

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

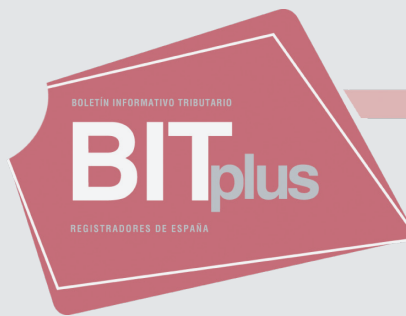
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



LA RIOJA

- Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos3

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- El papel de las deudas, cargas y gastos deducibles en la determinación de la base imponible del ISD
Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.....7

TEMAS FISCALES

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados20
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones29

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados40
- IIVTNU: Acreditación del cumplimiento de los requisitos fiscales.....42

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS: LA RIOJA4

Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos 4

NOVEDADES AUTONÓMICAS: LA RIOJA

Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Las normas legales que actualmente regulan los tributos propios y cedidos en la Comunidad Autónoma de La Rioja son, fundamentalmente, las que contienen las distintas leyes de medidas fiscales y administrativas que regulan anualmente los beneficios fiscales en materia de impuestos cedidos y que introducen algunas modificaciones en los tributos propios.

No obstante, estas leyes también han creado en algunas ocasiones impuestos propios y obligaciones formales comunes a los tributos cedidos, que no se han derogado, que tampoco se han vuelto a reproducir en leyes posteriores y que, pese a ello, mantienen su vigencia desde el año de su aprobación, como sucede con los impuestos sobre eliminación de residuos en vertederos y sobre impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas, creados por la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2013.

Esta situación, que se ha venido reproduciendo en el tiempo, ha dado lugar a algunas dudas razonables en relación con la aplicación de algunos preceptos, lo que recomienda la aprobación en un solo texto regulador de todas las normas vigentes con rango de ley en materia de impuestos en la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Esta forma de proceder resulta acorde con los principios de buena regulación y de transparencia en relación con la actividad normativa, que pretenden 'generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y las empresas'.

Adicionalmente, la elaboración de textos refundidos como medida tendente a reducir el número y dispersión de las disposiciones normativas es un mandato introducido en nuestro ordenamiento por la Ley 5/2014, de 20 de octubre, de administración electrónica y simplificación administrativa.

Así, se facilitará el conocimiento de las normas fiscales por los ciudadanos, al tenerlas recogidas en una sola ley que abordará la regulación sujeta a reserva de ley de los tributos en La Rioja en un único texto normativo. En lo sucesivo, cualquier modificación que se efectúe en su régimen no se tratará ya como una reforma autónoma, sino como una reforma de esta ley, que siempre contará con una versión consolidada a disposición de los ciudadanos en el Portal del Gobierno de La Rioja, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 9.i) de nuestra Ley 3/2014, de 11 de septiembre, de Transparencia y Buen Gobierno de La Rioja. La finalidad de esta norma es terminar con la dispersión normativa en materia fiscal y avanzar en el compromiso de simplificación y racionalización normativa con el que comenzó la presente legislatura.

La racionalización debe comenzar por la adecuada caracterización conceptual del contenido de las normas. El artículo 2.2 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, clasifica todos los tributos, cualquiera que sea su denominación, en tres grandes categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Los impuestos son 'los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente'. Todos los tributos que se regulan en la presente ley, sin excepción, son impuestos.

Es necesario mencionar que quedarán fuera de esta ley dos clases de tributos que se han creado en dos leyes especiales, y que por sus particularidades conviene no retirar de las normas que los regulan. El primero de ellos es el canon de saneamiento, un impuesto creado mediante la Ley 5/2000, de 25 de octubre, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de La Rioja. El canon se mantiene en vigor, pero resulta más fácilmente comprensible dentro del contexto que aporta el resto de la norma, ya que esta regula conceptos medioambientales, que funcionan como definiciones legales necesarias para la correcta aplicación del impuesto. No hay que olvidar que el canon es solo uno de los instrumentos

reguladores en materia de depuración y saneamiento de aguas, y que la desvinculación del resto de medidas no solo no aportaría claridad, sino que obstaculizaría la aplicación del impuesto. En segundo lugar, nos encontramos con las diversas tasas de la Comunidad Autónoma, que por las especiales características de este tipo de tributos en comparación con las que distinguen a los impuestos, se regularon en la Ley 6/2002, de 18 de octubre, de Tasas y Precios Públicos de La Rioja, y que encuentran mejor acomodo en dicha ley. Esta solución ha sido adoptada también en todas las demás administraciones públicas, que regulan separadamente las tasas y los impuestos en leyes diferentes.

El texto se estructura en cuatro títulos: el título Preliminar, el título I dedicado a los impuestos propios; el título II, a los tributos cedidos; y el título III, a disposiciones comunes a los tributos precedentes.

El título Preliminar incluye disposiciones generales comunes a todo el articulado.

El título I se divide en dos capítulos, destinados a los impuestos propios que se recogen en esta ley. El capítulo I recoge la normativa del impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos y el capítulo II hace lo propio con el impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas.

El título II está dividido en seis capítulos dedicados a cada uno de los cinco tributos cedidos sobre los que la Comunidad ha ejercido sus competencias normativas en aplicación 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. Esta ley fue particularizada mediante la Ley 21/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, que confería capacidad normativa sobre los tributos incorporados en este título: impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y tributos sobre el juego 'que incluyen la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar, y la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, que pese a su denominación tienen naturaleza de impuestos según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional'. No obstante, por cuestiones estrictamente formales y competenciales, se ha mantenido la denominación de tributos sobre el juego que se utiliza en las últimas leyes de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas. También se ha dedicado uno de los seis capítulos a algunas disposiciones comunes a los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

El título III contiene los requisitos de presentación y pago

comunes a todos ellos, así como las habilitaciones normativas dispersas hasta ahora en varias leyes.

TÍTULO PRELIMINAR

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1 Objeto de la ley

1. La presente ley tiene por objeto refundir las disposiciones legales vigentes tanto en materia de impuestos propios como en materia de impuestos cedidos en ejercicio de las competencias normativas que atribuye a la Comunidad Autónoma de La Rioja la Ley 21/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de La Rioja y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, en los casos y condiciones previstos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

2. El canon de saneamiento creado y regulado en la Ley 5/2000, de 25 de octubre, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de La Rioja, y las tasas, objeto de regulación en la Ley 6/2002, de 18 de octubre, de Tasas y Precios Públicos de La Rioja, quedan fuera del ámbito de esta ley y continúan rigiéndose por tales disposiciones.

Artículo 2 Ámbito de aplicación

La presente norma será de aplicación en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Para consultar el texto íntegro:

http://ias1.larioja.org/boletin/Bor_Boletin_visor_Servlet?referencia=6098072-1-PDF-512545



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 7

El papel de las deudas, cargas y gastos deducibles en la determinación de la base imponible del ISD. 7

TEMAS FISCALES

El papel de las deudas, cargas y gastos deducibles en la determinación de la base imponible del ISD

JUAN CALVO VÉRGEZ. Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

- 1.- Consideraciones generales
- 2.- Determinación de las cargas deducibles
- 3.- Análisis específico de los principales supuestos y cuestiones conflictivas que suscita la determinación de las deudas deducibles
 - 3.1. Introducción. Requisitos generales exigibles para la deducibilidad de las deudas
 - 2.2. Deudas reconocidas en sentencia a favor de un heredero
 - 2.3. Deudas tributarias
 - 2.4. Donación de un inmueble hipotecado asumido el donatario el pago de la hipoteca
 - 2.5. Análisis específico de diversos supuestos de deudas no deducibles y deducibles
- 4.- Gastos deducibles

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Con carácter general la determinación de la base imponible en las adquisiciones *mortis causa* dentro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) responde al siguiente esquema. En primer lugar, se atiende al valor real de los bienes y derechos transmitidos. En relación con la determinación de este valor real en las adquisiciones *mortis causa* señaló en su día el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León (Burgos) en su Sentencia de 23 de octubre de 2006 que, tratándose de unos inmuebles arrendados en régimen de prórroga forzosa, no se origina una disminución del valor real de los bienes adquiridos, al existir un negocio de naturaleza obligacional.

Por su parte en la STSJ. de Madrid de 6 de marzo de 2007, relativa igualmente a la determinación del valor real del caudal hereditario en las adquisiciones *mortis causa*, se afirmó que no procede la inclusión dentro de los bienes del haber hereditario de una vivienda construida por los hijos del causante sobre un solar que pertenecía a aquél, al faltar la acreditación de que la construcción se hubiera llevado a cabo

de mala fe¹. Asimismo la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 9 de diciembre de 2011, refiriéndose a esta fijación del valor real del caudal hereditario señaló que, produciéndose la adición a la masa hereditaria de participaciones en una sociedad habiéndose producido su transmisión por el causante con anterioridad a su defunción, existía una falta de acreditación suficiente, siendo por ello procedente su inclusión dentro de la masa hereditaria.

En segundo término, han de tenerse presentes el valor real de los bienes y derechos adicionados así como el ajuar doméstico para, a continuación, proceder a restar

¹ Acerca de esta determinación del valor real de los bienes y derechos transmitidos puede consultarse igualmente la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) de 13 de febrero de 2004 en la que, en relación con unos derechos y obligaciones derivados de un contrato de agencia y de una cartera de seguros adjudicados al caudal relicto en la liquidación de una sociedad de gananciales, se afirmó que su valoración debía tener lugar conforme al valor neto, careciendo de toda relevancia la posterior extinción del contrato. Ya con anterioridad precisó el citado Centro Directivo en su Resolución de 5 de febrero de ese mismo año, refiriéndose a unas acciones percibidas como consecuencia de la formalización de un contrato financiero atípico consistente en un depósito de dinero a plazo, que el valor real de dichos bienes ha de quedar integrado por el importe del depósito inicial, debiendo tomarse como fecha de adquisición la vigente en el momento de suscripción de las acciones.

las cargas, deudas y gastos que resulten deducibles. En relación con esta cuestión declaró el Tribunal Supremo (TS) mediante Sentencia de 26 de octubre de 2012 que dicho ajuar doméstico, como un activo más que se comprende en la masa hereditaria, constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La citada Sentencia fue dictada a resultas de un recurso de casación interpuesto contra la Sentencia que acogió en parte la impugnación por los actores de una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que desestimó a su vez el recurso de alzada deducido frente a una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid por la que se declaró haber lugar en parte a las reclamaciones económico-administrativas deducidas frente a las liquidaciones derivadas de los expedientes de comprobación de valores, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, anulando los actos de valoración que afectaban a las acciones de una sociedad y a los inmuebles incluidos en la herencia, así como los actos liquidatorios realizados por la Administración, reconociéndoles el derecho a que se tuviera en cuenta a todos los efectos de la liquidación del Impuesto la cuantía fijada por la valoración del ajuar en el inventario.

En el concreto supuesto de autos analizado, para los interesados el ajuar doméstico fue atribuido, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 1.321 del Código Civil (CC), por el albacea contador-partidor al cónyuge del causante, por lo que resultaba imposible que los herederos adquiriesen el mismo mortis causa. Pues bien, tal y como se encargó de precisar el Tribunal a efectos fiscales la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) considera el ajuar doméstico como un activo más que se comprende en la masa hereditaria. Por su parte el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), establece en su art. 23 que *“a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes: a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción de aquellos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge superviviente”*.

Añade además el art. 34.3 del referido Reglamento en su apartado dos que el valor del ajuar doméstico no minorará en el de los bienes que, por disposición del art. 1321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho Civil foral o especial, deban entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio. Por tanto, estando regulado con suficiencia el concepto ajuar doméstico y su valoración por la normativa del Impuesto, entendió el TS que no cabe acudir al Código Civil, para extraer del mismo, además, conclusiones que contradicen lo establecido en el ámbito tributario, ya que el Dere-

cho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio.

Estimó así el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 26 de octubre de 2012 la casación al apreciar en la sentencia recurrida la incongruencia omisiva que se le imputaba, al no resolver sobre la improcedencia de la inclusión del ajuar doméstico en la base imponible del Impuesto por haber sido atribuido al cónyuge por el albacea contador-partidor. Y, en cuanto al fondo, el TS confirmó la sentencia recurrida ya que, a efectos fiscales, el legislador de la Ley 29/1987 considera el ajuar doméstico como un activo más que se comprende en la masa hereditaria, con independencia de la legislación civil en la que se apoya el recurso.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Galicia de 4 de junio de 2012, refiriéndose a la cuestión relativa a la acreditación de la inexistencia del ajuar doméstico, analizó un supuesto en el que el causante había residido los últimos ocho años de su vida en un hotel y los últimos meses en una residencia, sin que estuviese acreditada la titularidad de ningún inmueble, al margen de un local de negocio legado a uno de sus hijos y el saldo de cuentas bancarias. Pues bien, habiéndose apreciado que no se podía exigir a los herederos la prueba de que su padre no poseyese enseres que pudieran conceptuarse como ajuar doméstico (al margen de ropas y enseres de uso personal, de un valor meramente residual), afirmó el Tribunal a través de la citada Sentencia que el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante, tratándose de una presunción *iuris tantum* que se ejerce sobre un valor-tipo (el 3%) en relación con el caudal relicto y que viene a valorar los elementos que componen aquél, en cuanto conjunto de muebles enseres y ropas de uso común en la casa, sin que en el presente caso siquiera fuese preciso extenderlo a otros conceptos, habida cuenta de que se reconoció por la Administración que el causante vivía en un Hotel los ocho años anteriores a su fallecimiento y en una residencia los últimos meses.

En opinión del citado Tribunal lo que no forma parte del criterio legal es que la mera precisión de la existencia de algún enser arrastre inmediatamente la aplicación del 3% del caudal relicto en concepto de ajuar doméstico, al ser evidente que, aún viviendo en un hotel o residencia, la persona disponía de algunos elementos propios para su vida, como la ropa de uso común o elementos de aseo, pero tales bienes disponen de un valor económico residual. Este mismo Tribunal, el TSJ. de Galicia, reiteraría posteriormente en su Sentencia de 14 de mayo de 2012 que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y se valora en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor resulte inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje. En el presente caso el causante estuvo ingresado en un centro psiquiátrico en los cuatro años anteriores a su fallecimiento.

