellas actuaciones realizadas con los herederos antes de la elaboración del inventario.¹³

En el presente caso inicialmente la Sentencia de instancia había tomado en consideración lo dispuesto en los arts. 89.3 de la antigua LGT de 1963, aplicable *ratione temporis* aunque referido a los infractores tributarios, y 39 de la LGT 2003, afirmando que la sucesión, con independencia del resultado económico en las personas de los sucesores, implica la subrogación de estos en las obligaciones tributarias del causante, de forma que, una vez aceptada la herencia (aunque sea a beneficio de inventario)

12 A mayor abundamiento, y por lo que respecta a la viuda del deudor, concluyó el Tribunal que no era cierto que aquélla actuase únicamente con arreglo a su condición de representante de parte alícuota en la sociedad de gananciales no disuelta, desligada de la herencia yacente. A juicio del Tribunal, como heredera no repudiante de su herencia, y como representante de la comunidad postganancial (esto es, la existente desde que se disuelve la sociedad de gananciales hasta que se liquida la misma) en todo caso las actuaciones recaudatorias que tuvieron por destinataria a la viuda interrumpían la prescripción de la acción de cobro de las deudas de su marido, ya que se entendieron con una partícipe integrante de la comunidad hereditaria, tal y como requería el art. 43.4 de la antigua LGT de 1963.

13 En el concreto supuesto de autos analizado por el TS a través de esta Sentencia de 21 de junio de 2012 se debatía sobre el alcance de una prueba documental consistente en un pleito seguido en reclamación de rendición de cuentas de los administradores de la herencia yacente.

se adquiere la condición de heredero, pudiendo dirigirse por tanto frente al mismo la acción administrativa correspondiente para exigirle las obligaciones tributarias pendientes del causante sin que, en consecuencia, el hecho de aceptar la herencia a beneficio de inventario altere los efectos en relación con la sucesión en los créditos tributarios.

Sin embargo el Alto Tribunal terminó rechazando dicha interpretación al amparo de lo dispuesto por el Código Civil en relación con la aceptación de la herencia en general (y a beneficio de inventario en particular), teniendo presente además que en este último caso el heredero no queda como es sabido obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma, sin confundirse para ningún efecto, en daño del heredero, sus bienes particulares con los pertenecientes a la herencia. Para que la Administración tributaria pueda dirigirse a las personas que hayan aceptado la herencia de esa forma y adquieran realmente la condición de herederos y sucesores del causante resulta necesario, de acuerdo con lo establecido por el art. 1013 del Código Civil, que dicha declaración venga precedida o seguida de un inventario fiel y exacto de todos los bienes de la herencia, en los plazos previstos al efecto. Y, si, por culpa o negligencia del heredero, no se iniciare o concluyese el inventario en dichos plazos y con las solemnidades previstas, establece el art. 1018 del CC que se entenderá que acepta la herencia pura y simplemente. Hasta que ello suceda la Hacienda Pública tendrá que dirigir su acción contra la herencia yacente a través de sus representantes, tal y como se desprende del art. 1026 del Código Civil y, por lo que respecta al ámbito específico tributario, del art. 39.3 de la Ley 58/2003.

En consecuencia estimó el TS, acertadamente a nuestro juicio, que las actuaciones inspectoras se dirigieron indebidamente contra sucesores del causante que, aunque aceptaron la herencia a beneficio de inventario, no adquirieron la condición de herederos al estar pendiente de elaboración el inventario por los administradores, no advirtiéndose la concurrencia de negligencia alguna por parte de los sucesores, lo que invalidó las actuaciones tributarias seguidas cerca de los mismos. La Administración tributaria debió dirigirse a la herencia yacente, a través de sus representantes, lo que no hizo, sirviendo ya ello para estimar el recurso de casación anulando la sentencia recurrida.

VI. ¿INTERRUMPE LA PRESCRIPCIÓN A EFECTOS DEL ISD EL REQUERIMIENTO DE APORTACIÓN DE DECLARACIONES CORRESPONDIENTES AL IRPF?

Esta cuestión relativa a si interrumpe la prescripción del ISD el requerimiento de aportación de declaraciones del IRPF fue analizado por el TS mediante Sentencia de 12 de abril de 2013 en relación con un concreto supuesto en el que la finalidad del citado requerimiento se concretaba en comprobar la valoración realizada por el sujeto pasivo a efectos de su autoliquidación del Impuesto Sucesorio.

Teniendo presente que en el concreto supuesto planteado la Administración competente tenía facultades para solicitar las declaraciones por el IRPF, adquiriendo el requerimiento virtualidad suficiente a efectos de la comprobación¹⁴ y de la consiguiente interrupción de la prescripción reconoció el Alto Tribunal que la interrupción de la prescripción tuvo lugar. A mayor abundamiento dicho requerimiento se efectuó dentro del plazo establecido, antes de haber concluido el período señalado para la existencia de prescripción. Y, como se ha precisado con anterioridad, su finalidad no fue otra que efectuar una comprobación administrativa al objeto de poder girar la posterior liquidación provisional, lo que efectivamente se llevó a cabo.

A nuestro juicio se trata de un criterio acertado. Recuérdese además que, tal y como se ha venido poniendo de manifiesto a lo largo del presente trabajo, y atendiendo a lo dispuesto por el art. 68.7 de la LGT, una vez interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario dicho efecto se extenderá a todos los demás obligados de manera que, a pesar de que el requerimiento en cuestión se dirigiese a un solo de los sujetos pasivos, la interrupción se produciría respecto a todos los obligados tributarios, ya que se trata de un único hecho imponible (la apertura de una sucesión hereditaria), respecto del cual existen distintos sujetos pasivos. Por tanto la interrupción se refiere en todo caso a todos ellos.¹⁵

Cabe pues reconocer virtualidad interruptiva de la prescripción a determinados requerimientos de información practicados cerca de uno de los sujetos pasivos del ISD en el seno de un procedimiento de comprobación iniciado por una Administración tributaria tras la presentación de la oportuna autoliquidación por los obligados tributarios, en tanto en cuanto se trata de una acción

¹⁴ Concretamente dicho requerimiento tenía por objeto la presentación por los obligados tributarios de las oportunas declaraciones por el IRPF del causante con la finalidad de comprobar la valoración de una oficina de farmacia, incluida en el caudal hereditario.

¹⁵ Se alude a esta circunstancia porque en el presente caso el requerimiento se dirigió únicamente a uno de los sujetos pasivos. A pesar de que al supuesto de autos le era de aplicación la normativa recogida en la antigua LGT de 1963 a juicio del Tribunal habría que tener presente lo señalado en el vigente art. 68.8 de la Ley 58/2003 en el sentido de que, una vez interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados. Y ello debido a que se trataba de un hecho imponible respecto del cual existían distintos sujetos pasivos, conclusión del todo punto razonable a la que también se podía haber llegado con la anterior normativa aplicable, teniendo presente la consagración de la solidaridad de las obligaciones tributarias prevista en el antiguo art. 34 de la antigua Ley de 1963 en caso de concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible.

administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo y tendente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto, de acuerdo con lo que establece el art. 68.1.a) de la LGT 2003, contando además la Administración competente con facultades para solicitar esas declaraciones correspondientes al IRPF¹⁶. En todo caso dicho requerimiento hará de efectuarse dentro del plazo de prescripción, teniendo por finalidad girar una posterior liquidación provisional.

En cambio esta interrupción de la prescripción podría no operar en relación con otros requerimientos de declaraciones correspondientes a otro gravamen. Piénsese, por ejemplo, en un requerimiento efectuado al interesado para la aportación de recibos del IBI de determinados bienes inmuebles a efectos de concretar la valoración catastral en el ámbito de la comprobación de la declaración presentada. Y ello debido al carácter no exigible de la aportación de tales documentos, por tratarse de datos que se hallan a disposición de la Administración en un archivo estatal como es el Catastro¹⁷.

16 La Administración estimó que dichas declaraciones resultaban necesarias para la aplicación del método de capitalización del beneficio medio obtenido por el titular de la oficina previsto en el art. 57.1.a) de la LGT 2003.

17 Puede consultarse a este respecto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de noviembre de 2009, que declaró en el presente caso la prescripción inexistente.

TRIBUNAL SUPREMO: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

NOTIFICACIONES EN EL MES DE AGOSTO. (SENTENCIA DE 3 DE MAYO DE 2015)

El órgano jurisdiccional puede no dar validez a notificaciones realizadas en el mes de agosto y en el domicilio del interesado cuando en virtud de las circunstancias concurrentes llega a la convicción de que la notificación no ha llegado a conocimiento del interesado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Antecedentes.

Se impugna, mediante este Recurso de Casación en Interés de Ley, interpuesto por el Abogado del Estado, la sentencia de 29 de mayo de 2014 (PROV 2014, 221609), de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, por la que se estimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 638/2011 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por D. Emilio contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 29 de octubre de 2010, que declara la inadmisibilidad, por extemporaneidad, de la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta contra acuerdo dictado por la Administración de Gràcia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el concepto de IVA-2007, sanciones gestoras, liquidación NUM001, y cuantía de 2.905,54 euros.