Pues bien para el Tribunal, entendiendo por ajuar doméstico aquellos elementos como ropa, enseres y utensilios inherentes a la vida elemental en el hogar, no parece que dicho concepto pueda extenderse a los elementos de que se dispone en un centro sanitario, que claramente no eran titularidad del paciente, siendo así entonces que la presunción es justamente la que no existe ajuar propiedad del mismo, salvo que se acredite lo contrario².

Por lo que respecta a la determinación del ajuar doméstico en caso de legatarios recuerda la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 17 de septiembre de 2013 que el art. 23 del RISD, tras indicar que el ajuar doméstico debe ser incluido en el caudal hereditario del causante a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, advierte que tal obligación no es exigible a los legatarios, es decir, a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario, excepción aplicable a los legatarios pero no a los herederos. Por tanto la determinación del ajuar doméstico ha de efectuarse sobre el total de los bienes dejados por el testador incluidos los legados.

II. DETERMINACIÓN DE LAS CARGAS DEDUCIBLES

De conformidad con lo dispuesto por el art. 12 de la LISD, para que proceda la deducción de cargas en el Impuesto Sucesorio han de cumplirse un conjunto de requisitos que pasamos a analizar. Señala concretamente el citado precepto de la Ley 29/1987 que *“Del valor real de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente”*.

En primer lugar, deben hallarse establecidas expresamente sobre algún bien concreto del caudal. Dicha circunstancia es concretada por el legislador mediante la adopción de un concepto legal de carga deducible vinculado al de derecho real, excluyéndose así aquellas cargas que constituyan obligación personal del adquirente. Las cargas han de ser de naturaleza

perpetua, temporal o redimible. Quedan incluidas por tanto dentro de las mismas los censos y las pensiones³, junto con algunas servidumbres.

Tal y como afirmó el TSJ. de Andalucía mediante Sentencia de 1 de diciembre de 2011, relativa a la deducción de un préstamo hipotecario sobre un inmueble transmitido por legado, habiéndose legado un local con un préstamo hipotecario que se asume por la legataria y no admitiéndose por la Administración la deducción en base a lo dispuesto en el art. 12 de la Ley 29/1987 por entender que únicamente se podrá deducir del valor real las cargas y gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que disminuyan su valor, como los censos y las pensiones, de las que deben excluirse las que constituyan obligación personal, y las que no supongan disminución del valor del inmueble como las prendas y las hipotecas, habiéndose acreditado en el presente caso por la escritura pública de adición y adjudicación de herencia el préstamo hipotecario que grava el local comercial resulta acreditada la deuda de la herencia contraída por la causante y transmitida en el legado, siendo evidente que la deuda no es en favor del legatario, sino que el mismo ha de asumirla al haberle sido transmitida por el referido legado, lo que conlleva la anulación de la liquidación al no haberse realizado la deducción mencionada.

Es condición igualmente necesaria que la carga disminuya el valor del bien. En consecuencia no se consideran cargas deducibles aquellos derechos de garantía tales como prendas o hipotecas que no disminuyen el valor del bien sobre el que recaen, al margen de la eventual deducibilidad de la deuda garantizada.

En cuanto a la valoración de la carga, habrá de estarse a las normas sobre valoración de los distintos derechos previstas en la normativa reguladora de los diversos impuestos patrimoniales, siendo en todo caso admisible el recurso a la tasación pericial contradictoria. No obstante el Real Decreto 1629/1991 establece una serie de normas de valoración específicas para los censos y las pensiones en virtud de las cuales se entiende como valor del censo, a efectos de su deducción, el del capital que deba entregarse para su redención según las normas del Código Civil o de las legislaciones forales.

Por lo que respecta al valor de las pensiones, el mismo se obtiene capitalizándolas al interés básico del Banco de España (entiéndase interés legal del dinero) y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista (si la pensión es vitalicia) o a la duración de la pensión, si resultase ser temporal. Tratándose de la valoración de aquellas pensiones temporales que no se extingan

² Con carácter adicional en el presente caso, a resultas de la aprobación judicial de la cuenta general de la administración de la tutela del causante mediante auto del Juzgado de Primera Instancia, en la relación de bienes pertenecientes al causante existía un inmueble, valores mobiliarios y cuentas a la vista. Y, a pesar de que en dicho inmueble residió el causante hasta su internamiento en un centro psiquiátrico, rechaza el Tribunal que el tiempo transcurrido entre esta circunstancia y su fallecimiento permita sostener la permanencia y afectación al uso doméstico del causante cualesquiera enseres existentes en dicho inmueble.

³ A este respecto, cuando en los documentos presentados no conste expresamente la duración de las pensiones, cargas o gravámenes deducibles, se considerará la misma ilimitada.

al fallecimiento del pensionista no rige el límite fijado al efecto para la valoración de los usufructos⁴. Y, al extinguirse la pensión, el adquirente del bien vendrá obligado a satisfacer el Impuesto correspondiente al capital deducido según la tarifa vigente en el momento de la constitución de aquélla.

Mediante Sentencia de 10 de diciembre de 2012 declaró el TS, al hilo de la existencia de unas deudas garantizadas con hipoteca y en relación con las cuales se pretendía la aplicación de la figura de la asunción de deuda, que el art. 37 del RISD añade a lo dispuesto en el art. 17 de la LISD que *“siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada que se realice con liberación del primitivo deudor”*. Y, para el Alto Tribunal, asumir la obligación de pagar la deuda garantizada con liberación del primitivo deudor ha de interpretarse atendiendo a su sentido jurídico, el cual no puede ser otro que el que se reserva para la figura de la asunción de deuda. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior estima el Tribunal que la citada figura no queda completa si no se añade que, para que se produzcan aquellos efectos que le son propios, resulta esencial que el acreedor muestre su consentimiento expreso y anterior, tratándose de un requisito esencial sin el cual no se obtiene la validez del negocio jurídico.

En el concreto supuesto de autos analizado no se produjo el consentimiento del acreedor antes de la donación. Lo que tuvo lugar fue una asunción cumulativa o de refuerzo, para lo cual el donatario se unió al deudor originario frente a la obligación garantizada por el préstamo hipotecario, si bien en dicho supuesto no tiene lugar la liberación del deudor originario. Desde nuestro punto de vista dicha regulación responde además a la propia lógica del Impuesto, ya que si no hay liberación del primitivo deudor el acreedor podría dirigirse contra el mismo con la obligación de éste de pagar, en cuyo caso el contenido de la donación vendría representado por el total valor del inmueble libre de cargas. Debido a ello concluyó el Tribunal que resulta procedente que se exija la liberación del deudor original.

Tratándose de la donación de un inmueble gravado con hipoteca afirma la Sentencia del TSJ. de Baleares de 27 de febrero de 2015 que dicha donación ha de quedar sujeta en todo caso al ISD por el importe del valor real del bien donado menos el importe del préstamo pendiente en el momento de la donación al que deben hacer frente los donatarios. Y, produciéndose la subrogación del adquirente en la deuda derivada del préstamo hipotecario, estaremos en presencia de una donación con causa onerosa que deberá tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP) como transmisión onerosa de un bien inmueble por el importe citado del préstamo pendiente. Ahora bien en modo alguno

puede interpretarse que se esté ante una donación negativa o con resultado negativo, ya que no estaríamos ante una donación ni habría nada que agradecer. Únicamente cabe entender que el valor manifestado en escritura por el donante y la donataria de lo donado constituye el valor neto de la donación. Y, dado que una donación supone una liberalidad y no la imposición de una carga más pesada de lo que se entrega con *animus* de liberalidad, estima el TSJ. de Baleares en el citado pronunciamiento que la tesis mantenida por la recurrente en vía administrativa de que la donación era negativa porque la carga impuesta era superior a la liberalidad efectuada no resulta admisible, ya que nadie agradece la imposición de una carga mayor de la liberalidad que recibe. En otras palabras, si ello ocurre no se ha producido ninguna donación.

En todo caso adviértase que el concepto de carga, al amparo de lo establecido en el art. 12 de la LISD, se corresponde con el de carga real, haciendo abstracción del titular jurídico, de manera que la transmisión del bien apareja la transmisión de la referida carga, la cual gradúa indisolublemente su valor con lo que debe admitirse su deducción inmediata en atención a la merma patrimonial directa que pesa sobre el valor del activo. Dichas cargas deducibles responden a la noción de carga real, debiendo estar establecidas directamente sobre el bien de que se trate, al tratarse de un derecho real ejercitable directamente por el titular a cuyo favor esté establecida la carga sobre el bien gravado. La carga deberá ser de naturaleza perpetua, temporal o redimible y disminuir realmente el valor del bien.⁵

III. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LOS PRINCIPALES SUPUESTOS Y CUESTIONES CONFLICTIVAS QUE SUSCITA LA DETERMINACIÓN DE LAS DEUDAS DEDUCIBLES

1. INTRODUCCIÓN. REQUISITOS GENERALES EXIGIBLES PARA LA DEDUCIBILIDAD DE LAS DEUDAS

Señala el art. 13 de la Ley 19/1987 que el valor neto de la adquisición realizada por cada causahabiente únicamente puede alcanzarse a través de la deducción de las deudas que el causante hubiese contraído en vida. Ahora bien sólo tienen cabida en este punto las deudas del fallecido, no tomándose en cambio en consideración las de otros sujetos a pesar de que el causante las hubiese garantizado. En efecto, no se admite la deducción de aquellas deudas que hubiesen sido

⁴ De cualquier manera volvemos a insistir en que si los interesados no estuviesen de acuerdo con el valor así obtenido, podrán solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria.

⁵ Como bien ha puesto de manifiesto SÁNCHEZ MANZANO, J. D., “Análisis de los criterios administrativos que deniegan cualquier repercusión derivada de la existencia de una prohibición de disponer sobre los activos transmitidos mortis causa en el marco de la estructura liquidatoria del impuesto sobre sucesiones”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2016 (consultado en www.aranzadigital.es) dicha circunstancia no concurre, en principio, “en la hipoteca que en realidad afecta una parte del valor del bien en garantía de una obligación pero no minorra el valor real del bien en caso de transmisión, sin perjuicio de que quepa deducir la deuda que el derecho real garantiza en el principal pendiente de pago”.

contraídas a favor de herederos, legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos. Y tratándose de deudas de la sociedad de gananciales, éstas sólo serían deducibles en la parte que correspondiese al fallecido. Piénsese que si tal garantía se hubiese materializado en un derecho real de prenda o hipoteca no sería deducible ni la carga ni la deuda.

De acuerdo con lo declarado por el TS en su Sentencia de 4 de febrero de 2016 tienen la consideración de deudas deducibles aquellas que dejase contraídas el causante de la sucesión, requiriendo su aplicación como premisa inexcusable la debida acreditación. Quien pretenda efectuar la deducción de una determinada deuda en la liquidación tributaria del Impuesto debe pues acreditar su existencia y cuantía, sin que quepa trasladar esta carga a la Administración esperando que, a través de una actuación inquisitiva de comprobación, incremente la deducción que declare y proponga el propio sujeto pasivo.

Tal y como precisa además la DGT en su contestación a Consulta de 28 de enero de 2013, relativa a la deducibilidad de las deudas que dejase contraídas el causante a favor de los herederos, y teniendo presente lo dispuesto por el art. 13.1 de la LISD (de conformidad con el cual en las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejase contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del art. 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquella, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia, pudiendo la Administración exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor), aquellas deudas que dejase contraídas el causante a favor de los herederos no serán deducibles, sin que establezca ningún tipo de excepción. De este modo, y por lo que respecta al concreto supuesto planteado, si la madre falleciese sin haber saldado su deuda, los hijos no podrán deducirse dicha deuda en la futura declaración del ISD.

En consecuencia el legislador establece claramente que las deudas que dejase contraídas el causante a favor de los herederos no serán deducibles, sin que establezca ningún tipo de excepción. En consecuencia los hijos no podrán deducirse dicha deuda en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.⁶

Señala asimismo la DGT en su contestación a Consulta de 27 de febrero de 2013 que, al amparo de lo dispuesto en el art. 13.1 de la LISD, se desprende claramente que las deudas

que dejase contraídas el causante a favor de los herederos no serán deducibles, sin que establezca ningún tipo de excepción. En consecuencia los hijos no podrán deducirse dicha deuda en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Al objeto de poder admitir la deducibilidad de las deudas son dos los requisitos establecidos por el legislador del Impuesto, uno de ellos positivo y otro negativo. En primer lugar, la existencia de la deuda ha de probarse mediante documento público o documento privado que reúna los requisitos del art. 1227 del Código Civil, pudiendo no obstante justificarse de otro modo su existencia. Así, por ejemplo, no tratándose de deudas reconocidas en documento público la Administración podría exigir que se ratificase la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor. En relación con esta cuestión se afirma en la Resolución del TEAC de 27 de julio de 2005 que, tratándose de unas deudas del causante no recogidas en documento público pero justificadas por facturas que tienen el carácter de documento mercantil, basta con una acreditación suficiente de la veracidad del servicio prestado y de las deudas contraídas por el causante y su pago por los herederos de cara a proceder a la aplicación de la deducción. En cambio no resultaría procedente la deducción de una deuda tributaria no abonada por los herederos por encontrarse impugnada la liquidación y pendiente de pronunciamiento judicial. Y ello sin perjuicio del derecho a la devolución proporcional del Impuesto en caso de pago posterior.

La deuda en cuestión no ha de ser a favor de ciertos sujetos: herederos o legatarios de parte alícuota y cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos, aunque renuncien a la herencia. Señala a este respecto la STSJ. de Cataluña de 5 de julio de 2007 que, tratándose de unas deudas atribuidas a los herederos por las cantidades prestadas a la causante por su hermana, existiendo una acreditación suficiente (en el supuesto de autos se aportó documentación relativa al abono por parte de la hermana de los honorarios de un centro médico extranjero en el que fue tratada la fallecida y que había de entenderse generador de la obligación jurídica de su devolución por los herederos de la causante), la aplicación de la deducción resulta procedente. De este modo el citado Tribunal admitió la deducción de unas deudas atribuidas a los herederos por unas cantidades prestadas en su momento por la causante a su hermana, estimando que había de entenderse generada la obligación de devolución de la deuda por parte de los herederos. En palabras del TSJ. de Cataluña *“Ante las pruebas aportadas no pueden prevalecer simples conjeturas sobre la naturaleza de las relaciones patrimoniales entre hermanos, pues siendo cierto que no siempre los parientes próximos cumplen su obligación de devolver lo percibido de tales parientes, no lo es menos que en el supuesto enjuiciado consta lo contrario (...) no caben las presunciones sin fundamento que la Administración*

⁶ Véase en este sentido lo manifestado por la DGT mediante contestación a Consulta de 15 de septiembre de 2014.

acreedora del tributo en cuestión vierte (...) lindantes con la intromisión en la intimidad”.

En esta misma línea se sitúa la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral (TEAF) de Navarra de 25 de octubre de 2006, relativa a la adquisición por herencia de una vivienda gravada por una hipoteca, y en la que se afirma que concurriendo en los sujetos pasivos simultáneamente la condición de herederos y legatarios existiría posibilidad de minoración de la base imponible del Impuesto por los herederos y no por los legatarios ni por el posterior donatario del bien gravado, al no constar fehacientemente que hubiera asumido el pago de la deuda por vía de transmisión de la misma.

Se ha de tener presente además a este respecto que, tal y como precisa la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 1 de febrero de 2016, se encuentra excluida expresamente en la normativa tributaria de aplicación la deducibilidad de los gastos que tengan su causa en la administración del caudal relicto, equiparando los honorarios del albacea a gastos de administración del caudal relicto. No obstante en dicho pronunciamiento se incluyó un Voto Particular que no comparte la equiparación de los honorarios del albacea con gastos de administración del caudal relicto, por cuanto el albacea es la persona expresamente designada por el testador para cumplir su última voluntad, custodiando sus bienes y dándoles el destino que corresponda según los términos de la disposición testamentaria, no desempeñando su cargo en beneficio de los herederos, a diferencia de lo que ocurre con la administración del caudal relicto, sino que su cometido es específicamente asegurarse de que se cumple lo dispuesto por el causante. De este modo, estando su función claramente diferenciada de una mera administración y viniendo impuesto su nombramiento por el propio testador, se estima en el citado Voto Particular que la retribución del cargo es un gasto deducible, al no ser en modo alguno equiparable a los gastos de administración⁷.

De cualquier manera el criterio mayoritario del TSJ. de Cataluña vino a seguir la interpretación ya recogida con carácter previo en su Sentencia de 30 de junio de 2011, de acuerdo con el cual resulta incuestionable que los gastos generados por la actuación de los albaceas, incluidas sus retribuciones, son gastos de administración del caudal relicto, lo que viene corroborado por las funciones atribuidas a los albaceas en el testamento de autos. Y ello en tanto en cuanto el albacea

desarrolla las funciones de gestión del patrimonio hereditario que, en ausencia del mismo, se atribuyen al heredero o herederos como continuadores de las relaciones jurídicas del causante y, en particular, la administración -tanto conservativa como liquidatoria- del caudal relicto.

Recuerda por otra parte la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 27 de febrero de 2014, relativa a unas deudas por unas obras encargadas por el causante y abonadas con posterioridad a su fallecimiento que, con carácter general, para poder deducir las deudas es preciso que las mismas resulten acreditadas por sentencia firme, por documentos públicos o privados, siempre que estos reúnan los requisitos del art. 1227 CC o por cualquier otro medio de prueba, con las excepciones que dichos preceptos determinan. En el concreto supuesto de autos analizado, habiéndose producido el fallecimiento de la causante en el mes de noviembre de 2006, la totalidad de las facturas excepto una eran posteriores a la muerte de la causante, si bien la parte actora practicó prueba testifical a la liquidadora de la entidad que emitió las facturas controvertidas, derivándose del resultado de la misma así como del acta notarial de manifestaciones que la totalidad de las obras reflejadas en las mismas fueron encargadas por la causante y realizadas por la empresa con anterioridad al fallecimiento de aquella. Y, en base a ello, concluyó el Tribunal que, habiendo quedado demostrado que el encargo y la realización de las obras fueron realizadas en vida de la causante, dichas deudas resultaban deducibles.

En esta misma línea, la STS de 5 de abril de 2006 rechazó la deducción de unas deudas por responsabilidad civil no reconocidas por sentencia firme al no haberse producido ésta en el correspondiente proceso, ignorándose si efectivamente terminaría por exigirse dicha responsabilidad.

Por su parte las Sentencias del TSJ. de Andalucía de 10 y 31 de octubre de 2011 concluyeron acerca de la existencia efectiva de una deuda, acreditada por certificado bancario, a la fecha de fallecimiento del causante, aun cuando en la escritura de partición de la herencia se había manifestado lo contrario. En cambio un criterio contrario adoptó la Sentencia del TSJ. de Aragón de 25 de mayo de 2016 respecto de unas transferencias efectuadas en relación con las cuales en algunas de ellas no constaba el concepto y en otras, en las que sí se indicaba aquél, no se justifica que, como se afirma en la escritura de reconocimiento de deuda, dichas transferencias derivasen de un pacto de préstamo entre la ordenante y los beneficiarios. La concreta cuestión planteada no se circunscribía a que la resolución administrativa entrara a valorar la operación concertada, sino que la misma no estimaba justificada la existencia de la deuda, al no tener por acreditada la realidad del préstamo que se aducía como fundamento de las transferencias efectuadas.

No existiendo ningún documento de formalización del préstamo invocado, a pesar del elevado importe a que ascendían las transferencias, no habiéndose presentado

⁷ Acerca del tratamiento de los gastos derivados del cumplimiento de la última voluntad del causante puede consultarse asimismo la Resolución de la DGT de 28 de septiembre de 2016, planteada por una contribuyente que había sido designada heredera universal de una persona recientemente fallecida, habiendo dejado la causante establecido en su testamento, en relación a su entierro, que deseaba que sus cenizas fueran llevadas y depositadas por sus herederos en Nueva York. Pues bien, tal y como señala el citado Centro Directivo en ningún caso puede entenderse que los gastos de desplazamiento y estancia en Nueva York de la consultante así como los de depósito de las cenizas en Nueva York puedan entrar en el concepto de “usos y costumbres de la localidad”. En cambio los gastos que se ocasionen en España con motivo de la incineración sí que podrían deducirse.

tampoco la correspondiente autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ya que el préstamo estaba sujeto, aunque exento), y no existiendo ningún documento que justificara la realidad del mismo (no se aportaron con anterioridad al reconocimiento de deuda, que tuvo lugar dos años después de la realización de las transferencias) concluyó el Tribunal que no quedaba justificada la existencia del préstamo.

Para finalizar este análisis general de la materia objeto de nuestro estudio, mediante Sentencia de 24 de marzo de 2010 se refirió el TSJ. de Castilla-La Mancha a la cuestión relativa a la prueba en vía judicial de la existencia de una deuda del causante. Concretamente el objeto de controversia radicaba en no haberse tenido en cuenta en la determinación del valor neto patrimonial de los bienes transmitidos una deuda que la causante tenía con una entidad bancaria. La Letrada de la Comunidad Autónoma demandada señaló que el documento aportado en la vía administrativa por la actora no reunía los requisitos del art. 1227 del Código Civil. Pues bien, aún no reuniéndose los requisitos del art. 1227 del Código Civil, ello no impide que en el curso del proceso se puedan utilizar otros medios de prueba para justificar la existencia real de la deuda. Así sucedió en el concreto supuesto planteado en el que, a requerimiento de la Sala (en la fase probatoria del proceso) el Departamento de Gestión de Oficios Judiciales de la entidad bancaria había confirmado la existencia de la deuda. Y el hecho de no haber hecho alegaciones en la vía económico-administrativa no impide poder hacerlas en la vía judicial.

2. DEUDAS RECONOCIDAS EN SENTENCIA A FAVOR DE UN HEREDERO

En el caso específico relativo a una deuda reconocida en sentencia a favor de la viuda del causante, ¿cabría la posibilidad de estimar que, siendo el acreedor ascendiente del heredero, no cabe la aplicación de la deducción, conforme a lo establecido en el art. 13 de la Ley? ¿Sería por el contrario de aplicación el art. 32.1 del Reglamento, en el que se establece una diferenciación entre las deudas del causante reconocidas en sentencia judicial firme y las demás acreditadas por documento público, documento privado que reúna los requisitos del art. 1227 del Código Civil o justificadas de otro modo, respecto a la que sería de aplicación la exclusión del círculo familiar?

De conformidad con lo señalado a este respecto por la Sentencia del TSJ. de Cataluña de 7 de julio de 2016 se estaría propiciando el fraude si se considerara que basta con que cualquier heredero, legatario de parte alícuota, su cónyuge o parientes a que se refiere el art. 13.1 de la Ley 29/1987 interpusieran una demanda de reconocimiento de deuda contra el causante y que éste se allanara o no compareciera para conseguir una deuda deducible y consecuente menor tributación del Impuesto sobre Sucesiones, no pudiendo en

consecuencia invocarse lo dispuesto por el art. 32.1 del Reglamento del ISD.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Madrid de 17 de enero de 2014 analizó un concreto supuesto en virtud del cual una heredera había solicitado un préstamo bancario para satisfacer el ISD devengado con ocasión del fallecimiento de su madre, a lo que se vio obligada en su condición de tutora por la incapacidad legal de la hermana. Cuando posteriormente falleció la hermana ésta mantenía una deuda con su tutora. Pues bien, de conformidad con lo declarado por el citado Tribunal se trataba de una deuda relacionada con el ejercicio de la tutela, concluyendo a tal efecto que resultaba “circunstancial” el vínculo familiar, debiendo ser en consecuencia la misma deducible.

Al objeto de fundamentar sus argumentaciones señaló además el citado Tribunal que el art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al remitir al art. 3.1 del CC no excluye, cuando sea preciso, acudir a criterios teleológicos de interpretación, siendo la funcionalidad del precepto evitar actuaciones elusorias tendentes a minorar ficticiamente la base imponible.

Ya con anterioridad la STSJ. de Murcia de 18 de mayo de 2007 excluyó, de cara a la determinación del valor neto de la porción hereditaria, aquellas deudas que puedan existir a favor de herederos y determinados legatarios, así como las de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos, declarando además improcedente la deducción de deudas que la sociedad de gananciales tuviese con la viuda por aportaciones dinerarias realizadas. En efecto, tal y como se afirma en la citada Sentencia a efectos de deducción de deudas la merma de la herencia sólo será real cuando el sucesor haga frente a las obligaciones que dejó contraídas el causante, por lo que será crucial determinar si el pago efectivo ha sido llevado a efecto.

En definitiva, tal y como se señala en la STSJ de Andalucía (Granada) de 29 de mayo de 2006, para que las deudas resulten deducibles deben haber sido contraídas por el causante, no siéndolo a favor de sus herederos. De este modo resultaría improcedente la práctica de la deducción de una deuda contraída por la sociedad de gananciales a favor del heredero del causante.⁸

8 Estima además el TSJ. de Castilla y León (Valladolid) en su Sentencia de 9 de marzo de 2004 que esta exclusión de aquellas deudas que lo fuesen a favor de los herederos no resulta inconstitucional, no incidiendo la exclusión legal en la posibilidad de que, a otros efectos fiscales, el hecho de no poder cobrar un crédito del que se sea titular pueda configurarse como una disminución patrimonial. A través del citado pronunciamiento analizó el Tribunal un supuesto en el que unos padres habían transmitido, vía compraventa, a su hija un inmueble, acordándose que una parte del precio quedaba aplazado. Con posterioridad falleció la hija, a cuyo efecto los padres alegaban que la base imponible del ISD devengado debía ser minorada en el importe del crédito del que ellos eran titulares, tesis que pugnaba con el tenor literal del art. 13.1 de la LISD. De conformidad con lo declarado por el Tribunal las deudas habían quedado extinguidas en virtud del fenómeno de la confusión de las obligaciones, al coincidir la cualidad de acreedor y deudor en la misma persona, de conformidad con lo establecido por los arts. 1156 y 1192 del CC, de manera que se ha de tributar por lo que verdaderamente se adquiere.

¿Y tendría la consideración de deuda deducible el importe de un préstamo personal de hijos al padre para afrontar el pago de las cuotas del préstamo hipotecario de su vivienda habitual, en caso de producirse el fallecimiento del padre? ¿Sería deducible a efectos de la base imponible del Impuesto la deuda contraída por el préstamo personal con sus herederos en el supuesto de que acaeciera el fallecimiento del padre con anterioridad a la devolución íntegra del préstamo personal?

A este supuesto tuvo ocasión de referirse la DGT mediante contestación a Consulta de 20 de septiembre de 2014. Tal y como precisó el citado Centro Directivo al respecto, tras recordar el contenido de los arts. 9.a) y 13.1 de la Ley 19/1987, las deudas que deje contraídas el causante a favor de los herederos no tienen la consideración de deducibles, no estableciéndose a tal efecto ningún tipo de excepción. En consecuencia en el concreto supuesto planteado los hijos no podrán deducirse dicha deuda en su declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3. DEUDAS TRIBUTARIAS

Como ya hemos tenido ocasión de analizar en las transmisiones mortis causa el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente estará formado por el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Y, a efectos de la determinación de éste, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite.

Adquieren la consideración de deducibles aquellas cantidades que adeudare el causante por razón de tributos aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento. El único requisito exigible es que los herederos, albaceas o administradores de la herencia satisfagan dicha deuda tributaria.

En especial, tienen la consideración de deducibles aquellas cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de Comunidades Autónomas o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

A este respecto la Resolución de la DGT de 3 de febrero de 2006 se pronunció sobre la cuota del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) correspondiente a la transmisión hereditaria de bienes inmuebles y su carácter de deuda no deducible, precisándose a tal efecto que dicha deuda tributaria derivada del citado Impuesto y correspondiente a la adquisición por causa de muerte de bienes inmuebles no resulta deducible en el ISD a efectos de la determinación del valor neto patrimonial del causante de la sucesión a liquidar, al no cumplir el requisito de tratarse de una deuda que hubiese dejado contraída

dicho causante, sino de una deuda propia de los herederos o legatarios devengada por la adquisición a título lucrativo de los bienes inmuebles en cuestión.⁹

En consecuencia habrá que analizar si, por ejemplo, la cuota del IIVTNU correspondiente a la transmisión hereditaria de bienes inmuebles del causante constituye una deuda de éste o si, por el contrario, representa una obligación tributaria de sus herederos. A nuestro juicio la cuota del IIVTNU constituye una deuda del sucesor y no del causante, no siendo por tanto deducible a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, por no cumplir el requisito de tratarse de una deuda que dejó contraída el causante de la sucesión. En cambio, sí que resultaría deducible la cuota del IIVTNU correspondiente a una deuda del causante que hubiera dejado pendiente de pago.