La sentencia (PROV 2014, 221609) de instancia estimó el Recurso Contencioso-Administrativo y no conforme con ella el Abogado del Estado interpone el Recurso de Casación en Interés de Ley que decidimos.

Segundo. Doctrina legal que se interesa.

Estima el Abogado del Estado que se vulnera el artículo 112 de la LGT (RCL 2003, 2945) y solicita como doctrina legal la siguiente: "Las notificaciones edictales realizadas por la Administración cumpliendo todos los requisitos formales establecidos en el artículo 59 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) y, en su caso, el artículo 112 de la Ley General Tributaria, y su interpretación jurisprudencial, no pueden ser declaradas nulas con fundamento en la presunción del órgano jurisdiccional de no ser válidos los intentos de notificación realizados en el domicilio del interesado durante el mes de agosto por ser un mes habitual de vacaciones."

Tercero. Argumentación de la sentencia (Prov 2014, 221609) de instancia.

La específica razón que en el concreto asunto que la Sala de instancia decide la norma a estimar el recurso es que en el presente caso y dado que las notificaciones del acuerdo de imposición de sanción tuvieron lugar los días 6 y 7 de agosto de 2009, entendemos que falta la creencia racional de poder localizarle en tales fechas de "vacaciones estivales" siendo que el domicilio del demandante resultaba conocido por lo que la Sala entiende que el segundo intento de notificación durante el mes de agosto cuando el primer intento resultó infructuoso por encontrarse ausente es cumplir una mera formalidad que le ha privado al administrado de su constitucional derecho de defensa.

Se infiere de este razonamiento que el hecho de realizar las notificaciones en el mes de agosto es lo que ha llevado al órgano jurisdiccional a considerar que las notificaciones efectuadas no llegaron a conocimiento del sujeto pasivo.

Esta conclusión, por sí sola, no puede ser asumida pues la ley, específicamente el artículo 112 de la LGT (RCL 2003, 2945), no excluye el mes de agosto como mes para efectuar notificaciones.

En materia de notificaciones hemos declarado de modo reiterado que el incumplimiento de los requisitos formales de las notificaciones no les priva de efectos cuando el órgano jurisdiccional, en virtud de las circunstancias concurrentes, llega a la convicción de que el obligado tributario ha recibido la comunicación objeto de notificación.

Contrariamente, y por idéntica razón y pese a cumplirse los requisitos legales, el Tribunal llega a la convicción de que la notificación no ha llegado a conocimiento del interesado, lo que le permitiría privar de efectos a la notificación efectuada.

Cuarto. Decisión de la sala

En el asunto que resolvemos es patente que la Sala de instancia no ha expresado las razones por las que llegó a la convicción de que la notificación no fue conocida por el interesado y, la que expresa, realización de las notificaciones en el mes de agosto, no pueden ser asumidas como causa excluyente de la validez formal de la notificación, dado que la ley no excluye este mes de la posibilidad de llevar a cabo notificaciones válidas.

Pero por idéntica razón, pormenorizadamente expresada por el Ministerio Fiscal, el órgano jurisdiccional puede no dar validez a notificaciones realizadas en el mes de agosto y en el domicilio del interesado cuando en virtud de las circunstancias concurrentes llega a la convicción de que la notificación no ha llegado a conocimiento del interesado.

Es este el punto en que no es asumible la doctrina que el Abogado del Estado preconiza pues excluye la “presunción del órgano jurisdiccional” (naturalmente en función de los datos obrantes en autos) para dar valor a notificaciones celebradas con el cumplimiento de las formalidades legalmente requeridas.

No parece razonable asumir que la incorrección formal de las notificaciones sea irrelevante cuando el Tribunal llega al convencimiento de que el sujeto pasivo la ha recibido y no otorgar el mismo valor a la convicción del Tribunal cuando opera en sentido opuesto, es decir, cuando la notificación se ha efectuado de modo formalmente correcto, pero en virtud de las circunstancias concurrentes, apreciadas libremente por el tribunal, se llega a la convicción de que la notificación no ha llegado a conocimiento del interesado.

Todo lo dicho comporta que, aunque no se acepte el razonamiento del Tribunal de instancia, no puede adoptarse la doctrina pretendida por el Abogado del Estado, pues es la convicción del Tribunal a tenor de las circunstancias concurrentes, acerca del conocimiento real del acto notificado por el interesado, el elemento determinante de la validez de las notificaciones en los casos de conflicto.

Quinto. Costas

Lo razonado comporta la desestimación del Recurso de Casación en Interés de Ley sin que sea procedente la imposición de las costas causadas a la vista de las circunstancias concurrentes.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución (RCL 1978, 2836).

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación en Interés de Ley interpuesto por LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia de 29 de mayo de 2014 (PROV 2014, 221609), de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; sin costas.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE UNA SL CON ADJUDICACIÓN A LOS SOCIOS DEL ÚNICO SOLAR QUE SE ENCUENTRA EN SU PATRIMONIO. (CONSULTA N°V2950-14 DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2014)

No se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Consiguientemente, la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se mantiene hasta que no se produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, el cual no se puede entender producido en tanto el sujeto pasivo, actuando como tal, continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional, enajenando los bienes afectos a su actividad, o prestando servicios, aunque estos se realicen durante varios años y sean los únicos que se presten.

Por tanto, la adjudicación del solar a los socios de la entidad con ocasión de la liquidación y disolución de la misma constituirá una operación sujeta al Impuesto en tanto que supone una prolongación de la actividad económica llevada a cabo hasta la fecha.

EXPROPIACIÓN, POR UN AYUNTAMIENTO, DE UN SOLAR CALIFICADO COMO SUELO URBANO DOCENTE-CULTURAL QUE PERTENECE, EN UN 50 POR CIENTO, A DOS PERSONAS FÍSICAS PRO INDIVISO; Y EL OTRO 50 POR CIENTO PERTENECE A UNA SOCIEDAD LIMITADA. (CONSULTA N°V3113-14 DE 18 DE NOVIEMBRE DE 2014)

La expropiación, en la parte correspondiente como propietario a dos personas físicas pro indiviso, en el caso de que las mismas tengan la consideración de particulares y no de empresarios o profesionales, será una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio del gravamen que corresponda por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cuanto a la parte correspondiente a la sociedad limitada, ésta sí tendrá la consideración de sujeto pasivo del Impuesto de acuerdo con el artículo 5.Uno.b) de la Ley 37/1992, según el cual se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

De acuerdo con todo lo anterior cabe concluir que la expropiación del solar, al menos en la parte correspondiente a la sociedad limitada, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, dado que se trata de un solar calificado como suelo urbano, la entrega estará sujeta y no exenta en virtud del artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto.

En consecuencia, los propietarios transmitentes del solar objeto de consulta deberán repercutir el Impuesto de acuerdo con las reglas que, en materia de repercusión, se contienen en el artículo 88 de la Ley de dicho impuesto, sin que en este caso quepa entender incluido en el justiprecio el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la entrega de los bienes expropiados.

ADQUISICIÓN DE UNA PLANTA DE HORMIGÓN. (CONSULTA N° V3193-14 DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2014)

Del escrito de consulta parece deducirse que sólo se aportará una planta de hormigón pues se señala que la misma no va acompañada de maquinaria, ni personal y además se aclara la necesidad de actuaciones de carácter relevante, además de la adquisición de equipamiento y maquinaria, para iniciar la actividad.

En estas circunstancias, el objeto de la transmisión resulta limitado a una mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañado de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, por lo que a la vista de todo ello debe concluirse que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

TRANSMISIÓN DE LOS ELEMENTOS AFECTOS AL NEGOCIO DE TRANSFORMACIÓN Y MECANIZACIÓN DE METALES. (CONSULTA Nº V3247-14 DE 3 DE DICIEMBRE DE 2014)

La transmisión incluye el personal, la casi totalidad de los elementos materiales, la subrogación en los contratos de arrendamiento de tres naves industriales y el arrendamiento con la sociedad vendedora de las dos naves restantes.

Debe concluirse que no impide la aplicación del supuesto de no sujeción en el IVA el hecho de que la consultante ponga a disposición de la adquirente el inmueble mediante un contrato de arrendamiento, siempre que, de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica.

Tampoco impide la aplicación de la no sujeción el hecho de que no se transmitan la totalidad de las máquinas de la empresa, en el entendimiento de que las máquinas que sí sean objeto de transmisión sean suficientes para el ejercicio de la actividad productiva.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido

Se trata, por tanto, de una operación no sujeta al IVA, supuesto contemplado en el párrafo tercero del artículo 7.5, por lo que queda por analizar si se refiere a bienes inmuebles para determinar si resulta de aplicación la excepción a la regla general de no sujeción a transmisiones patrimoniales onerosas establecida en el párrafo primero del citado precepto.

La calificación de un bien como mueble o inmueble debe hacerse conforme a lo dispuesto en el artículo 3 del Texto Refundido del ITP y AJD que establece que:

“Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al Impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo. Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del Impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”.