De cualquier manera tienen la consideración de deducibles las cantidades adeudadas por el causante por tributos estatales, autonómicos y locales o por deudas de la Seguridad Social que satisfagan los herederos, albaceas o administradores de la herencia, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

Si las deudas que fuesen deducibles resultasen puestas de manifiesto una vez liquidado e ingresado el Impuesto habría de aplicarse el procedimiento previsto al efecto en el art. 94 del RISD. De este modo procedería la devolución, sin intereses de demora, de la porción de Impuesto que correspondiese al importe de la deuda no deducida, calculada por la diferencia resultante entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si se hubiese deducido la deuda. Dicha devolución ha de solicitarse por el interesado, por escrito, ante la oficina liquidadora correspondiente, debiendo acompañarse de los documentos acreditativos de la deuda o de su pago. Y será a la vista de dicha solicitud cuando la oficina liquidadora resuelva, procediendo en su caso a la devolución o denegando su práctica.

Ahora bien este régimen no resulta aplicable en el supuesto de que hubiesen transcurrido cinco años a contar desde la fecha de expiración del plazo de presentación a liquidación del documento, declaración o declaración-liquidación, así como tratándose de liquidaciones administrativas firmes de carácter definitivo.

Téngase presente por otra parte que, por lo que respecta a la devolución del IRPF correspondiente a persona fallecida, y de acuerdo con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 7 de septiembre de 2012, la devolución del citado Impuesto responde al exceso de pagos a cuenta

⁹ Véase asimismo a este respecto la Resolución del TEAC de 4 de mayo de 2005, en la que se afirma que tienen igualmente la consideración de deudas deducibles las cantidades adeudadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a ejercicios anteriores al fallecimiento pero que fueron abonadas tras éste en virtud de aplazamientos del pago. También la STSJ. de Madrid de 4 de marzo de 2005 reconoce como deudas deducibles las cantidades abonadas en concepto de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio en que se produjo el fallecimiento del causante.

realizados por los sujetos pasivos, retenciones e ingresos a cuenta o pagos fraccionados, sobre la cuota líquida de dicho impuesto. Y, devengado el IRPF con el fallecimiento del causante, el importe de la devolución constituye un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública que forma parte del caudal relicto y que se transmite a los herederos de aquel. En consecuencia, y de conformidad con lo previsto en el art. 122.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en el art. 119 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), los herederos deberán practicar autoliquidación complementaria por el ISD, haciéndolo constar así ante la Oficina Gestora en la que hubieran presentado la autoliquidación por El Impuesto.

4. DONACIÓN DE UN INMUEBLE HIPOTECADO ASUMIENDO EL DONATARIO EL PAGO DE LA HIPOTECA

Dada una donación de un inmueble asumiendo el donatario la hipoteca analizó la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 30 de abril de 2012 la procedencia o no de deducir del valor real del inmueble donado el préstamo hipotecario que lo gravaba así como, atendiendo a los hechos que concurrían, la cuestión relativa a si la donación de un bien hipotecado en el que el donatario asume una deuda del donante permite calificar la existencia de dos hechos imposables susceptibles de tributar de forma separada, el primero, de naturaleza gratuita y el segundo de naturaleza onerosa, quedando en consecuencia sometida dicha operación parcialmente al Impuesto sobre Donaciones y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En opinión del Tribunal, teniendo en cuenta que en las transmisiones gratuitas, como regla general, se aplica la no deducibilidad de las deudas del donante, tratándose de una transmisión gratuita en la que no media contraprestación alguna, con la finalidad de gravar la capacidad económica real se permite la deducción de las deudas con garantía real sobre los bienes objeto de donación cuando dicha deuda éste asegurada mediante garantía real sobre los bienes objeto de la donación (en el supuesto de autos mediante hipoteca), siendo el donante efectivamente liberado del pago de la deuda que asume el donatario para que aquélla se pueda deducir (es decir, existiendo una deuda previa del donante con un tercero).

En el concreto supuesto de autos planteado el donante no tenía la consideración de parte deudora o parte prestataria del préstamo concedido, sino que la posición deudora, según la escritura aportada, recaía en la hija, donataria, no pudiendo por tanto deducir de la base imponible la deuda propia de la donataria garantizada por el bien recibido

por la donación¹⁰. Por otra parte, dado un supuesto de donación de un bien hipotecado en el que el donatario se subroga en el préstamo hipotecario se ha de tener presente que procederá la práctica de dos liquidaciones, a saber, una primera por ITP por la transmisión onerosa de bien inmueble por el valor de la deuda asumida; y una segunda, en la parte que el valor real del inmueble exceda a la deuda, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como adquisición gratuita.

Con carácter general la deducibilidad de las deudas garantizadas con hipoteca sobre inmuebles ofrece el mismo tratamiento en los supuestos de obligación personal de contribuir por el ISD que en aquellos casos en los que se deba hacer por obligación real. Así se encargó de precisarlo la DGT en su contestación a Consulta de 24 de octubre de 2006, relativa a la adquisición gratuita efectuada por un no residente de un inmueble con préstamo hipotecario concedido por una entidad no residente sin establecimiento permanente en España.

Declaró concretamente el citado Centro Directivo en dicha Resolución que los requisitos necesarios para poder restar del valor del inmueble radicado en España los préstamos garantizados con derecho real sobre ese bien son, al margen de la justificación de la existencia de la obligación y de ciertas exclusiones para préstamos entre parientes cercanos, que el bien inmueble radicado en España represente la garantía del préstamo y que el adquirente se subrogue en la obligación dimanante del préstamo.

No existen pues diferencias en el tratamiento de los sujetos pasivos residentes en nuestro país con respecto a los no residentes en lo relativo a la determinación de la base imponible de las adquisiciones gratuitas, tanto *mortis causa como inter vivos*, sin que dicha circunstancia impida que puedan deducir del valor de los bienes adquiridos en nuestro país las deudas correspondientes a los mismos, siempre que cumplan los mismos requisitos que los previstos para los residentes en nuestro territorio.

Tal y como precisa la DGT nos hallamos ante un supuesto de sujeción, dado que el inmueble se encuentra situado en nuestro país. Y la determinación de la base imponible se producirá con arreglo al criterio de territorialidad, quedando integrada por el valor del inmueble minorado por el importe del préstamo hipotecario que recae sobre el mismo, con independencia de donde se haya concedido, siempre y cuando el heredero o donatario asuma el importe de la deuda.

Así quedó reflejado además en la contestación de la DGT a Consulta de 21 de diciembre de 2012, que analizaba un concreto supuesto relativo al ISD devengado por

¹⁰ Afirma además a este respecto la DGT mediante contestación a Consulta de 12 de enero de 2016 que, en el caso de una garantía que dé lugar, en caso de impago de las obligaciones garantizadas, a que en un futuro pueda procederse a la ejecución de la hipoteca, con los efectos que procedan en la imposición personal tanto de la viuda del causante como del heredero en función tanto del valor de adquisición como del resultante de su enajenación en subasta no cabe reconocer la existencia de deuda alguna y, en consecuencia, no procede deducción de su eventual importe.

el fallecimiento de un residente fiscal en Holanda en relación con el cual se suscitaba la cuestión relativa a su deducibilidad por parte de los herederos (también no residentes) en la parte pendiente de devolución de un préstamo con una entidad neerlandesa para la adquisición de un inmueble situado en España. Tras recordar el citado Centro Directivo que el art. 13 de la Ley 29/1987 establece que en las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite o justifique (salvo que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos aunque renuncien a la herencia), se precisó que un criterio similar se recoge en el art. 9.4 de su Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) para los supuestos de obligación real de tributar, previendo el citado precepto la deducibilidad de las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en dichos bienes.

De acuerdo con el llamado principio de territorialidad de las deudas solo serán deducibles de la base imponible de ambos impuestos aquellas deudas que se consideren situadas o deban cumplirse en territorio español y que resulten debidamente justificadas, lo que remite al cumplimiento de los requisitos formales que el Derecho sustantivo español exige para la determinación de la fuerza probatoria ante terceros de los documentos, ya sean públicos o privados. Respecto de los primeros el art. 1218 del Código civil establece que *“los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de este (...)”*. Y para los documentos privados, el art. 1227 del mismo cuerpo legal determina 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 le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”*. De este modo dicho precepto contempla la posibilidad de inscripción registral a que hace referencia el escrito de consulta. La apreciación de esa justificación de la existencia de la deuda y de su afectación a la adquisición y/o renovación del inmueble constituye una cuestión que corresponde a la Oficina Gestora correspondiente. Y para el supuesto del Impuesto Sucesorio, tratándose de no residentes, habrá de ser la Delegación de Madrid de la Agencia Tributaria (por aplicación de lo previsto en el art. 70.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto) la encargada de asumir dicha función.

La aplicación del citado principio de la territorialidad de las deudas fue igualmente tomada en consideración por la DGT

en su contestación a Consulta de 17 de enero de 2013, al hilo de la cuestión relativa a la deducibilidad de unos préstamos hipotecarios otorgados por entidades no residentes en España en una adquisición mortis causa por no residentes. Tal y como subraya la DGT al amparo del citado principio solo serán deducibles de la base imponible aquellas deudas que se consideren situadas o deban cumplirse en territorio español y que resulten debidamente justificadas, lo que remite al cumplimiento de los requisitos formales que el Derecho sustantivo español exige para la determinación de la fuerza probatoria ante terceros de los documentos, sean públicos o privados. Respecto de los primeros reitera nuevamente la DGT que el art. 1218 del Código Civil establece que los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de este. Y, por lo que respecta a los documentos privados, el art. 1227 del mismo cuerpo legal establece 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 le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio. Pues bien, la apreciación de dicha justificación de la existencia de la deuda y de su afectación al inmueble constituye una cuestión que corresponde a la Oficina Gestora correspondiente, que para el supuesto del Impuesto Sucesorio y tratarse de no residentes será la Delegación de Madrid de la Agencia Tributaria, por aplicación de lo previsto en el art. 70.1 del Real Decreto 1629/1991.

En todo caso, y como ya se ha precisado, la deducción de las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión queda subordinada a que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o que se justifique de otro modo la existencia de aquéllas. Adviértase por tanto que la prueba sobre la existencia de tales deudas corresponderá al causahabiente. Y, de no quedar acreditada cual fuese exactamente la cantidad adeudada por el causante en la fecha de su fallecimiento, tal falta de prueba habrá de perjudicar a los herederos.

5. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE DIVERSOS SUPUESTOS DE DEUDAS NO DEDUCIBLES Y DEDUCIBLES.

Tratándose de una deuda posterior a la fecha del fallecimiento del causante la aplicación de la deducción resultaría improcedente, tal y como establece la STSJ. de La Rioja de 14 de mayo de 2007.

¿Cumple con los requisitos necesarios para admitir la deducibilidad una deuda del marido causante con su mujer en concepto de pensión compensatoria derivada de unas sentencias de separación y divorcio respecto de la cual, con independencia del documento público o privado en el que se reconociese, habría de constatar su certeza? A tenor de lo señalado en la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 26

de junio de 2012, para evitar la reducción de cantidades ficticias se prohíbe la deducción cuando el acreedor es el heredero o un pariente de éste, de manera que la merma de la herencia solo será real cuando el sucesor haga frente a las obligaciones que dejó contraídas el causante, siendo a tal efecto esencial determinar si el pago efectivo ha sido llevado a efecto.

En el concreto supuesto analizado por el Tribunal la cantidad que se pretendía deducir no tenía correspondencia exacta con las actuaciones judiciales dictadas en fase de ejecución. Los testimonios remitidos por los Juzgados de Primera Instancia pusieron de manifiesto que existieron discrepancias en la ejecución de los procesos de separación y divorcio de los cónyuges, acordándose distintas medidas de ejecución para el cobro de las cantidades adeudadas y no acreditándose el resultado de las medidas de ejecución acordadas por los Juzgados de Primera Instancia y el importe real pendiente de abonar por el marido causante en la fecha de su fallecimiento. Y, al no existir resolución judicial que precisara de forma evidente la cantidad pendiente de abonar en la fecha del fallecimiento, concluyó el Tribunal que no tiene la consideración de deuda deducible la derivada de una pensión compensatoria.

Mediante Sentencia de 31 de marzo de 2008 analizó el TSJ. de Castilla-La Mancha el supuesto relativo a la venta de unos solares segregados de una explotación agrícola. En el supuesto de autos el causante procedió, pocos días antes de su fallecimiento, a efectuar la venta de dos solares segregados en la finca en la que se llevaba a cabo la explotación agrícola, para lo cual repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) al comprador en la escritura pública. Ahora bien, a juicio del Tribunal, el hecho de que se mencionara en la escritura la repercusión del IVA no podía vincular a la Hacienda Pública, constituyendo únicamente una manifestación que, como mucho, afectaría a las relaciones existentes entre las partes a quienes afecte el documento público.

Adicionalmente, tratándose de la venta efectuada por un empresario de parte de su patrimonio sólo quedaría dicha transmisión sujeta a IVA si se refiriese a su actividad empresarial, ya sea ésta o no habitual en el tráfico de la empresa. Y, por lo que respecta al supuesto de autos, dado que la actividad del causante era la agrícola, no podía entenderse sujeta a IVA la operación (que sí que podría, en cambio, quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales), ya que la actividad empresarial agrícola no puede llevarse a cabo sobre solares, parcelas por esencia edificables y desvinculadas de la actuación agraria.