En el supuesto de consulta la transmisión de la unidad productiva incluye maquinaria, utillaje, instalaciones, mobiliario, equipos para información y transporte y existencias, bienes todos ellos que, en principio, merecen la calificación de bienes muebles salvo los que reúnan las características vistas de su establecimiento con carácter permanente aunque por la forma de su construcción sean transportables.

Por tanto, hay que distinguir dos supuestos:

1. La transmisión de aquellos bienes incluidos en la unidad productiva en los que concurren las circunstancias del artículo 3 que determinen su carácter de inmuebles.
2. La transmisión de los restantes bienes muebles.

En el primer caso, la condición de inmuebles de dichos bienes determina la aplicación de una de las dos excepciones a la regla general de no sujeción establecida en el artículo 7.5, por lo que su transmisión tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, excluyendo la aplicación de la cuota variable del documento notarial, de conformidad con el artículo 31.2 del Texto Refundido:

En el segundo caso, se aplicará la regla general de no sujeción del párrafo primero y, en consecuencia, la operación contemplada no queda sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que podría permitir, en caso de que la operación se documentase en escritura pública, la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, siempre y cuando concurrieran todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto.

VENTA, POR QUIEN TIENE LA CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL, DE UNA BATEA JUNTO CON SU UTILLAJE Y APEROS NECESARIOS ASÍ COMO LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE LA MISMA. (CONSULTA Nº V3295-14 DE 9 DE DICIEMBRE DE 2014)

Para determinar la no sujeción en un supuesto determinado será necesario comprobar que los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

De acuerdo con el criterio establecido por este centro directivo en otras contestaciones (consultas V1908-08, de 23 de octubre y V0096-09, de 26 de enero, entre otras) cabe considerar que la transmisión de la concesión administrativa correspondiente a la batea y los elementos estructurales de la misma no puede constituir una unidad económica autónoma en los términos anteriormente referidos y por tanto quedará sujeta al Impuesto.

Por tanto, la operación tributa por el Impuesto sobre el Valor Añadido y no por el concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

PRESTACIÓN POR UN CONSEJO COMARCAL, POR DELEGACIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS, DEL SERVICIO DE RECOGIDA DE BASURAS EL CUAL ESTÁ ENCOMENDADO A UN TERCERO EN VIRTUD DE UNA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA. (CONSULTA DGT V3392-14; 30/12/2014)

Nos encontramos en presencia de una concesión administrativa no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cualquier caso, conviene puntualizar que la no sujeción se refiere únicamente al otorgamiento inicial de la concesión y no a las cesiones o transmisiones del derecho concesional que pudiera efectuar con posterioridad el concesionario.

Del mismo modo, tampoco alcanza la no sujeción a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe el concesionario a favor de los destinatarios del servicio objeto de concesión.

En consecuencia, los servicios prestados por el concesionario al Consejo Comarcal consultante estarán sujetos y no exentos debiendo el concesionario repercutir la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dichos servicios tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento de conformidad con lo establecido por el artículo 91.Uno.2.5º de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual, tributarán al citado tipo del 10 por ciento.

AUMENTO DE CAPITAL, MEDIANTE LA CAPITALIZACIÓN DE LA DEUDA, DE MANERA QUE LOS ACREEDORES PASARÍAN A SER SOCIOS DE LA ENTIDAD. (CONSULTA Nº V2966-14 DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2014)

Conforme al nuevo artículo 108 de la LMV, las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, IVA e ITPAJD):

- ❖ Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 108, LMV).
- ❖ Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del apartado 2 del artículo 108, LMV).

La aplicación de esta regla especial requiere la concurrencia de diversos requisitos, entre los que se incluye la exigencia de que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, excluyendo la adquisición de valores de nueva emisión que se produciría en los mercados primarios. Sin embargo, el supuesto planteado lo constituye una ampliación de capital en la que los nuevos socios recibirán acciones de nueva emisión.

En suma, constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, como exige el precepto anteriormente transcrito, por lo que la referida operación no quedará sometida al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

ESCISIÓN TOTAL DE UNA SOCIEDAD. (CONSULTA Nº V2982-14 DE 4 DE NOVIEMBRE DE 2014)

Se dividirá en tres la totalidad del patrimonio social para transmitirlo en bloque a tres nuevas sociedades, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a los socios, con arreglo a una norma proporcional, de los valores representativos de cada una de las dos sociedades, y en su caso, de una compensación en dinero, que en ningún caso excederá del 10 por ciento del valor nominal.

La simple transmisión de los elementos reseñados en el escrito de consulta, inmuebles, principalmente, a tres sociedades que los destinarán al arrendamiento no constituye por sí mismos elementos suficientes para considerar la existencia de una unidad económica que sea susceptible de desarrollar una actividad de forma autónoma.

En consecuencia y, a falta de otros elementos de prueba, las transmisiones objeto de consulta estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

En tal caso, la transmisión de los activos quedará sujeta al Impuesto y en su caso exenta según la naturaleza del activo y las condiciones de su transmisión en los términos previstos en el artículo 20.uno.20º y 22º de la Ley del Impuesto. Así, si la operación quedará sujeta y no exenta del Impuesto.

Por el contrario, si la operación queda exenta del Impuesto, la misma quedará sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los términos señalados en la excepción del artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

No obstante lo anterior, aun cuando se aplicase la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, nunca resultaría de aplicación el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dado que:

- ❖ En el caso de considerarse operación de reestructuración no sujeta a la modalidad de operaciones societarias, dicha no sujeción se complementa con una exención en las otras dos modalidades del impuesto.
- ❖ En el caso de no tener tal calificación, la operación estaría sujeta, aunque exenta, a la modalidad de operaciones societarias, lo que impide la aplicación de las otras dos modalidades del impuesto, dada la incompatibilidad entre las mismas y la modalidad de operaciones societarias, en los términos que resultan de lo dispuesto los artículos 1.2 y 31.2 del texto refundido del ITP y AJD.

Por último, en el supuesto planteado, no concurre el primero de los requisitos citados en tanto que se trata de una operación de escisión en la que no se produce transmisión de valores alguna sino la transmisión de una tercera parte del patrimonio de la sociedad escindida a cada una de las tres nuevas sociedades que se constituyen que, en contraprestación, entregará a los socios de la aquella una participación en su capital, lo que constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que la referida operación no quedará sometida al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

RECTIFICACIÓN DE LA ESCRITURA DE DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES, SUSTITUYENDO LA ADJUDICACIÓN DE ACCIONES, CUYO VALOR HABRÍA RESULTADO ANULADO POR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADOS ACTOS SOCIETARIOS, POR LA ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES. (CONSULTA Nº V2962-14 DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2014)

El apartado 1.b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que:

“1. Constituye el hecho imponible:

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “inter vivos.”

Por otra parte el artículo 45.I.B.13 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:

“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.”

La cuestión que se plantea consiste en determinar si estamos en presencia de dos transmisiones, procediendo la tributación independiente en cada una de ellas, o si se trata de una única transmisión, la operada en virtud de la escritura de subsanación en la que se manifiesta que en la primera escritura se cometió un error en la liquidación de la sociedad de gananciales, al incluir unos bienes que realmente no existían.

Solamente en el caso que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto donación; en caso contrario nos encontraríamos ante una nueva transmisión que tributaría como una donación de la ex esposa al consultante.

VENTA DE PARTICIPACIONES DE UNA SOCIEDAD CUYO ACTIVO ESTÁ COMPUESTO EN MÁS DEL 50 POR 100 POR UN INMUEBLE RADICADO EN ESPAÑA. (CONSULTA Nº V3301-14 DE 10 DE DICIEMBRE DE 2014)

El inmueble no se encuentre afecto a actividad empresarial. Ninguno de los compradores adquiere el control, ni directa, ni indirectamente y habiendo transcurrido más de tres años de la aportación del mismo a la sociedad.

En el supuesto que ahora se examina, transmisión de valores que no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizada en el mercado secundario, no parece que concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 108

de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos -a), b) c)- de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por la consultante y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado, ya que, según manifiestan en su escrito ningún comprador va a adquirir el control de la entidad y han transcurrido más de tres años desde la aportación del inmueble a la sociedad; y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (si los valores no están afectos al patrimonio empresarial de la entidad C) o al IVA (si los valores están afectos al patrimonio empresarial de la entidad C) a la cual estaría sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago del Impuesto que habría gravado la transmisión del inmueble propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión que constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, sino que, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes, podrá ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, para que resulte de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 1 del artículo 108.

ADQUISICIÓN POR DOS MATRIMONIOS PARA VIVIENDA HABITUAL DE UN SOLAR, DIVISIÓN HORIZONTAL, OBRA NUEVA Y DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO. (CONSULTA N° V3051-14 DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2014)

La operación que se va a realizar es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la propiedad de los inmuebles que efectúan dos de los copropietarios (los componentes de un matrimonio) a favor de los componentes del otro matrimonio, que también son copropietarios, y viceversa, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre los inmuebles por el concepto de transmisión onerosa de bienes.

A este respecto el apartado 1 del artículo 10 del mismo texto legal establece que:

“1. 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.”

Respecto al tipo de gravamen, el artículo 11 del TRLITPAJD establece que:

“1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente:

a) Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.

Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado. La transmisión de valores tributarán, en todo caso, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley.”

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide la sujeción de la escritura pública en que se formalice la transmisión a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP, que es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, en la misma escritura se darán además dos convenciones más: la declaración de obra nueva y la división horizontal, que tributarán conforme establece el artículo 70 del RITPAJD.

ADJUDICACIÓN DE UNA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA CONSTITUIDA PARA EL USO PRIVATIVO DE UN BIEN DE DOMINIO PÚBLICO PARA LA CONSTRUCCIÓN Y EXPLOTACIÓN DE UN CENTRO RESIDENCIAL UNIVERSITARIO. (CONSULTA Nº V3102-14 DE 17 DE NOVIEMBRE DE 2014)

Deslinde IVA-TPO

El artículo 7. 9º de la Ley 37/1992 dispone que no estarán sujetas al Impuesto las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.”.

Por consiguiente, al encontrarnos, de acuerdo con el escrito de consulta, en presencia de una concesión administrativa no encuadrada en los supuestos de excepción previstos en el artículo transcrito anteriormente, se trataría de una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Esto implica que el Impuesto sobre el Valor Añadido no deberá ser repercutido con ocasión del pago de los cánones que se hayan establecido como contraprestación por la adjudicación.

No obstante, el hecho de que la concesión o autorización administrativa no esté sujeta al Impuesto no impide que sí lo estén las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe el concesionario en favor de los destinatarios del servicio objeto de concesión.

Régimen aplicable en el ITPAJD:

El artículo 7.1.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre incluye a las concesiones administrativas entre los hechos imponibles de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto.

Por su parte, el artículo 13 del TRLITPAJD establece dos tipos de reglas:

❖ Reglas principales:

Se incluyen en el apartado 3 del artículo 13 del TRLITPAJD.

Son las reglas que han de aplicarse en primer lugar, en función de las características de la concesión administrativa.

Son tres reglas compatibles entre sí, de forma que, en su caso, pueden aplicarse simultáneamente.

En el caso de que resulte aplicable alguna de ellas, en ningún caso pueden utilizarse las reglas subsidiarias recogidas en el apartado 4 del mismo artículo.

❖ Reglas subsidiarias:

Se regulan en el apartado 4 del artículo 13 del TRLITPAJD y solamente serán de aplicación en el caso de que no resulte aplicable ninguna de las reglas principales establecidas en el apartado 3 del mismo precepto.

A diferencia de las reglas principales, las subsidiarias no son compatibles entre sí, sino que se rigen por el sistema de prelación, de forma que, en primer lugar, deberá aplicarse la contenida en la letra a), en su defecto, la de la letra b) y, por último, si tampoco es posible, se aplicará la de la letra c).

En el supuesto objeto de consulta, se indica que la concesión administrativa en cuestión está sometida a un canon inicial, un canon anual y a la reversión del inmueble una vez que acabe el periodo de concesión.

La primera conclusión que cabe extraer es que no hará falta acudir a las reglas subsidiarias, sino que se aplicarán las reglas principales, esto es, las del artículo 13.3 del TRLITPAJD. La segunda conclusión es que, dado que no se ha acordado un canon único, sino varios, y la reversión del bien, la base imponible será el resultado de sumar las distintas bases imponibles correspondientes a los distintos cánones y al valor de la reversión.

Por lo tanto, de las tres reglas del artículo 13.3, sin duda resultarán aplicables las tres: La regla de la letra a), porque la Administración ha señalado una cantidad total en concepto de precio o canon que deberá satisfacer el concesionario. La regla de la letra b), porque la Administración ha señalado un canon que deba satisfacer el concesionario periódicamente. Aquí, entraría el canon anual.

A este respecto, dado que la concesión administrativa tiene una vigencia temporal de 50 años, para determinar esta parte de la base imponible, deberá procederse a la capitalización al 10 por 100 de la cantidad anual a satisfacer por el concesionario, teniendo en cuenta el referido plazo de la concesión.

La regla c) porque se ha establecido la reversión del inmueble una vez acabado el periodo de concesión.

DISOLUCIÓN DEL CONDOMINIO DE UNA FINCA CONSTITUIDA POR DOS MATRIMONIOS, CASADOS EN RÉGIMEN DE GANANCIALES, ADJUDICANDO LA FINCA A UNO DE LOS MATRIMONIOS, QUE COMPENSARÁ A LOS COMUNEROS SALIENTES POR MEDIO DE DACIÓN EN PAGO DE UNA DEUDA QUE TIENEN LOS COMUNEROS SALIENTES CON LOS QUE SE PRETENDE QUE OBTENGAN LA ADJUDICACIÓN. (CONSULTA N° V3299-14 DE 9 DE DICIEMBRE DE 2014)

La operación que van a realizar consiste en una transmisión de las participaciones de dos comuneros que antes ostentaban el 25 por 100 de la participación sobre el inmueble a los otros dos comuneros, que van a pasar a tener un 50 por 100 cada uno.

Aunque el matrimonio esté bajo el régimen de sociedad de gananciales, al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no se puede entender que existe una disolución de condominio y el inmueble queda en poder de la comunidad de gananciales, sino que queda en poder de las dos personas que componen el matrimonio.

Precisamente el hecho de que dos de los consultantes sigan participando en la propiedad del inmueble es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre los inmuebles.

Por tanto, la comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de cuatro a dos. En realidad nos encontramos ante una transmisión onerosa.

En consecuencia, la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la propiedad del inmueble que efectúan dos de los copropietarios (los componentes de un matrimonio) a favor de los componentes del otro matrimonio, que también son copropietarios, con los que tienen una deuda, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre los inmuebles por el concepto de transmisión onerosa de bienes.

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide la sujeción de la escritura pública en que se formalice la transmisión a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD, que es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

APORTACIÓN DE LA TOTALIDAD DE LAS PARTICIPACIONES, DE LAS QUE SON TITULARES UNA FAMILIA, A OTRA SOCIEDAD QUE SE CONVERTIRÍA EN LA SOCIEDAD HOLDING DEL GRUPO, YA QUE SERÍA PROPIETARIA DEL 100% DE LAS PARTICIPACIONES DE LAS SOCIEDADES FILIALES Y ADEMÁS TENDRÍA EL 100% DE LOS DERECHOS DE VOTO DE DICHAS ENTIDADES. (CONSULTA N° V2979-14 DE 4 DE NOVIEMBRE DE 2014)

Pueden darse dos posibilidades:

- ❖ Que la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, apartado 1, letra c) de su artículo 83, relativo a las definiciones de las operaciones del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores.

Dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

- ❖ Que la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso no será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 19.2, lo cual no implica la tributación por la modalidad de operaciones societarias, dado que de resultar sujeta la operación en virtud del apartado 1 del artículo 19 por el concepto de constitución de sociedad o ampliación de capital, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada 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, que declara exentas dichas operaciones.

Por otro lado, en el supuesto planteado, si bien podría resultar aplicable el hecho imponible regulado en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, dado que la sociedad holding obtendría el control de diversas entidades, se desconoce la composición del activo de las mismas y si, en caso de tratarse de sociedades mayoritariamente inmobiliarias, los inmuebles incluidos en sus respectivos activos están o no afectos a la actividad empresarial de la entidad.

ESCISIÓN PARCIAL, CON ADJUDICACIÓN DE PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA, A LOS SOCIOS DE LA ENTIDAD ESCINDIDA. (CONSULTA DGT V3122-14 DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2014)

❖ Régimen aplicable en el IS:

Sólo aquellas operaciones de escisión parcial en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente, manteniéndose asimismo bajo la titularidad de la entidad escindida elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad, podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad”, de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio transmitido determine la existencia de una explotación económica en sede de la sociedad transmitente, autónoma y diferenciada del resto de actividades desarrolladas por ésta, que se aporta a la entidad adquirente, de tal manera que ésta pueda seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, e igualmente en la entidad transmitente se mantenga otra explotación económica que le permita seguir realizando la misma actividad que ya venía desarrollando, determinante de una rama de actividad, la operación planteada en el escrito de consulta podría cumplir los requisitos formales del artículo 83.2.1º.b) del TRLIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del mismo texto legal.

De los hechos recogidos en el escrito de consulta parece desprenderse que en la entidad consultante tan solo existe una actividad, la de alquiler de locales.

Por lo tanto, lo que se pretende es aportar un conjunto de elementos aislados (un local y el 50% del resto de activos y pasivos), manteniendo en sede de la entidad consultante otros elementos aislados (el otro local y el resto de elementos del activo y del pasivo).