Únicamente en aquellos supuestos en los que los inmuebles transmitidos estuvieran afectos, y de forma exclusiva, a la actividad agrícola desempeñada, estarían sujetos al IVA, no siendo este el caso. Así las cosas concluyó el Tribunal que del análisis conjunto de lo establecido en los arts. 129 (relativo a las obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al

régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca) y 130 (referente al régimen de deducciones y compensaciones), ambos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), debía concluirse que no estamos en presencia de una deuda deducible, al no tenerse derecho a la deducción del IVA.

Señala la Sentencia del TSJ. de Madrid de 31 de marzo de 2016 que los gastos de “finiquito” relativo a servicio doméstico del causante son deducibles en el ISD, si bien no bajo concepto de “gastos de última enfermedad”, sino bajo el concepto de deudas deducibles.

Este pronunciamiento analizó un concreto supuesto en el que, bajo la rúbrica de gastos de sepelio y funeral (sepelio, funeral, esquelas) el contribuyente incluyó los gastos de “finiquito” relativo a servicio doméstico del causante, que durante el expediente y en autoliquidación calificaba como “gastos de última enfermedad”. Pues bien, vista la diferencia entre lo pretendido por la recurrente y lo reconocido en liquidación estima el Tribunal que la controversia quedaría limitada al llamado finiquito, concluyéndose en cuanto a éste que la liquidación también reconoció dicho importe como gasto deducible, si bien no bajo concepto de “gastos de última enfermedad”, sino con mejor criterio bajo el concepto de deudas deducibles.

En esta misma línea la Sentencia del TSJ. de Asturias de 17 de diciembre de 2010 admite la deducción de los gastos por tarjetas y recordatorios de defunción y colocación de letras, jardineras y anillas en la tumba, por hallarse justificadas y obedecer a gastos deducibles según el art. 14 b) de la LISD, que no exige otra condición que la de su justificación. En cambio no resultaría admisible la deducción de cantidades abonadas a la Gerencia Territorial del Catastro para la obtención de diversa documentación por tratarse en su caso de deudas a favor de los herederos.

IV. GASTOS DEDUCIBLES

Para finalizar, junto a las partidas propias del pasivo hereditario posibilita el art. 14 de la Ley 29/1987 la deducción de algunos gastos realizados por los herederos o legatarios, si bien estableciendo un sistema de lista cerrada de gastos.

Adquieren concretamente la consideración de deducibles, en primer lugar, aquellos gastos que pudieran llegar a originarse con ocasión del litigio cuando la testamentaria o el abintestato adquieran carácter litigioso. A estos gastos añade además el art. 33 del RISD los ocasionados por el recurso al arbitraje, en las mismas condiciones.

Ahora bien, este primer grupo de gastos han de cumplir una serie de requisitos, a saber: deben ocasionarse en interés común de todos los herederos; han de ser causados por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos; no deben incluir los de administración del caudal relicto; y deben resultar cumplidamente justificados con testimonio

de los autos, o, en caso de arbitraje, acreditados por testimonio de las actuaciones.

Señala la DGT en su contestación a Consulta de 30 de septiembre de 2003 que los gastos ocasionados por el procedimiento de declaración de incapacidad de una persona no pueden considerarse como gastos de testamentaría o abintestato, ya que el procedimiento de incapacidad es independiente de la existencia de una sucesión hereditaria. En consecuencia adolecen de la consideración de gastos deducibles para el cálculo de la base imponible de una adquisición por causa de muerte.

Lo contrario supondría, además, aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones lo que, como es sabido, está vedado por nuestra Ley General Tributaria.

Por su parte la contestación de la DGT a Consulta de 1 de diciembre de 2015, a través de la cual se analizaba un supuesto en el que los interesados y su madre tenían concedido por sentencia judicial el uso y disfrute de un inmueble del que los padres eran propietarios en régimen de gananciales, de manera que solo la mitad del inmueble formaba parte de la masa hereditaria y su adquisición por los herederos constituía el hecho imponible del Impuesto, declaró que el derecho de uso y disfrute se considera una carga deducible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, valorándose el usufructo en el 2% del valor del inmueble por cada período de un año, sin que pueda exceder del 70%. Téngase presente a este respecto que el derecho temporal de uso y disfrute suele concederse por sentencia judicial a favor de los hijos, y la ex pareja, en protección de la estabilidad de los primeros, tiene una ventaja económico-fiscal en caso de fallecimiento del cónyuge obligado a respetarlo. Para él es una carga que se ve “obligado” a respetar, puesto que hasta que no se supere el plazo final del usufructo (la mayoría de edad de los hijos, su independencia económica, etc.) no podrá disponer de su vivienda por ejemplo, para transmitirla. Por tanto, en caso de infortunio, si constante el usufructo éste fallece, el usufructo es una carga deducible del Impuesto sobre Sucesiones que grave su herencia.

En segundo término, constituyen gastos deducibles los de última enfermedad (esto es, los relacionados directamente con el tratamiento de la enfermedad que hubiese ocasionado el fallecimiento), así como los de entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Estos últimos deben guardar la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

Por “gastos de enfermedad” hemos de entender, de acuerdo con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 14 de marzo de 2002, aquellos producidos en relación a la enfermedad que haya dado lugar directamente a la muerte del causante, es decir, los gastos por la enfermedad que haya causado el fallecimiento. Deben considerarse como tales los

que específicamente se produzcan para tratar dicha enfermedad sin incluir aquellos otros que, pese a poder considerarse como concurrentes para la mejor aplicación de aquéllos, no sean necesarios para el tratamiento de la enfermedad.¹¹

Ahora bien, tal y como precisa la Sentencia del TSJ. de Madrid de 3 de julio de 2015 los gastos de última enfermedad y entierro han de ser satisfechos por los herederos para que resulten deducibles de la base imponible. Dicha cualidad del pagador se infiere de la ubicación del precepto en cuestión, que recoge una excepción a la regla general del art. 13 que impide la deducción de las deudas contraídas a favor de los herederos, legatarios de parte alícuota, cónyuge y otros parientes. En el concreto supuesto analizado la factura de entierro fue abonada, no por los herederos, sino por la pareja de la fallecida, de manera que no concurría ninguna prueba que adviriera que dicho pago se hizo por cuenta de aquellos, no siendo por tanto deducibles.

Para finalizar, dado un concreto supuesto relativo a la partición de una herencia en la que se consideraron como deudas previas y gastos deducibles las cantidades correspondientes al pago del Impuesto Sucesorio exigible a la única heredera y, en concepto de gastos de la herencia, los gastos de entierro y sepultura de la causante, habiendo sido dichas cantidades excluidas en la liquidación provisional por la Administración Tributaria (que consideró que solamente podían ser deducidos gastos de última enfermedad, entierro y funeral, así como deudas acreditadas y satisfechas por los herederos, no por los legatarios) afirma el TSJ. de Canarias mediante Sentencia de 11 de septiembre de 2015 que el legatario de parte alícuota tiene una participación proporcional en la masa hereditaria de manera que, dividiéndose la herencia entre cinco legatarios de parte alícuota, entre ellos la actora (1/16 cada uno) y el resto adjudicado a la única heredera universal instituida, el importe de los legados se ha de calcular sobre la cuantía líquida de la herencia, una vez descontados los gastos y deudas deducibles, evidenciado un mismo tratamiento a estos efectos entre la heredera universal y los legatarios de parte alícuota, tal y como ya había reconocido además la DGT a través de su contestación a Consulta de 9 de junio de 2014.

¹¹ A través de su Resolución de 26 de noviembre de 2001 precisó la DGT que los gastos relativos a la sepultura y lápida de la persona fallecida, siempre que estén debidamente justificados y que resulten proporcionales al caudal hereditario, tienen la consideración de deducibles fiscalmente de la masa hereditaria, lo que originará bases imponibles más reducidas en cada uno de los causahabientes por la parte proporcional de su adquisición hereditaria. Por su parte el TSJ. de Cantabria afirmó en su Sentencia de 23 de septiembre de 2005, refiriéndose igualmente a estos gastos de última enfermedad, que “Tratándose de gastos satisfechos con anterioridad al fallecimiento con bienes de la sociedad de gananciales, la aplicación de la deducción resulta improcedente”.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 20**Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 20**

• Expediente de dominio. Aceptación de herencia prescrita manifestando que el causante era propietario de la finca.....	20
• Aportación a la sociedad de gananciales de la vivienda comprada antes del matrimonio pero financiada con dinero ganancial	20
• Pago con bienes privativos de la deuda derivada del exceso recibido por la disolución de bienes gananciales.....	21
• Transmisión de las participaciones en una entidad cuyo activo está constituido por créditos hipotecarios.....	21
• Disolución de condominios con origen en negocios jurídicos distintos	21
• Disolución comunidad de bienes dedicada al arrendamiento	22
• Disolución parcial de comunidad.....	23
• Entidad financiera que concede préstamos hipotecarios mediante la aceptación de la hipoteca unilateral previamente constituida por el cliente	23
• Ampliación de obra nueva	23
• Protocolización de un contrato privado de compraventa, entregado con anterioridad en el área de urbanismo del Ayuntamiento.....	24
• Venta de terrenos, adquiridos por herencia, que fueron urbanizados por el causante	24
• Venta de los sellos por cuenta de los acreedores concursales	24
• Disolución de una sociedad alemana, adjudicándose las acciones de la entidad española para, posteriormente, disolver la sociedad española y adjudicarse el inmueble	25
• Adquisición de una parcela calificada como suelo urbano no consolidado sobre la que existe una edificación paralizada	25
• Elevación a escritura pública la promoción y adjudicación de viviendas realizada por una Administración Pública en 1987.....	26
• Venta de unos solares heredados que, durante la vida de su madre, habían formado parte de una junta de compensación para proceder a su urbanización.....	27
• Entrega de piezas de metal a la Junta constructora del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia de Barcelona.....	27
• Adquisición de un centro comercial cuya explotación y gestión de arrendamiento era llevado a cabo por una entidad gestora cuyo contrato va a ser rescindido por la transmitente con carácter previo a la venta del centro comercial....., para la construcción y explotación de una piscina municipal, debiendo abonarse al concesionario el importe de las inversiones realizadas así como una indemnización por los daños y perjuicios que la resolución le cause al mismo	27
• Rescate de una concesión de obra pública, para la construcción y explotación de una piscina municipal, debiendo abonarse al concesionario el importe de las inversiones realizadas así como una indemnización por los daños y perjuicios que la resolución le cause al mismo	28

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 29

• Percepción de una prestación por el fallecimiento de su marido, derivada de un plan individual de ahorro para la jubilación constituido en Suiza por el marido fallecido	29
• Legado sujeto a condición.....	29
• Aplicabilidad de la reducción prevista en el artículo 20.2 C) de la LISD	29
• Adquisición "mortis causa" de una participación en una Sociedad Limitada, por la que se practicó la reducción prevista en la Ley del ISD.....	30
• Percepción, en 2015, por la esposa e hijos de un trabajador, fallecido en 2012, de una determinada cantidad derivada de la previsión social de la empresa para la que este prestaba servicios.....	30
• Renuncia pura, simple y gratuita a la herencia fuera del plazo de seis meses	30
• Prestación de una póliza de seguro de vida como consecuencia del fallecimiento de su cónyuge	31
• Pacto de mejora "adelanto de herencia" formalizado en favor de un hijo residente en Andalucía por padres residentes en Galicia	31
• Adquisición "mortis causa" de una farmacia	31
• Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en la entidad "holding" y aplicación lo previsto en el artículo 20.2.c) de la LISD en caso de fallecimiento de la madre	31
• Donaciones realizadas para cada proyecto individual que se ingresan en una cuenta bancaria de una asociación sin ánimo de lucro al amparo de la ley 1/2002, de 22 de marzo de 2002, dedicada al micromecenazgo.....	32
• Donación a un hijo de la licencia e instalaciones de una farmacia, vendiéndose al mismo el mobiliario y existencias	32
• Donación a una hija de las participaciones en una entidad mercantil.....	32
• Arrendamiento de locales propiedad de un matrimonio y por una Comunidad de Bienes integrada por los cónyuges y por sus hijos	32
• Donación a los hijos de la plena propiedad o de la nuda propiedad de participaciones en una Sociedad Limitada, uno de los hijos no reside en España.....	33
• Donación de unas participaciones a un hijo no residente en España	33
• Residencia fiscal en el ISD.....	34
• Donación a los hijos de nuda propiedad de participaciones en entidad "holding" con reserva del usufructo vitalicio por parte del donante	35
• Pacto sucesorio de la legislación civil catalana con entrega presente de bienes a los herederos, bien en la modalidad de heredamiento acumulativo, bien como heredamiento de atribución particular.....	36
• Indemnización de unos 80.000 euros por despido improcedente ingresada en una cuenta bancaria indistinta, cuyos titulares son él mismo y su pareja de hecho.....	37
• Aplicación del artículo 20.6 de la LISD a una donación de participaciones	37
• Canje de valores donados por acciones en sociedad filial.....	38
• Aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid a una donación cuya donataria es residente en Madrid desde mayo de 2016 pero con residencia hasta entonces y desde junio de 2010 en Suiza	38
• Reducción del precio inicialmente pactado de un contrato de compraventa de una finca rústica estableciendo una condición resolutoria en garantía del precio aplazado	38
• Donación de participaciones de Sociedad Anónima que desarrolla una actividad de arrendamiento de inmuebles.....	38
• Donación en efectivo de su padre, residente en Italia, siendo el donatario residente en Canarias	39
• Aplicabilidad del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en caso de donación de participaciones en la Oficina de Farmacia explotada en Comunidad de Bienes por parte del padre a sus dos hijas	39
• Novación del préstamo hipotecario que libera a su expareja del préstamo, sin ningún tipo de contraprestación	39

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

EXPEDIENTE DE DOMINIO. ACEPTACIÓN DE HERENCIA PRESCRITA MANIFESTANDO QUE EL CAUSANTE ERA PROPIETARIO DE LA FINCA

Consulta nº4527-16 de 19 de octubre de 2016

Si para poder inmatricular la finca debe realizar un expediente de dominio, al no tributar por la herencia por estar prescrita, tendrá que tributar por el expediente de dominio como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que corresponda a la transmisión de bienes inmuebles. Cuando el artículo 7 habla de la prescripción, se refiere al título, es decir a la prescripción del expediente de dominio o acta de notoriedad realizado, no a la prescripción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el que adquirió la finca que pretende inscribir en el Registro; este criterio se ha manifestado ya en diversas consultas como la V2298-09; V1990-09, entre otras.