Consecuentemente, en la medida en que los elementos aislados que se pretenden aportar, así como los que se mantienen en sede de la entidad consultante, no constituyen ramas de actividad, la operación planteada de escisión parcial, no se podrá acoger al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Por otro lado, la operación de intercambio de participaciones que los socios de la entidad consultante pretenden realizar, no encaja en la definición de canje de valores del artículo 83.5 del TRLIS, por lo que esta operación tampoco se podrá acoger al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

En conclusión, ni la operación de escisión parcial, ni el posterior intercambio de participaciones de la entidad consultante y de la nueva sociedad por parte de los socios, se podrían amparar en el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

❖ Régimen aplicable en el IVA:

Se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos objeto de consulta sea suficiente para permitir desarrollar en la sociedad receptora una actividad económica autónoma.

De todo lo anterior, parece deducirse que la simple transmisión de los elementos reseñados en el escrito de consulta, un local comercial que se destinará al arrendamiento, no constituye por sí mismo elementos suficientes para considerar la existencia de una unidad económica que sea susceptible de desarrollar una actividad de forma autónoma.

En consecuencia y, a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta estarán sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar el local comercial según las normas que le sean aplicables.

Por otro lado, la operación de canje sobre las acciones realizada por la entidad consultante estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

❖ Régimen aplicable en el ITPAJD:

En el caso planteado, la entidad consultante pretende realizar una escisión parcial y un posterior canje de valores, sin embargo, tal y como se ha explicado con anterioridad, las operaciones que se pretenden realizar no se pueden considerar como operaciones de reestructuración empresarial.

En consecuencia, la constitución de la nueva sociedad estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedades, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre.

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Por otra parte, la adquisición de las acciones, que obtendría cada uno de los dos socios a cambio de la entrega de los valores que poseen deben calificarse como permuta, que estarían sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD si no fuera aplicable el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD, que establece la no sujeción de estas operaciones cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, circunstancia que dada la escueta información proporcionada no puede saberse si concurre en este supuesto.

De la permuta de acciones entre los socios es posible que sea de aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, al adquirir cada socio el control de una sociedad que, por la descripción de los hechos, parece que más del 50 por 100 del activo está compuesto por inmuebles. Concretamente, las transmisiones de valores, no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, están en general exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, y del IVA, en los términos expuestos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores; es decir, siempre que no resulte de aplicación el apartado 2.

En el supuesto objeto de consulta, dada la escueta información aportada, no puede saberse si concurren o no los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos -a), b) c)- de dicho apartado, para saber si sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta del impuesto al que estaría sujeta, que en este caso sería el Impuesto sobre el Valor Añadido, si los valores a transmitir forman parte del patrimonio empresarial de los socios permutantes o, si no es así, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

ADQUISICIÓN DEL 100 POR 100 DEL CAPITAL DE UNA SOCIEDAD QUE TIENE MÁS DEL 50% DEL VALOR DEL ACTIVO CONSTITUIDO POR BIENES INMUEBLES AFECTOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA.

(CONSULTA Nº V3191-14 DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2014)

Una vez adquirida la empresa el interesado tiene la intención de continuar con el objeto social, explotando los inmuebles en régimen de alquiler. Conforme al nuevo artículo 108 de la LMV, las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 108, LMV). Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del apartado 2 del artículo 108, LMV).

En el supuesto objeto de consulta no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos -a), b) c)- de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por la consultante y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al que esté sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los referidos impuestos que habría, gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión que, como se ha indicado anteriormente, constituye una cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, sino que, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes, podrá ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, para que resulte de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 1 del artículo 108.

BASE IMPONIBLE EN EL ITPAJD DE UNA ANOTACIÓN PREVENTIVA DE EMBARGO.

(CONSULTA Nº V3314-14 DE 11 DE DICIEMBRE DE 2014)

La base imponible estará constituida por el valor del derecho que se publica, es decir, de la sentencia cuya ejecución se pretende. La determinación del valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya está sujeta a una doble limitación:

El valor del bien sobre el que recaiga la anotación, pues difícilmente un bien puede asegurar un valor superior a su propio importe y el valor de la pretensión jurídica que se pretende asegurar con la anotación, ya que no debe confundirse el valor del objeto de la anotación, ya sea una demanda, un embargo, o una ejecución de sentencia, con el valor del bien sobre el que se practica la anotación, aun cuando a veces puedan coincidir ambos valores, por ejemplo cuando se solicita la anotación de la demanda de propiedad de un bien inmueble y se practica anotación exclusivamente sobre el mismo, no siempre tiene por qué ser así, como sucedería en el caso de anotación de embargo en el que la cuantía de la deuda que lo origina difiera, en mas o en menos, del valor del bien o bienes sobre los que se anote. Ambos límites, el valor del bien y el de la pretensión jurídica, actúan conjuntamente como barrera, evitando que cuando el valor del bien sobre el que recaiga la anotación supere el valor económico de la pretensión se origine una base desconectada del hecho imponible que es la propia anotación preventiva, como ocurriría si se determinase la base imponible por referencia exclusiva a uno solo de los citados criterios. En este sentido se manifiesta el artículo 85.1 del reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES, ADJUDICANDO A LOS COMUNEROS, EL ACTIVO EN FUNCIÓN DE SU PARTICIPACIÓN EN LA MISMA. (CONSULTA Nº V3326-14 DE 12 DE DICIEMBRE DE 2014)

La operación objeto de consulta, constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de disolución de sociedad.

Serán sujetos pasivos del impuesto los comuneros de la comunidad de bienes que se disuelve, es decir la consultante y sus hermanos, por los bienes y derechos que reciban, deberá tributar al tipo del 1 por 100 por el valor real de los bienes y derechos recibidos y sin que, a estos efectos, pueda deducirse de dicho valor real el importe de las deudas y gastos que asuma.

ESCRITURA QUE DOCUMENTA LA CONCESIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO. (CONSULTA Nº V2974-14 DE 4 DE NOVIEMBRE DE 2014)

La escritura que documente la concesión del préstamo hipotecario estará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados; al cumplir los cuatro requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD; ahora bien, el artículo 8 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las Explotaciones Agrarias establece que:

“Quedarán exentas del gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a los titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante las adquisiciones financiadas con el préstamo.”

Por lo tanto, si cumple con los requisitos que establece dicha Ley, podrán acogerse a la exención establecida en la misma y será la oficina gestora del impuesto la encargada de determinar si se verifican o no los requisitos correspondientes, ya que Las Comunidades Autónomas tienen cedidas la competencia en materia de gestión y liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ESCRITURA DE DECLARACIÓN DE OBRA DE UN EDIFICIO DONDE UNA COOPERATIVA FISCALMENTE PROTEGIDA, DESARROLLA LA ACTIVIDAD. (CONSULTA Nº V3119-14 DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2014)

Los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas se regulan en los artículos 33 y 34 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, aplicables, respectivamente, a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas.

❖ Artículo 33

“Las cooperativas protegidas disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales: En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido aprobado por Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes: Los actos de Constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.

La Constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones. Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción para el cumplimiento de sus fines”.

❖ Artículo 34

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

En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios”.

Conforme a este último precepto quedan exentas las adquisiciones de bienes y derechos referidas habiendo declarado el Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 28 de abril de 2011 dictada en recurso extraordinario para unificación de criterio, que “ninguna diferencia cabe apreciar entre la adquisición de un edificio construido u ordenar y pagar su construcción en un solar propio, pues son dos formas distintas de adquisición, pero de idéntica naturaleza jurídica en cuanto a la adquisición del derecho real de propiedad, de conformidad con la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1998 que establece que la declaración de obra nueva de un edificio construido es de similar naturaleza a la escritura de compraventa de un edificio adquirido a un tercero, constituyendo dicha escritura de declaración de obra nueva un requisito que completa el ciclo para que pueda estimarse adquirido, al menos en el aspecto documental y de titulación.

En consecuencia, esta Dirección General rectifica su criterio anterior y modifica la resolución V0360-14 de 12 de febrero de 2014, en el sentido de considerar que la escritura de declaración de obra nueva a que se refiere la consulta queda amparada por la exención establecida en el artículo 45.I.C.15 del Texto Refundido del ITP y AJD.

Por tanto, el otorgamiento de la escritura de declaración de obra nueva queda amparado por la exención establecida en el artículo 45.I.C.15 del Texto Refundido del ITP y AJD.

ESCRITURA DE SEGREGACIÓN DE FINCA, EXTINCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES Y DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA QUE NO SE ELEVARON A ESCRITURA PÚBLICA EN SU MOMENTO PERO QUE HACE AÑOS SE REALIZARON. (CONSULTA N° V3164-14 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2014)

Son tres las convenciones sujetas al impuesto separadamente, la segregación de la finca, la disolución de la comunidad de bienes mediante la adjudicación a cada comunero de las fincas que les correspondan en función de la cuota que poseen en la comunidad de bienes, partiendo de la base de que la comunidad de bienes no ha realizado actividades empresariales y la declaración de obra nueva.

Mediante la segregación de la finca se separa una parte de la finca, asignando a cada comunero un coeficiente de participación en las dos fincas. Pero lo que no modifica la segregación es la titularidad de las fincas, ya que las fincas surgidas de la segregación siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dicha segregación.

Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en las dos fincas, sino la propiedad exclusiva de cada una de las fincas, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores, la disolución del condominio existente, adjudicando a cada uno de los comuneros la propiedad de cada finca en proporción a su participación en la propiedad de la totalidad de la finca. Por lo tanto, la disolución de la comunidad constituirá un nuevo hecho imponible sujeto a tributación, y eso con independencia de que se realice o no en la misma escritura pública.

Respecto a la base imponible, los valores a tener en cuenta serán los del momento en que efectivamente se realizaron las distintas convenciones, aunque sea actualmente cuando se eleven a escritura pública.

En estos supuestos, y conforme al artículo 29 del TRLITPAJD, “será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.”.

ACEPTACIÓN Y ADJUDICACIÓN PARCIAL DE UNA HERENCIA EN LA QUE LOS TRES HERMANOS SE VAN A ADJUDICAR EL 50 POR 100 DE UNA FINCA, DIVISIÓN HORIZONTAL DE LA FINCA Y LA EXTINCIÓN DEL PROINDIVISO ENTRE LOS CONSULTANTES. (CONSULTA N° V3249-14 DE 3 DE DICIEMBRE DE 2014)

En la escritura que pretenden realizar se dan varias convenciones que tributarán cada una de manera independiente: la adjudicación parcial de la herencia por parte de los tres hermanos, una división horizontal, una separación de dos comuneros y una permuta de las cuotas de los otros tres comuneros:

- ❖ La adjudicación parcial de la herencia tributará por el concepto de actos jurídicos documentados dada la naturaleza de los bienes adjudicados, cuota del 50 por 100 de un bien inmueble, inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ La división horizontal tributará por actos jurídicos documentados
- ❖ La separación de dos comuneros adjudicándose inmuebles por la parte que les corresponde tributará por el concepto de actos jurídicos documentados por la parte que se separa.
- ❖ La permuta por parte de los hermanos copropietarios de sus respectivas cuotas de participación en la comunidad de bienes sobre unos inmuebles, constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sin que pueda entenderse que se extingue la comunidad de bienes al permanecer un inmueble en copropiedad por los tres hermanos

DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES MEDIANTE DOS LOTES DE IGUAL VALOR Y ADJUDICANDO UN LOTE A CADA CÓNYUGE. (CONSULTA N° V3390-14 DE 30 DE DICIEMBRE DE 2014)

En la disolución de la sociedad conyugal se pueden dar dos convenciones:

- ❖ Disolución de la sociedad conyugal.

La escritura pública donde se documente la disolución de la sociedad conyugal estará sujeta al concepto de actos jurídico documentados, la base imponible será el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del TRLITPAJD, pero resultará exenta del mismo en función del artículo 45.I. B) 3 del mismo texto legal.

- ❖ Excesos de adjudicación.

Debe examinarse si se producen excesos de adjudicación en el reparto de los bienes, en cuyo caso se produciría también la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en los términos previstos en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, si este es oneroso, y en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones como donación si es lucrativo.

A este respecto, para que no haya exceso de adjudicación a favor de uno de los cónyuges, deberá adjudicarse a cada uno los bienes correspondientes de manera que se hagan dos lotes lo más equivalente que sea posible, y compensarse las diferencias que resultasen a favor de uno u otro en metálico, tal y como establece el artículo 1.062, párrafo primero, del Código Civil.

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

Por la descripción de los hechos en el escrito de la consulta, parece que en dicha disolución no se van a dar excesos de adjudicación.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

REQUISITO DE PERMANENCIA PARA LA APLICACIÓN DE REDUCCIONES. ESTABLECIMIENTO DE UNA OPCIÓN DE COMPRA EN CUYA VIRTUD PODRÍA FORMALIZARSE LA VENTA DE LA EMPRESA CON POSTERIORIDAD A LA FINALIZACIÓN DEL PLAZO DE PERMANENCIA. (CONSULTAS Nº V2988-14 DE 4 DE NOVIEMBRE DE 2014)

En el caso planteado en el escrito de consulta, la existencia de un contrato de opción de compra con precio vincula al concedente durante el plazo que se fije y deja a la voluntad del optante que el contrato de compraventa quede firme y perfecto.

Ahora bien, en la hipótesis de precio de compraventa inferior al valor por el que se practicó en su día la reducción sucesoria –supuesto al que, lógicamente, se refiere de forma implícita el escrito de consulta- carecería de trascendencia esa circunstancia, siempre que esa compraventa se perfeccione, transmitiéndose la empresa por el precio final convenido, con posterioridad a la fecha de terminación del plazo de diez años exigido por la Ley 29/1987.

REDUCCIONES. GRUPO FAMILIAR TITULAR DEL CAPITAL DE UNA ENTIDAD MERCANTIL. SE PRETENDE QUE UNO DE LOS SOCIOS SEA CONTRATADO CON CONTRATO LABORAL Y A JORNADA COMPLETA CON DESEMPEÑO DE FUNCIONES DIRECTIVAS. (CONSULTAS Nº V3085-14 DE 13 DE NOVIEMBRE DE 2014)

El escrito de consulta plantea que esa persona contratada para la ordenación de la actividad lo sea uno de los socios de la entidad.

Sin entrar en consideraciones sobre la compatibilidad, desde una perspectiva estrictamente laboral, entre la condición de directivo de una entidad y, en su caso, con la de miembro de su Consejo de Administración de la entidad, cuestión que de forma explícita tampoco se desprende del escrito de consulta, la normativa fiscal no establece obstáculo alguno a que el ejercicio de funciones directivas puede desempeñarse tanto por miembros del Consejo de la entidad como por personal directivo de alta dirección.

En ese sentido, el artículo 5.1.d) del R.D. 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, toma en cuenta la circunstancia objetiva de que las funciones directivas –que deberán acreditarse fehacientemente mediante contrato o nombramiento- “impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la empresa”, ya sea en la condición de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Director de Departamento, Consejero o miembro del Consejo de Administración “o del órgano de administración equivalente”. De acuerdo con lo anterior, la existencia del local dedicado a la gestión de la actividad, junto con el contrato laboral y a jornada completa de uno de los socios permitirá la calificación como económica de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Si dicha persona desempeña funciones directivas y percibe el nivel de remuneraciones exigido por la letra c) del artículo 4.0cho. Dos de la Ley 19/1991, los consultantes, en cuanto integrantes del grupo familiar, tendrán derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio por sus participaciones en el capital de la Sociedad Limitada.

En tales circunstancias, procedería también la aplicación de la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 siempre que, como es obvio, se cumplieran, en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los restantes requisitos que especifica dicho artículo, apartado y letra.

REVOCACIÓN O RESOLUCIÓN DE LA DONACIÓN. (CONSULTAS Nº V2946-14 DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2014)

La revocación y la reducción (que no es sino una revocación parcial) de una donación no constituye un nuevo negocio jurídico, sino la anulación de un negocio jurídico ya realizado y que se deshace, en estos casos, conforme a la Ley.

Esta afirmación se desprende, simplemente, del significado del verbo revocar para definir o describir lo que el donante puede hacer en los supuestos regulados en ellos.

Así el diccionario de la Real Academia Española define el verbo revocar como “dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución”, se trata de un supuesto de cesación de los efectos, de la eficacia de un negocio jurídico, en este caso de una donación.

De lo anterior, se deduce que la respuesta a la pregunta ha de ser negativa. Es decir, la revocación de una donación no puede tener la consideración de un nuevo acto sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Y ello, precisamente porque no es un acto nuevo, sino la revocación de un negocio jurídico ya realizado, cuya eficacia cesa por la revocación.

Ahora bien, si, con independencia de la calificación que determinen las partes, no es posible realizar una revocación en los términos que establece la Ley, circunstancia que este Centro Directivo no puede determinar, nos encontraríamos ante una resolución de la donación de mutuo acuerdo entre las partes, y, por tanto, ante una nueva transmisión, en este caso del usufructo de los inmuebles, sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donaciones, siendo sujeto pasivo la consultante.

DONACIÓN POR RESIDENTE EN ESPAÑA A SUS CUATRO HIJOS, TAMBIÉN RESIDENTE EN NUESTRO PAÍS, DE UN "LEASEHOLD" SOBRE PISOS DE PROPIEDAD DE LA DONANTE SITOS EN LONDRES.

(CONSULTA Nº V3041-14 DE 5 DE NOVIEMBRE DE 2014)

No existe punto de conexión al territorio de una determinada Comunidad Autónoma, por estar situados los inmuebles en Londres y, consecuentemente, los donatarios, en cuanto residentes en España y sujetos por obligación personal al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo 6.1 de la Ley 29/1987) habrán de presentar la autoliquidación ante las Dependencias de la Agencia Tributaria en Madrid, tal y como resulta del artículo 70.1.b) del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

DONACIÓN DE UN INMUEBLE CON RESERVA DE USUFRUCTO Y FACULTAD DE DISPOSICIÓN.

(CONSULTAS Nº V3172-14 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2014)

En relación con el caso planteado la base imponible de los nudo propietarios, cuando realizó la donación la madre, fue igual a cero dado que se computa por diferencia entre el valor total de los bienes y el del usufructo, y en este caso el valor del usufructo fue el valor total del inmueble, al reservarse la donante el usufructo y el poder de disposición.