APORTACIÓN A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES DE LA VIVIENDA COMPRADA ANTES DEL MATRIMONIO PERO FINANCIADA CON DINERO GANANCIAL

Consulta nº V4723-16 de 8 de noviembre de 2016

El artículo 1.356 del Código Civil establece que: “Los bienes adquiridos por uno de los cónyuges, constante la sociedad, por precio aplazado, tendrán naturaleza ganancial si el primer desembolso tuviera tal carácter, aunque los plazos restantes se satisfagan con dinero privativo. Si el primer desembolso tuviera carácter privativo, el bien será de esta naturaleza.”

Lo que procede complementar con lo dispuesto en el artículo 1.358 del mismo texto legal, donde se determina que “cuando conforme a este Código los bienes sean privativos o gananciales, con independencia de la procedencia del caudal con que la adquisición se realice, habrá de reembolsarse el valor satisfecho a costa, respectivamente, del caudal común o del propio mediante el reintegro de importe al tiempo de la liquidación.”

La aportación del consultante de parte de su inmueble privativo a la sociedad de gananciales, dado que la sociedad de gananciales no tiene personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), ni del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dejando de ser de la titularidad exclusiva del aportante y quedando incluida la parte aportada en el régimen especial de comunidad en que consiste la sociedad de gananciales, no supone más que la transmisión de una parte de la propiedad de dicho bien, el 50% que recibe el cónyuge que no realiza la aportación, sin alcanzar al 50% que ya corresponde al cónyuge que la efectúa. En suma, la aportación a la sociedad de gananciales queda limitada al 50% del bien aportado que tuviera carácter privativo.

Dicho lo anterior, las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad o anterior a la aportación. También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda.

El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así, la donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa estatal de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.

Por lo que respecta a las transmisiones onerosas de bienes, dicha transmisión está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados según establece

el artículo 7.1 del texto refundido del mencionado impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre). No obstante, el artículo 45.I.B) 3 del mismo texto legal establece que las aportaciones a la sociedad conyugal están exentas del impuesto. De la descripción de los hechos se deduce que la aportación que va a hacer el consultante a la sociedad de gananciales es onerosa (pagada por anticipado), y estará sujeta por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD y exenta del mismo.

PAGO CON BIENES PRIVATIVOS DE LA DEUDA DERIVADA DEL EXCESO RECIBIDO POR LA DISOLUCIÓN DE BIENES GANANCIALES

Consulta nº V5033-16 de 21 de noviembre de 2016

La operación planteada, si bien trae causa de la anterior disolución de la sociedad de gananciales, constituye una prestación diversa de la inicialmente pactada, un acto jurídico independiente de la disolución, que responde con claridad a la figura de la dación en pago contemplada como hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme al artículo 7.2.a) del texto Refundido del ITP y AJD, sin que sea posible aplicar la exención establecida en el artículo 45.I.B.3 del Texto Refundido del ITP y AJD, prevista para el primero de los actos producidos, la disolución de gananciales que tuvo lugar en 2006, a un acto independiente y posterior a la misma.

TRANSMISIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD CUYO ACTIVO ESTÁ CONSTITUIDO POR CRÉDITOS HIPOTECARIOS

Consulta nº V5072-16 de 23 de noviembre de 2016

(...) las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e ITPAJD. La aplicación de esta regla especial requiere la concurrencia de tres requisitos básicos:

1. Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.
2. Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).
3. La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores (animus defraudandi).

Ahora bien, la referida pretensión de eludir los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles de la entidad cuyos valores se hayan transmitido constituye una cuestión de hecho, que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

No obstante lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba (párrafos segundo a quinto del apartado 2 del artículo 314 LMV). En estos tres casos –incisos a), b) y c)– (que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo), la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción la del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención. Ahora bien, a fin de evitar la indefensión del interesado, esta presunción admite la prueba en contrario (presunción “iuris tantum”), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión, si bien, al tratarse de una cuestión de hecho, no puede ser resuelta a priori, sino que habrá de ser planteada en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente.

En el supuesto objeto de consulta la entidad que se va a constituir, y de la que luego se transmitirán las acciones, no posee inmuebles, sino una cartera de créditos hipotecarios que no le otorgan ni la propiedad ni ningún otro derecho real sobre los inmuebles por lo que nunca será de aplicación la excepción a la exención del artículo 314 de la LMV, ya que lo que grava dicho artículo es la transmisión encubierta de inmuebles y los créditos hipotecarios no pueden entrar en dicha categoría.

DISOLUCIÓN DE CONDOMINIOS CON ORIGEN EN NEGOCIOS JURÍDICOS DISTINTOS

Consulta nº V4678-16 de 4 de noviembre de 2016

Primera. La cotitularidad sobre dos viviendas por parte del consultante y su hermano, habiendo sido adquiridas una de ellas por herencia paterna en el año 2000 y la otra por herencia materna en 2010, no forman una única comunidad de bienes, sino dos

comunidades de bienes, cuya disolución supone la existencia de dos negocios jurídicos diferentes y deben ser tratadas de forma separada a efectos de su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que sea obstáculo para ello el hecho de que los comuneros de ambas sean las mismas personas.

Segunda. La disolución de cada comunidad de bienes tributará: por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en caso de no intervenir compensación en metálico por parte del comunero al que se adjudique el exceso de adjudicación que se produce dada la previsible indivisibilidad de los bienes. En caso de intervenir dicha compensación tributará por la cuota variable del documento notarial del ITP y AJD, al concurrir todos los requisitos del artículo 31.2. La base imponible será el valor declarado referido a la fecha en que tenga lugar la disolución de la comunidad y podrá ser objeto de comprobación por parte la Administración tributaria.

Tercera. Si los comuneros proceden a intercambiarse las cuotas partes indivisas que ostentan en cada una de las comunidades, procedería su tributación como permuta por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, siendo la base imponible el valor real del bien y, de igual forma que en el supuesto anterior, el valor real, que podrá ser objeto de comprobación, deberá estar referido al momento de la disolución.

DISOLUCIÓN COMUNIDAD DE BIENES DEDICADA AL ARRENDAMIENTO

Consulta nº V4526-16 de 19 de octubre de 2016

En cuanto a la comunidad de bienes, que, según manifiesta la consultante, está constituida por bienes inmuebles, realmente no habrá transmisión alguna de las participaciones, sino que lo que se producirá es la separación de un comunero de dicha comunidad de bienes, llevándose la parte que le corresponde por su condición de comunero. Es decir, la separación de un comunero de una comunidad de bienes, con la consiguiente entrega de la parte que le corresponde de dicha comunidad, no es una transmisión –del mismo modo que tampoco lo es la disolución de la comunidad de bienes con la división de la cosa común y su adjudicación a los comuneros–, sino la transformación de su derecho como comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte.

Así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se puede citar la sentencia de 28 de junio de 1999, en cuyo fundamento de derecho tercero, párrafo cuarto, afirma que “La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.”

En consecuencia, si efectivamente el comunero que se separa se limita a llevarse la parte que le corresponde por su cuota de condominio, no estará transmitiendo nada a los otros comuneros. Es decir, los condóminos no les estarán comprando su participación, sino entregando el inmueble que le corresponde por su participación en la comunidad de bienes.

A este respecto, el artículo 61 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, referente a la disolución de comunidades de bienes, pero cuyos postulados pueden trasladarse a la separación de comuneros, dispone en su apartado 2 que “La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados.”

Este Centro Directivo se ha pronunciado reiteradamente en el sentido de considerar que una comunidad de bienes cuyo objeto es el arrendamiento de inmuebles desarrolla una actividad empresarial – o actividad económica- siempre que concurren las circunstancias exigidas en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; es decir, cuando se disponga de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y además se cuente con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Concurriendo estas circunstancias, la constitución y la disolución de una comunidad de bienes origina el hecho imponible del gravamen de operaciones societarias. Del escrito de la consulta se deduce que no es este el caso, por lo que se entiende que la comunidad de bienes no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto y por lo tanto la separación del comunero no origina el gravamen de operaciones societarias. El inmueble que se adjudique al comunero que se separa, siempre y cuando guarde la proporción a su cuota, estará sujeto únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, siendo la base imponible el valor declarado de ese inmueble.

Respecto al exceso de adjudicación que se pueda producir, si este es inevitable y se adjudica al condómino a cambio de compensar al resto en dinero, no tributará como transmisión patrimonial onerosa; pero si el exceso no fuera inevitable, por poderse hacer otro reparto que si guardara las proporciones o al menos la desproporción fuera la menor posible, o bien dicho exceso inevitable no cumple lo establecido en el artículo 1062 del Código Civil, dicho exceso de adjudicación tributará como transmisión patrimonial onerosa al tipo de gravamen de los bienes inmuebles.

DISOLUCIÓN PARCIAL DE COMUNIDAD

Consulta nº V5155-16 de 29 de noviembre de 2016

Ante la imposibilidad de formar lotes equivalentes, por existir algunas parcelas muy grandes, por lo que se van a adjudicar varias parcelas a varios comuneros y algunas parcelas individualmente, realizando además compensaciones en metálico (...) la operación que se pretende llevar a cabo no supone la disolución de la comunidad de bienes, que claramente se mantiene en varias fincas, que van a continuar en común, produciéndose en todo caso, lo que a veces se denomina “disolución parcial”, pero que realmente no es una disolución, o en cualquier caso, no lo es a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En realidad nos encontramos ante la redistribución de las participaciones entre los comuneros.

(...)

Por lo tanto, la operación planteada es una permuta en la que los comuneros tributarán por la parte adquirida, siendo el tipo impositivo a aplicar el de los bienes inmuebles.

ENTIDAD FINANCIERA QUE CONCEDE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS MEDIANTE LA ACEPTACIÓN DE LA HIPOTECA UNILATERAL PREVIAMENTE CONSTITUIDA POR EL CLIENTE

Consulta nº V4739-16 de 10 de noviembre de 2016

De acuerdo con lo expuesto, cabe indicar que la constitución, mediante escritura pública, de una hipoteca voluntaria por acto unilateral del dueño de la finca cumple los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP para configurar el hecho imponible de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ya que habrá una primera copia de la escritura pública, la cual contendrá un acto valuable, inscribible en el Registro de la Propiedad y no sujeto ni al ISD ni a las otras modalidades del ITP.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 29 del TRLITPAJD dispone que “Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”. A este respecto, el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo determina en su párrafo segundo que “Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario”.

De acuerdo con estos preceptos, no cabe duda de que el sujeto pasivo en la constitución de una hipoteca unilateral en garantía de un préstamo concedido por una entidad de crédito será el prestatario que la constituye. Por lo que se refiere a la aceptación de la hipoteca unilateral, que corresponde hacer a la persona a cuyo favor se haya constituido la hipoteca, a juicio de este Centro Directivo, no puede afirmarse que concurren los cuatro requisitos exigidos para configurar el hecho imponible de la cuota gradual, pues no parece que tenga por objeto cantidad o cosa valuable. En este sentido, cabe destacar que lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, esto es, la obligación que se garantiza con la hipoteca (por eso, en los préstamos con garantía, según el artículo 30.1 del TRLITP, la base imponible está constituida por el importe de la obligación o capital garantizado), y dicha garantía ya se gravó en la constitución.

En otras palabras, no cabe considerar al acto de aceptación de la hipoteca unilateral como un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino como un acto accesorio o complementario de ésta, ya que la aceptación de la hipoteca unilateral no tiene un contenido valuable diferente del que representa la garantía que se constituyó previamente. Entender lo contrario supondría una doble imposición de un único objeto valuable, lo cual resulta contrario a la finalidad de la Ley.

AMPLIACIÓN DE OBRA NUEVA

Consulta nº V4865-16 de 8 de noviembre de 2016

Primera: La escritura pública de declaración de la ampliación de una obra nueva ya declarada previamente está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Segunda: La base imponible de la referida escritura pública de declaración de la ampliación de una obra nueva ya declarada estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare; en este caso, al tratarse de la ampliación de una obra nueva ya declarada, la base imponible será el valor real de coste de la ampliación que ahora se declara.

PROTOCOLIZACIÓN DE UN CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA, ENTREGADO CON ANTERIORIDAD EN EL ÁREA DE URBANISMO DEL AYUNTAMIENTO

Consulta nº V5092-16 de 24 de noviembre de 2016

En caso de que efectivamente se prueba la entrega del documento privado a un funcionario público por razón de su oficio, se entenderá que concurre el primero de los supuestos contemplados en el artículo 1.227 del Código Civil y que, en consecuencia, la fecha del documento privado es la de la referida entrega, determinando la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación tributaria alguna por dicho concepto.

De no probarse la entrega del documento, no se habrá producido la prescripción y se deberá proceder a practicar liquidación por la referida transmisión, en los términos que resultan del último párrafo del apartado 2º del artículo 50 del Texto Refundido y 94.3 del Reglamento.

La fecha que prevalezca a efectos de prescripción que, en caso de no acreditarse su entrega anterior a un funcionario público, será la de la escritura de protocolización, será la que deba tenerse en cuenta a efectos de su liquidación y a ese momento es al que deberá referirse el valor real del bien que constituye la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 10 del Texto Refundido).

VENTA DE TERRENOS, ADQUIRIDOS POR HERENCIA, QUE FUERON URBANIZADOS POR EL CAUSANTE

Consulta nº V4738-16 de 10 de noviembre de 2016

El Impuesto sobre el Valor Añadido recae y grava las operaciones empresariales y profesionales efectuadas en el ejercicio de su actividad por empresarios o profesionales y no aquellas efectuadas por los particulares en su ámbito privado.

De la descripción de hechos contenida en el escrito de consulta no se deduce que la persona que va a transmitir los solares tenga la condición de empresario o profesional, sino que parece que los ha adquirido previamente por herencia y no se encuentran afectos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, y formando parte del patrimonio privado del consultante, va a proceder a su venta.

En estas circunstancias, su transmisión no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y por lo tanto, la operación quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

VENTA DE LOS SELLOS POR CUENTA DE LOS ACREEDORES CONCURSALES

Consulta nº V4261-16 de 5 de noviembre de 2016

La sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2015, ha fijado de forma definitiva que la actividad realizada por la sociedad consultante tiene naturaleza mercantil y no financiera, y que los lotes filatélicos identificables con los clientes pertenecen a estos y no a la sociedad consultante.

De acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, aquellos clientes de la consultante, que ostentan igualmente la condición de acreedores del concurso, pueden optar por que les sean devueltos los lotes de filatelia de los que son propietarios, depositados en la sociedad, con lo que serían eliminados de la lista de acreedores, o por ejercitar, alternativamente su derecho de recompra, lo que determinaría la venta de los sellos y lotes filatélicos.

En relación a las transmisiones de sellos y lotes filatélicos por parte de los acreedores concursales, que a su vez son clientes de la sociedad consultante y que, como se ha señalado, son los propietarios de los sellos y lotes filatélicos, habrá que diferenciar en función de si tales transmitentes ostentan o no la condición de empresario o profesional actuando como tales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, cuando los acreedores concursales que transmiten los sellos no tengan la consideración de empresario o profesional, la entrega quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin perjuicio de la tributación que, en su caso, corresponda con arreglo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. A estos efectos, de la información objeto de consulta, parece deducirse que, con carácter general, los clientes de la consultante que van a transmitir los sellos y lotes de filatelia no actúan como empresarios o profesionales.

No obstante, si la entrega de sellos se efectúa por aquellos clientes, acreedores concursales que ostentaran la condición de empresario o profesional a los efectos del Impuesto, actuando como tales, y los sellos y lotes filatélicos se hubieran afectado a su patrimonio empresarial o profesional, su transmisión quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que el titular que transmite los sellos y lotes de filatelia fuera la propia entidad consultante, si, como se desprende de los hechos del escrito de consulta, esta ejerce una actividad empresarial o profesional y actúa en el desarrollo de tal actividad en la transmisión de sellos y lotes filatélicos que ha afectado a su patrimonio empresarial, tales entregas se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La transmisión por parte de particulares de sellos pertenecientes a particulares, cualquiera que sea la naturaleza del comprador –empresarios, profesionales o particulares- están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mencionado Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo el sujeto pasivo el adquirente y la base imponible el valor real de los sellos de que se trate.

Por el contrario, si, en algunos supuestos, pudiera considerarse que el titular que transmite los sellos es la empresa que efectúa la consulta, por haberlo establecido la jurisprudencia, al tratarse de un transmitente sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), no se devengará ninguna de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino, solamente, el citado IVA.

DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD ALEMANA, ADJUDICÁNDOSE LAS ACCIONES DE LA ENTIDAD ESPAÑOLA PARA, POSTERIORMENTE, DISOLVER LA SOCIEDAD ESPAÑOLA Y ADJUDICARSE EL INMUEBLE

Consulta nº V4791-16 de 10 noviembre de 2016

Los consultantes crearon una sociedad en territorio de aplicación del Impuesto cuyo único activo era una vivienda de la que disfrutaban los consultantes. En tal caso, parece deducirse que tal sociedad no actuaba en su condición de empresario o profesional ni el inmueble se encontraba afecto al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, por lo que la posterior disolución y entrega del inmueble a sus dueños constituiría una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Una vez determinada la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, procede analizar su posible incidencia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La disolución de la sociedad alemana quedará fuera del ámbito de aplicación del impuesto en la modalidad de operaciones societarias, y a la escritura que recoja la entrega de acciones de una empresa que posee un inmueble situado en España, no inscribible en un registro público español, no le resultará de aplicación la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable del Documento Notarial.

En cuanto a la posible aplicación del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, éste queda excluido en tanto que la operación planteada no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Por último, la disolución de la sociedad española con la correspondiente entrega del inmueble a los consultantes, constituirá una operación societaria, en la que serán sujetos pasivos los consultantes y la base imponible del impuesto será el valor real del inmueble que reciben.

ADQUISICIÓN DE UNA PARCELA CALIFICADA COMO SUELO URBANO NO CONSOLIDADO SOBRE LA QUE EXISTE UNA EDIFICACIÓN PARALIZADA

Consulta nº V4578-16 de 26 de octubre de 2016

La edificación lleva paralizada desde hace más de 10 años por construirse sin licencia municipal siendo la transmitente una entidad bancaria que se adjudicó la parcela en un procedimiento de ejecución hipotecaria.

En tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización, en el sentido apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que se deba considerar terreno urbanizado a aquél sobre el que en su día se llevaron a cabo labores de urbanización en el sentido anteriormente apuntado si bien, como consecuencia de la modificación del planeamiento u otras circunstancias urbanísticas, deben ser de objeto de nueva urbanización. En tal caso, la entrega del mencionado terreno, de realizarse por un empresario o profesional, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en todo caso.

Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

Cuando la entrega tiene por terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplica la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 también prevé que, si sobre el terreno existiese alguna construcción que no tenga carácter agrario, su entrega estará exenta del Impuesto cuando se trate de un terreno no edificable y la construcción se encuentre paralizada, ruinoso o derruida. En estos casos, deberá atenderse a la naturaleza del terreno, que constituye el objeto principal de la entrega, toda vez que la construcción carece de valor en el estado actual en que se encuentra, ya sea por haber sido paralizada por la autoridad competente por construir incumpliendo algún requisito legal requerido al efecto (por ejemplo, por falta de licencia de edificación) o por su carácter inhabitable (construcción ruinoso o derruida).

A tal efecto, deberá entenderse que tiene la consideración de un terreno no edificable aquel terreno que no tenga la consideración de solar de acuerdo con la normativa urbanística, tampoco cuente con la correspondiente licencia administrativa de urbanización y de edificación, así como aquellos que, contando con la correspondiente licencia de urbanización, no se hayan iniciado en ningún momento sobre los mismos obras materiales de transformación urbanística o asumido el coste de estas por sus titulares, por lo que el terreno, a efectos del Impuesto, no se considerará en curso de urbanización ni urbanizado.

Este supuesto de exención debe ponerse en relación con lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 que establece la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

De dicho precepto se deriva que, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. Si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. Las entregas de una edificación en construcción o no terminada estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se realicen por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial. A estos efectos deberá tenerse en cuenta que no tendrán la consideración de una edificación en construcción o no terminada, las edificaciones paralizadas por la autoridad competente por incumplimiento de algún requisito legal.

Por último, el precepto indicado excepciona la aplicación de la referida exención, entre otros supuestos, a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística en la medida en que, en este caso, lo que prima es la entrega del terreno sobre el que dicha edificación se asienta de forma que se estará a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 a efectos de determinar si estamos, en su caso, ante una entrega exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ELEVACIÓN A ESCRITURA PÚBLICA LA PROMOCIÓN Y ADJUDICACIÓN DE VIVIENDAS REALIZADA POR UNA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN 1987

Consulta nº V4634-16 de 2 de noviembre de 2016

Si la entrega originaria de la vivienda, hubiera estado sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, el devengo del citado tributo ya se habrá producido con anterioridad al otorgamiento de la correspondiente escritura de compraventa.

Por consiguiente, en el momento en que se produce la elevación del contrato privado de compraventa a escritura pública no cabrá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

VENTA DE UNOS SOLARES HEREDADOS QUE, DURANTE LA VIDA DE SU MADRE, HABÍAN FORMADO PARTE DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN PARA PROCEDER A SU URBANIZACIÓN

Consulta nº V4738-16 de 10 de noviembre de 2016

De la descripción de hechos contenida en el escrito de consulta no se deduce que la persona que va a transmitir los solares tenga la condición de empresario o profesional, sino que parece que los ha adquirido previamente por herencia y no se encuentran afectos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, y formando parte del patrimonio privado del consultante, va a proceder a su venta.

En estas circunstancias, su transmisión no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, por lo tanto, la operación quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

ENTREGA DE PIEZAS DE METAL A LA JUNTA CONSTRUCTORA DEL TEMPLO EXPIATORIO DE LA SAGRADA FAMILIA DE BARCELONA

Consulta nº V4799-16 de 8 de noviembre de 2016

Las ejecuciones de obra que va a realizar la sociedad consultante tendrán la consideración de prestaciones de servicios pues el cliente aporta los materiales.

Por otro lado, la Orden de 29 de febrero de 1988 fue derogada por la Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los Artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario), su artículo 1 señalaba:

“Artículo 1. Impuesto sobre el Valor Añadido

1. A las operaciones que se entiendan realizadas a partir del 1 de enero de 2007 y que tengan por destinatarias a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, no les serán de aplicación los supuestos de exención o de no sujeción que se han venido aplicando a estas operaciones hasta el 31 de diciembre de 2006.

Excepcionalmente, las operaciones cuya exención se haya solicitado y reconocido por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes del 1 de enero de 2007 mantendrán el régimen tributario de exención, en su caso, reconocido, aunque las operaciones se realicen a partir de esta fecha.

Lo dispuesto en este apartado ha de entenderse sin perjuicio de la aplicación de cualesquiera otros beneficios fiscales contenidos en la normativa reguladora del Impuesto.”.

La exención para el Templo Expiatorio de la Sagrada Familia de Barcelona está reconocida antes de 1 de enero de 2007 por lo que sigue disfrutando de la exención en los términos de la Orden de 20 de febrero de 1988, (véase resolución Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de septiembre de 1988). No obstante lo anterior, la Orden de 1988 no alcanza a las prestaciones de servicios como las ejecuciones de obra mobiliaria a partir de los materiales aportados por el cliente, por lo que esta específica operación está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADQUISICIÓN DE UN CENTRO COMERCIAL CUYA EXPLOTACIÓN Y GESTIÓN DE ARRENDAMIENTO ERA LLEVADO A CABO POR UNA ENTIDAD GESTORA CUYO CONTRATO VA A SER RESCINDIDO POR LA TRANSMITENTE CON CARÁCTER PREVIO A LA VENTA DEL CENTRO COMERCIAL

Consulta nº V4895-16 de 11 de noviembre de 2016

La entidad consultante va a adquirir un bien inmueble destinado a la actividad de centros comerciales. A tales efectos, el transmitente resolverá el contrato de gestión del centro comercial que tenía con una entidad gestora con carácter previo a su transmisión.

Por su parte, la consultante y promoverá un proceso competitivo para seleccionar un nuevo gestor. El objeto de la transmisión resulta limitado a una mera cesión de un inmueble arrendado que no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación tendrán la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992. En consecuencia, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, tal y como se ha establecido por este Centro Directivo en su contestación vinculante de 22 de septiembre de V2745-15 dicha conclusión no se ve alterada por el hecho de que, tras un proceso competitivo probado con concurrencia de diferentes entidades gestoras, y que podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, resulte seleccionada para la gestión del centro comercial la antigua entidad gestora.

RESCATE DE UNA CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA, PARA LA CONSTRUCCIÓN Y EXPLOTACIÓN DE UNA PISCINA MUNICIPAL, DEBIENDO ABONARSE AL CONCESIONARIO EL IMPORTE DE LAS INVERSIONES REALIZADAS ASÍ COMO UNA INDEMNIZACIÓN POR LOS DAÑOS Y PERJUICIOS QUE LA RESOLUCIÓN LE CAUSE AL MISMO

Consulta nº V5161-16 de 29 de noviembre de 2016

La cantidad abonada a la entidad consultante por el Ayuntamiento concedente en concepto de indemnización por lucro cesante y por los daños y perjuicios causados como consecuencia de la resolución anticipada de la concesión derivada del incumplimiento por el citado Ayuntamiento, parece que no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido efectuada por la consultante para dicho Ayuntamiento.

La función de dicha cuantía es resarcir a la consultante del lucro cesante y de los daños y perjuicios derivados de la extinción anticipada del contrato de concesión administrativa.

Dichos importes tienen la consideración de indemnización a efectos del Impuesto y no forman parte de la base imponible de operación alguna sujeta a dicho tributo, no debiéndose repercutir cuota alguna con ocasión del pago de los mismos.

Del mismo modo, los importes a percibir por los costes de desmantelamiento tienen la finalidad de resarcir a la consultante de los daños y perjuicios causados como consecuencia de la extinción del contrato de concesión, no existiendo, en consecuencia, operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

PERCEPCIÓN DE UNA PRESTACIÓN POR EL FALLECIMIENTO DE SU MARIDO, DERIVADA DE UN PLAN INDIVIDUAL DE AHO- RRO PARA LA JUBILACIÓN CONSTITUIDO EN SUIZA POR EL MARIDO FALLECIDO

Consulta nº V4209-16 de 3 de octubre de 2016

La prestación percibida encaja en el hecho imponible regulado en la letra c) del artículo 3.1 de la LISD, ya que se trata de la percepción de una cantidad por la beneficiaria de un contrato de seguro sobre la vida, el contratante era persona distinta del beneficiario y no se trata de ninguno de los supuestos expresamente regulados en el artículo 17.2.a), de la LIRPF.

Por lo tanto, la cantidad recibida por la consultante no está sujeta al IRPF sino al ISD por el concepto de «percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario».

Asimismo, en la medida en que el impuesto satisfecho en Suiza pueda considerarse un impuesto similar al ISD, resultará de aplicación la deducción por doble imposición internacional. En el caso de que la consultante pruebe que las primas fueron pagadas con cargo a la sociedad de gananciales, la sujeción al ISD de la prestación objeto de consulta debe entenderse referida tan solo a su mitad, mientras que la otra mitad sí tributaría en el IRPF, pues por esa mitad sí habría identidad entre la contratante del seguro y la beneficiaria, circunstancia que impediría su sujeción al ISD.

LEGADO SUJETO A CONDICIÓN

Consulta nº V4246-16 de 4 de octubre de 2016

El consultante desea legar a sus dos hijas y a su esposa, con respeto de la legítima, del producto que se obtenga de la venta de la participación sobre varias fincas, entendiéndose el legado sujeto a condición, ya que no se haría efectivo en tanto no se vendiera o transmitiera la citada participación.

El fallecimiento del causante determinará el comienzo del plazo de declaración o autoliquidación, mientras que el devengo del impuesto determinará el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La presentación de la declaración deberá realizarse en general en el plazo de seis meses desde el fallecimiento de la causante, incluyendo tanto la herencia como el legado condicional, pero la obligación de pago no nacerá hasta que no se haya devengado el impuesto, momento que, en general, coincidirá con el fallecimiento de la causante, pero que quedará diferido al momento en que se cumpla la condición o desaparezca la limitación si la efectividad de la adquisición se halla suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, como es el caso del legado en cuestión.