Como se desprende del apartado 1 del artículo 513 del Código civil, el usufructo- en este caso vitalicio- se extingue por la muerte del usufructuario. Por lo tanto, cuando fallece el usufructuario lo que realmente se produce es la consolidación del dominio, desmembrado por la anterior donación, por extinción del usufructo vitalicio.

En cuanto al régimen aplicable a la extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que:

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

En el caso planteado, el consultante y sus hermanos han recibido por donación de la madre la nuda propiedad sin facultad de disposición, por lo tanto al consolidarse el dominio cuando fallezca la usufruitaria, los nudo propietarios deberán tributar por el mismo concepto, donación.

En cuanto a la base imponible, constituida por el valor real, el valor a tener en cuenta es el que tuviera el inmueble en el momento de la desmembración del dominio, es decir, el de la fecha de la donación.

Se aplicará sobre el tanto por cien que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, en este caso será el 100 por 100, ya que en el momento de su adquisición la base de la liquidación fue cero.

APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 20.6 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. (CONSULTA Nº V3388-14 DE 29 DE DICIEMBRE DE 2014)

En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco.

Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento.

Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “inter vivos” en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. del 10 de abril), dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

VALORACIÓN DE PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD LIMITADA.

(CONSULTA N° V3304-14 DE 10 DE DICIEMBRE DE 2014)

El artículo 9 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que la base imponible del impuesto en las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, estará constituida por “el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

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

En cualquier caso, dicho valor real, que habrá de calcularse en el momento del devengo del impuesto, es decir cuando se cause el acto o contrato, deberá determinarse en tal momento de acuerdo con los principios contables y normas de valoración aplicables a la contabilidad empresarial conforme al Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20 de noviembre) o, en su caso, en el aplicable a pequeñas y medianas empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Tributos Municipales

- **TEMAS FISCALES**

- A VUELTAS CON EL RECARGO EN EL IBI SOBRE LOS INMUEBLES DESOCUPADOS

- » Alberto San Martín Rodríguez. *Inspector de Hacienda. Licenciado en Economía (UCM) y en Derecho (UNED)* ... 39

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

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

- » Régimen fiscal especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores 43

A VUELTAS CON EL RECARGO EN EL IBI SOBRE LOS INMUEBLES DESOCUPADOS

Alberto San Martín Rodríguez. *Inspector de Hacienda. Licenciado en Economía (UCM) y en Derecho (UNED).*

El Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña publicaba el 23 de julio de 2015, la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012.

Así, el artículo 1 define la naturaleza y objeto del impuesto señalando que “es un tributo propio de la Generalidad de Cataluña, de naturaleza directa, que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente.”

Por su parte, el artículo 4 regula el hecho imponible del impuesto en los siguientes términos:

“Constituye el hecho imponible del impuesto sobre las viviendas vacías la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, puesto que dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda.”

Mientras que el apartado 1 del artículo 9 de la Ley 14/2015, de 21 de julio, establece que:

“Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas jurídicas propietarias de viviendas vacías sin causa justificada durante más de dos años. También son sujetos pasivos las personas jurídicas titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de la vivienda.”

Por último, el artículo 11 regula la base imponible del impuesto en base a la magnitud: metros cuadrados, estableciendo el artículo 12 los tipos de gravamen aplicables a aquella al objeto de obtener la cuota íntegra del impuesto.

No es la primera norma autonómica que incide en la tributación de las viviendas desocupadas, en este sentido y antes de continuar, es preciso señalar la regulación que a este respecto establece el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el cual regula en los artículos 60 a 77 el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

El hecho imponible del IBI se encuentra regulado en el artículo 61 del TRLRHL, el cual en el apartado 1 dispone que:

“Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) De un derecho real de superficie.
- c) De un derecho real de usufructo.
- d) Del derecho de propiedad.”

Siendo los sujetos pasivos del impuesto a título de contribuyentes, tal y como establece el artículo 63 del TRLRHL, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.

Por último, el apartado 4 del artículo 72 establece en sus dos últimos párrafos la regulación del recargo a aplicar sobre los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente:

“Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto.

Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare.”

Por lo tanto, el establecimiento y aplicación de este recargo precisa de una regulación reglamentaria estatal que aún no se ha producido. En este sentido es necesario destacar la dificultad que entraña la fijación de aquellas condiciones cuyo cumplimiento determine que un inmueble de uso residencial se encuentra desocupado con carácter permanente a los efectos de establecer, mediante la ordenanza fiscal correspondiente, el recargo sobre la cuota líquida del impuesto previsto en el apartado 4 del citado artículo 72 del TRLRHL.

Hay que señalar, que el citado recargo fue introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, entrando en vigor el 1 de enero de 2003.

Tal y como indicaba anteriormente, la norma catalana no es la única que ha incidido en el ámbito de tributación de esta materia, así, el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, Reguladora del Derecho a la Vivienda en Andalucía, añadido por el apartado cinco del artículo 1 de la Ley 4/2013, de 1 octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda, por el que se añaden dos nuevos Títulos VI y VII a la citada Ley 1/2010, establecía lo siguiente:

“De la resolución declarativa se dará traslado al Registro de Viviendas Deshabitadas al objeto de proceder a su inscripción. Asimismo, habrá de ser notificada al Ayuntamiento en cuyo término se ubique la vivienda a fin de que por el mismo se proceda, en su caso, a la aplicación del recargo del Impuesto de Bienes Inmuebles conforme establece la ley reguladora de este tributo.”.

Esta norma obvia por tanto, que el desarrollo reglamentario al que alude el artículo 72.4 del TRLRHL es competencia estatal, habilitando a los Ayuntamientos que así lo deseen, a poder aplicar el recargo del IBI, a través del establecimiento del mismo en la correspondiente ordenanza fiscal.

Hay que señalar que la modificación legislativa efectuada por parte de la Comunidad Autónoma de Andalucía fue objeto de recurso de inconstitucionalidad núm. 4286-2013 interpuesto por el Presidente del Gobierno contra el art. 1, por el que se da nueva redacción a los arts. 1.3, 25 y 53.1.a) de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, reguladora del derecho a la vivienda en Andalucía, y la disposición adicional segunda del Decreto-ley 6/2013, de 9 de abril, de medidas para asegurar el cumplimiento de la Función Social de la Vivienda.

Recientemente se ha publicado la sentencia del Tribunal Constitucional 93/2015, de 14 de mayo (BOE de 19 de junio), en relación al mencionado recurso decidiendo:

“1º Estimar parcialmente el recurso de inconstitucionalidad núm. 4286-2013 y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad y nulidad del primer inciso del art. 1.3 “forma parte del contenido esencial del derecho de propiedad de la vivienda el deber de destinar de forma efectiva el bien al uso habitacional previsto por el ordenamiento jurídico”, de los apartados 5 y 6 del art. 25 y del art. 53.1 a) de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, reguladora del derecho a la vivienda en Andalucía, en la redacción aprobada por el art. 1 del Decreto-ley 6/2013, de 9 de abril, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda; así como la inconstitucionalidad y nulidad de la disposición adicional segunda de dicho Decreto-ley 6/2013.

2º Declarar que el resto del art. 25 de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, reguladora del derecho a la vivienda en Andalucía, en la redacción dada por el art. 1 del Decreto-ley 6/2013, de 9 de abril, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda, es conforme con la Constitución, siempre que se interprete como instrumento de la política autonómica de fomento de la vivienda en alquiler en los términos establecidos en los fundamentos jurídicos 13, 14 y 15 de esta resolución.

3º Desestimar el recurso en todo lo demás.”

A juicio del que escribe, no se entiende que el propio artículo 39 de la Ley 1/2010 no haya sido objeto de recurso de inconstitucionalidad en base a lo ya afirmado en este estudio.

Asimismo también se ha de citar, el artículo 1 de Ley 2/2014, 20 junio, de modificación de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda de Canarias y de medidas para garantizar el derecho a la vivienda, el cual añade un nuevo artículo 95 a esta última Ley, estableciendo en el apartado 2 la misma previsión contenida en el artículo 39.2 de la Ley 1/2010 anteriormente transcrita.

La norma canaria también ha sido objeto de Recurso de inconstitucionalidad n.º 1824-2015, contra diversos apartados del artículo 1 (entre los que se encuentra el veintiséis que establece, entre otra regulación, la del citado artículo 95) y disposiciones adicionales segunda y cuarta de la Ley 2/2014, de 20 de junio, de modificación de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda de Canarias y de medidas para garantizar el derecho a la vivienda. En este caso, tal y como se ha constatado, el precepto controvertido sí que ha sido incluido en el recurso de inconstitucionalidad.

Parece muy esclarecedora en relación a esta cuestión, que se haya publicado en el Boletín Oficial del Estado de 27 de abril de 2015 una resolución de 15 de abril de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Bilateral de Cooperación Administración General del Estado-Comunidad Autónoma de Canarias en relación con la Ley 2/2014, de 20 de junio, de modificación de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de vivienda de Canarias y de medidas para garantizar el derecho a la vivienda, en el cual se dispone lo siguiente:

“La previsión contemplada en el artículo 95.2 de la Ley 2/2003, de 30 de enero, en la redacción dada por el apartado veintiséis del artículo 1 de la Ley 2/2014, de 20 de junio, se entiende que produce efectos en los términos fijados en el apartado 4 del artículo 72 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL). De este modo, el establecimiento y aplicación del recargo aludido en el citado artículo 72.4 TRLHL precisa de una previa regulación reglamentaria estatal que señale las condiciones cuyo cumplimiento determine que un inmueble de uso residencial se encuentra desocupado con carácter permanente a los efectos de establecer, mediante la ordenanza fiscal correspondiente, el recargo sobre la cuota líquida del impuesto de bienes inmuebles.”

Por último y en relación a este mismo aspecto, cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 28 de noviembre de 2014, la cual en relación a un recurso planteado por la posible ilegalidad del recargo exigido, que se apoyaba en la disposición final cuarta de Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para

2013, que definía el concepto de vivienda desocupada, concluía en el fundamento de derecho tercero estableciendo lo siguiente:

“(…) se aceptan los razonamientos de la parte recurrente sobre la ilegalidad de la exigencia del recargo en tanto no se desarrollen las condiciones para aplicarlo por el Ayuntamiento. Y ello es así por la remisión específica de la Ley que lo crea a una norma reglamentaria para establecer las condiciones y que debe entenderse atribuida lógicamente al Gobierno en cuanto disposición necesaria para el desarrollo y ejecución de la Ley que lo establece, fijando el límite máximo, el sujeto pasivo, el devengo y la periodicidad anual del recargo, además de la aplicación supletoria de la regulación del tributo sobre el que recae, en lo que no esté específicamente previsto. Reservando a la colaboración del reglamento la concreción del presupuesto objetivo ante las dificultades que encierra la concreción reglamentaria del concepto de inmueble residencial desocupado permanentemente. La remisión señalada excluye a cualquier otra norma ajena al ámbito tributario por más que se refiera a la vivienda definiendo cuando se entienda desocupada dentro de las políticas generales que legalmente corresponden a la Administración que la dicta en la materia, lo que legitima la validez de la ley autonómica sin que pueda cuestionarse en el presente procedimiento su contenido sobre el concepto cuestionado, amén de su utilidad interpretativa pero no como complemento a uno de los elementos del impuesto, y ello sin perjuicio que el principio de reserva legal sobre la cuota tributaria es de menor intensidad que respecto al hecho imponible y al sujeto pasivo. En segundo lugar no puede desconocerse efectivamente la magnitud económica y jurídica de la medida que se introduce en el artículo 72.4 del Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, y los posibles efectos contrarios a los principios de seguridad e igualdad apuntados por la parte recurrente, en particular, la posible discriminación directa o indirecta en la aplicación del recargo según ubicación física de los inmuebles dependiendo de las distintas nociones que pudieran establecerse en las distintas regulaciones de lo que deba entenderse por inmueble residencial desocupado, es decir, en definir las condiciones por las que se entiende que un inmueble está desocupado a efectos de aplicar el recargo del 50 por ciento de la cuota líquida del IBI. Contando con los posibles efectos perjudiciales y de aquellos otros que no coincidan con la finalidad extrafiscal perseguida con la creación del recargo se ha pospuesto en el tiempo el desarrollo reglamentario de las condiciones para su aplicación por la Administración del Estado.

En el mismo sentido se han pronunciado las STSJ de Cataluña, Galicia y Madrid del 22 de julio y 07 de noviembre de 2011, y 14 de enero de 2010. En la primera resolución se dice que «El único objeto de debate, por tanto, se reduce a decidir si la expresión «por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente» remite a un reglamento estatal o a una ordenanza municipal. En esta cuestión, debemos partir de que la Ley aplicada regula precisamente los tributos municipales, por lo que cuando quiere dejar margen a los Ayuntamientos para regular ciertos aspectos de tales tributos lo dice expresamente. Por eso, cuando el TRLHL no alude expresamente a los Ayuntamientos o a las ordenanzas municipales para regular ciertas cuestiones de los tributos locales, sino que deja su desarrollo a un «reglamento», como hace en el art. 72.4.3º (o en el art. 95.3, por poner otro ejemplo), debe entenderse que con ello se está remitiendo con precisión a las normas que aprueba el Gobierno central, pues sólo éstas reciben el nombre técnico de «reglamentos» (aparte de las que aprueban los gobiernos autonómicos, por supuesto). El art. 77.5 TRLHL recoge la competencia de los Ayuntamientos en materia de «gestión tributaria del impuesto», por lo que la mención a la «calificación de inmuebles de uso residencial desocupados» debe ponerse en relación con el art. 72.4.4º (antes transcrito) que prevé que la exacción y liquidación del recargo exige una previa «declaración» de la desocupación del inmueble. Es decir, que este artículo atribuye a los Ayuntamientos, y no a la Administración del Estado, la competencia para aplicar al caso concreto los conceptos fijados por el Reglamento estatal, pero no para desarrollar el concepto legal, que debe hacerse por «reglamento» del Estado». Y en la segunda que se remite a la sentencia dictada por el Sala del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía al interpretar el texto legal de las condiciones que se determinen reglamentariamente.

En definitiva, no se cuestiona la competencia municipal para aplicar el recargo, ni la definición legal de vivienda desocupada de la Administración Autonómica en el ámbito de su competencia específica respecto de la vivienda, sino la competencia para regular reglamentariamente las condiciones por las que un inmueble de uso residencial se considera desocupado con carácter permanente, y sí hasta que no se desarrolle puede ser exigido el recargo como establece la Ordenanza impugnada con efectos inmediatos pendientes de la confección del padrón correspondiente con las viviendas desocupadas en los términos definidos por la norma autonómica, lo que excluye que estemos ante una declaración hipotética o futurible como sostiene la defensa de la Administración demandada y por tanto no susceptible de recurso contencioso-administrativo. Y ante los interrogantes expuestos la respuesta no puede ser otra que la que defiende la Asociación recurrente con razonamientos que ponen de manifiesto la nulidad del recargo.”

La sentencia transcrita determina, como no podía ser de otra forma, la competencia estatal para establecer a través de reglamento, las condiciones necesarias para exigir el recargo sobre aquellos bienes inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente.

Habiendo analizado con profundidad el recargo regulado en el artículo 72.4 del TRLRHL, ya se puede afirmar que tenemos los elementos necesarios para pronunciarnos sobre la ilegalidad o no de la norma catalana. Tal y como ha quedado expuesto a lo largo del presente trabajo, el TRLRHL establece en el ámbito del IBI un recargo a exigir sobre aquellos bienes inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, remitiéndose a un reglamento estatal (que aún no se ha promulga-

do) el establecimiento de los requisitos que determinen que se entienda por bien inmueble desocupado con carácter permanente.

Por tanto, las Comunidades Autónomas no tienen competencias para establecer la definición a la que se refiere el párrafo anterior a efectos de poder aplicar el recargo señalado, ya que dicha competencia, tal y como ha quedado expuesto, recae en el Estado, pero es que tampoco pueden dictar una norma que establezca el citado recargo, ya que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no pueden recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales, tal y como dispone la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y más concretamente, el apartado tres del artículo sexto de la LOFCA, en redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de tal forma que, el Impuesto sobre viviendas vacías establecido por la Generalidad de Cataluña, es contrario al orden constitucional de distribución de competencias establecido en el citado artículo sexto. Tres de la LOFCA, por su colisión con el IBI, al regular un mismo hecho imponible que ya se encuentra gravado por el citado impuesto.

Sin perjuicio de todo lo anterior, y ante la demanda cada vez mayor que realizan las distintas Entidades Locales de tener entre sus competencias la posibilidad de exigir el citado recargo como instrumento de política social en materia de vivienda, es necesario un trabajo legislativo por parte de los órganos estatales (demorado por un periodo muy largo de tiempo, recordemos que la entrada en vigor del presente recargo se produjo el 1 de enero de 2003) al objeto de desarrollar el controvertido precepto del TRLRHL, que permita a las Entidades Locales que así lo deseen, establecer el recargo sobre los bienes inmuebles desocupados, e impida el surgimiento de nuevas normas autonómicas que invaden un espacio competencial impropio, provocando como consecuencia de ello, un fuerte aumento de la litigiosidad.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS OPERACIONES DE FUSIÓN, ESCISIÓN, APORTACIÓN DE ACTIVOS, CANJE DE VALORES. (CONSULTA N° V3278-14 DE 5 DE DICIEMBRE DE 2014)

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establecen que:

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

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél.

A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por su parte, el apartado 3 de la disposición adicional segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), establece que:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad. En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII. No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).”

En consecuencia, el no devengo del IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión concurren las circunstancias descritas en el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS. En caso de que no concurren las circunstancias descritas en el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión, en su caso, de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad absorbida.