Una vez cumplida la condición suspensiva (venta de las fincas o pasados los 10 años) lo que tendrán que hacer los legatarios es una declaración o autoliquidación complementaria, para efectuar el pago correspondiente al legado. La base imponible a considerar en sus autoliquidaciones por parte de cada una de las legatarias es el valor real correspondiente al elemento adquirido vía legado, esto es, la parte del precio a percibir del comprador de las fincas o el valor real de la participación en las propias fincas.

La base imponible a consignar en la declaración o autoliquidación complementaria será la correspondiente al legado, si bien el tipo efectivo de gravamen será el tipo medio resultante de aplicar la tarifa vigente en el momento del nuevo devengo (venta de las fincas o adquisición de las mismas) a la base imponible total de la sucesión, es decir, a la suma de la herencia más el legado.

Por tanto, la cuota tributaria correspondiente al legado será la resultante de aplicar a la base liquidable de la actual adquisición (el legado), el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones de la sucesión.

APLICABILIDAD DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.2 C) DE LA LISD

Consulta nº V4339-16 de 7 de octubre de 2016

Se consulta la aplicabilidad a la adquisición mortis causa de una Sociedad civil integrada por el padre y tres hijos con actividad económica agropecuaria, siendo la propiedad de las fincas rústicas en que se ejerce la actividad de titularidad ganancial del padre

y su cónyuge, salvo una de propiedad de los hijos. En los términos expresados en el escrito de consulta, concurrirían los requisitos para la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto por lo que se refiere al padre como a los hijos, que constituyen grupo de parentesco y que integran la Sociedad civil.

Exención que constituye condición “sine qua non” para la aplicabilidad del artículo 20.2.c) LISD, pero en cuyo ámbito objetivo no podrían incluirse las fincas rústicas que son propiedad del matrimonio y no de la Sociedad, con independencia de que estén afectas a la actividad que ésta desarrolla.

ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE UNA PARTICIPACIÓN EN UNA SOCIEDAD LIMITADA, POR LA QUE SE PRACTICÓ LA REDUCCIÓN PREVISTA EN LA LEY DEL ISD

Consulta nº V4598-16 de 27 de octubre de 2016

No afectarán al requisito de mantenimiento durante el plazo establecido en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin pérdida, por consiguiente, del beneficio fiscal aplicado en la liquidación del impuesto, las siguientes operaciones a que se refiere la consulta:

- » Venta de las participaciones adquiridas “mortis causa” por los herederos a sus primos o a “empresas familiares” en tanto en cuanto el importe obtenido se reinvierta en otros activos, con independencia de su naturaleza y situación y siempre que se mantenga, al menos, el valor por el que se practicó la reducción en el impuesto sucesorio.
- » Reparto por la entidad de que se trata de reservas generadas con anterioridad al fallecimiento de la causante, siempre que el importe de los dividendos percibidos se reinvierta en otros activos, con iguales características que en el caso anterior.
- » Aportación a las distintas “empresas familiares” de las participaciones adquiridas “mortis causa” o en compraventa a otros coherederos, con igual exigencia del mantenimiento del valor de adquisición.
- » Eventuales pérdidas de valor por fluctuaciones del valor de mercado de los productos financieros en que se hubieran reinvertido el importe resultante de la transmisión de las participaciones.

Por último, si bien se reitera el criterio de este Centro Directivo en cuanto a la innecesariedad de que los transmitentes de las participaciones mantengan el valor de adquisición cuando la transmisión hubiera operado en favor de alguna de las personas que fueron llamadas a la herencia de la causante en la medida en que el valor de adquisición subsistiría dentro de ese ámbito subjetivo.

Ello no sería aplicable, como es obvio, al supuesto de que los adquirentes lo fueren de alguna de las “empresas familiares” participadas por alguno de los herederos de la causante.

PERCEPCIÓN, EN 2015, POR LA ESPOSA E HIJOS DE UN TRABAJADOR, FALLECIDO EN 2012, DE UNA DETERMINADA CANTIDAD DERIVADA DE LA PREVISIÓN SOCIAL DE LA EMPRESA PARA LA QUE ESTE PRESTABA SERVICIOS

Consulta nº V4769-16 de 8 de noviembre de 2016

Dado que la cantidad en cuestión, conforme determina la sentencia, es un bien integrado en el caudal relicto del causante, la adquisición de la referida cantidad estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio (artículo 3.1.a) de la LISD) y, por consiguiente, estará no sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 6.4 de la LIRPF).

Por tanto, deberán los consultantes presentar autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En relación con las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta que se hubieran presentado, para el caso de que los consultantes hayan incluido las referidas cantidades, se estará a lo dispuesto en el artículo 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria respecto a los ingresos indebidos derivados de la presentación de una autoliquidación, y al apartado 3 del artículo 120 de la misma Ley.

RENUNCIA PURA, SIMPLE Y GRATUITA A LA HERENCIA FUERA DEL PLAZO DE SEIS MESES

Consulta nº V4972-16 de 16 de noviembre de 2016

Siempre que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no esté prescrito, circunstancias que no son posibles deducir del planteamiento de la consulta realizada, la coheredera, adquirirá directamente de la causante los bienes que compongan la masa hereditaria. En la medida en que la coheredera resulta obligada al pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,

a título de contribuyente, por la parte que le acrece de la herencia, de acuerdo con el artículo 25 de la LGT, también quedará obligado a satisfacer la prestación accesoria que se pudiera exigir.

PRESTACIÓN DE UNA PÓLIZA DE SEGURO DE VIDA COMO CONSECUENCIA DEL FALLECIMIENTO DE SU CÓNYUGE

Consulta nº V4987-16 de 17 de noviembre de 2016

Cuando contratante (tomador) y beneficiario coincidan en la misma persona, las cantidades derivadas del seguro estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cuando contratante y beneficiario sean personas distintas, las cantidades derivadas del seguro estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En particular, en el presente supuesto en que el beneficiario es el cónyuge superviviente y, como así se desprende del escrito de consulta, las primas se hubiesen satisfecho con cargo a la sociedad de gananciales, se tributará parcialmente por ambos impuestos, tal y como prevé el apartado 2 del artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dicho apartado establece que la base imponible de este impuesto estará constituida por la mitad de la cantidad percibida.

Consecuentemente, la otra mitad tributará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, conforme al artículo 25.3.a) 1º de la citada Ley 35/2006.

PACTO DE MEJORA “ADELANTO DE HERENCIA” FORMALIZADO EN FAVOR DE UN HIJO RESIDENTE EN ANDALUCÍA POR PADRES RESIDENTES EN GALICIA

Consulta nº V4996-16 de 17 de noviembre de 2016

El “pacto de mejora” previsto en los artículos 214 y ss. de la Compilación de Derecho Civil de Galicia regulada por Ley 2/2006, de 14 de junio, se trata de un pacto sucesorio por los que se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos, de forma que el mejorado adquiere su propiedad en los supuestos de entrega de presente de los bienes que les afecten.

No cabe duda de que, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los pactos sucesorios son títulos sucesorios y, entre ellos, el pacto de mejora que nos ocupa, el cual deberá tributar no por el hecho imponible del artículo 3.1.b) de la LISD –referido a negocios jurídicos lucrativos inter vivos– sino por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la misma ley, con devengo con el otorgamiento de la escritura pública.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de febrero de 2016, recalca que los pactos sucesorios son adquisiciones patrimoniales lucrativas por causa de muerte, sin que su naturaleza jurídica sufra por el hecho de que el efecto patrimonial se anticipe a la muerte, criterio jurisprudencial reiterado en Resolución de 2 de marzo de 2016 por el Tribunal Económico Administrativo Central en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE UNA FARMACIA

Consulta nº V5089-16 de 24 de noviembre de 2016

En un caso como el planteado, en el que el óbito se produjo en marzo de 2016, una solución lógica sería entender que si a lo largo del tiempo transcurrido de dicho ejercicio la causante continuaba ejerciendo de forma habitual, personal y directa la actividad de farmacia y esta constituía en dicho periodo su principal fuente de renta, el requisito para la exención en el impuesto patrimonial puede darse por cumplido y, consiguientemente, la condición previa para la aplicación de la reducción sucesoria en los términos del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

No obstante, en cuanto en definitiva se trata de una cuestión fáctica, debería acreditarse en la medida de lo posible ante la Oficina gestora correspondiente.

EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO DE LAS PARTICIPACIONES EN LA ENTIDAD “HOLDING” Y APLICACIÓN LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 20.2.C) DE LA LISD EN CASO DE FALLECIMIENTO DE LA MADRE

Consulta nº V5166-16 de 29 de noviembre de 2016

Se cumplen en la sociedad “holding” los requisitos del artículo y apartado reproducido respecto de los integrantes del grupo de parentesco constituido por la consultante y dos hijos, por lo que procedería la exención de sus participaciones en el Impuesto

sobre el Patrimonio. Constantes esas circunstancias, también sería de aplicación por parte de los hijos de la causante lo previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que, como es obvio, se cumpliera en sus términos dicho artículo, apartado y letra.

DONACIONES REALIZADAS PARA CADA PROYECTO INDIVIDUAL QUE SE INGRESAN EN UNA CUENTA BANCARIA DE UNA ASOCIACIÓN SIN ÁNIMO DE LUCRO AL AMPARO DE LA LEY 1/2002, DE 22 DE MARZO DE 2002, DEDICADA AL MICROMECEAZGO

Consulta nº V4317-16 de 6 de octubre de 2016

Conforme a lo dispuesto en los artículos 1 y 3.2 de la LISD, solo estarán sujetos al ISD las donaciones recibidas por personas físicas, pues las recibidas por personas jurídicas deberán tributar en el Impuesto sobre Sociedades.

El sujeto pasivo del impuesto será el donatario. En ningún caso lo sería la Asociación, ya que se limita a una labor de intermediación entre el donante y el donatario. Ni siquiera lo sería en el caso de hacer suya la donación y efectuar ella posteriormente una nueva donación a favor del donatario real, por su carácter de persona jurídica.

En el caso de devolución de las cantidades donadas por no haberse alcanzado el importe estipulado de antemano para realizar el proyecto, en el caso del ISD, no procederá devolución alguna del impuesto, y ello porque no se habrá devengado dicho impuesto.

Debe tenerse en cuenta que, conforme al Código Civil, la donación no se perfecciona hasta que el donante no conoce la aceptación del donatario; y ello, necesariamente, no se producirá nada más que en los casos en los que se haya alcanzado el importe estipulado y, en consecuencia, la Asociación entregue dicho importe al encargado del proyecto en cuestión (donatario). Es decir, cuando no se alcance el importe no se perfeccionará la donación, y, por ende, no llegará a devengarse el impuesto.

DONACIÓN A UN HIJO DE LA LICENCIA E INSTALACIONES DE UNA FARMACIA, VENDIÉNDOSE AL MISMO EL MOBILIARIO Y EXISTENCIAS

Consulta nº V4407-16 de 14 de octubre de 2016

La transmisión gratuita e “inter vivos” de la licencia para ejercer un negocio de farmacia y de las instalaciones en las que se desarrolla su actividad encaja en ese propósito y ello, aunque determinados elementos patrimoniales integrados en la misma –como es el caso del mobiliario y existencias- sean objeto de transmisión onerosa entre el donante y donatario.

De acuerdo con lo anterior, se considera procedente la aplicación de la norma mencionada, aplicándose la reducción del artículo 20.6 LISD, sobre el valor real de los elementos patrimoniales objeto de donación.

DONACIÓN A UNA HIJA DE LAS PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD MERCANTIL

Consulta nº V4416-16 de 14 de octubre de 2016

En los términos del escrito de consulta se cumplen los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a favor del grupo de parentesco constituido por la donante y tres hijos, entre los que se incluye la consultante.

No se aprecia obstáculo legal alguno para la aplicación a la donación de participaciones del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 –no del 20.2.c), como erróneamente se apunta- sin que afecte a tal conclusión el hecho de que la donante continúe percibiendo retribuciones estatutarias como miembro del Consejo de Administración o que el importe percibido por ello sea inferior a la pensión que perciba. En relación con la letra b) del citado artículo 20.6, ni antes de la donación ni con posterioridad a ella ha desempeñado ni va a ejercer funciones directivas por lo que, consecuentemente, percibirá remuneraciones vinculadas exclusivamente a su condición de Presidenta del Consejo de Administración de la entidad.

ARRENDAMIENTO DE LOCALES PROPIEDAD DE UN MATRIMONIO Y POR UNA COMUNIDAD DE BIENES INTEGRADA POR LOS CÓNYUGES Y POR SUS HIJOS

Consulta nº V4524-16 de 19 de octubre de 2016

En el caso de la C.B. no procedería exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y tampoco reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, porque aquella

exención es condición “sine qua non” para la aplicación de la reducción sucesoria. Por el contrario, procedería la exención en el impuesto patrimonial para ambos cónyuges siempre que la actividad de arrendamiento de los locales de su propiedad (y que no forman parte de la C.B.) se realice de forma habitual, personal y directa por la persona física y el rendimiento neto procedente de dicha actividad constituya al menos el 50% de su base imponible por el IRPF.

Consecuentemente, en tal supuesto procedería la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con los requisitos del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.

DONACIÓN A LOS HIJOS DE LA PLENA PROPIEDAD O DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD LIMITADA, UNO DE LOS HIJOS NO RESIDE EN ESPAÑA

Consulta nº V4597-16 de 27 de octubre de 2016

La donación de participaciones objeto de consulta, sea en plena o nuda propiedad, constituiría hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con tributación por obligación personal por parte del donatario residente en España y por obligación real en el caso del residente en los Estados Unidos de América.

En uno y otro supuesto, procedería la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 como consecuencia de la donación de las participaciones de la entidad “holding”. Debe, no obstante, precisarse que el caso del donatario no residente la Administración tributaria competente para la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será, en este caso, la Administración tributaria del Estado (Oficina Nacional de Gestión Tributaria-Sucesiones no residentes). En los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo su valor, como se apunta, del 84% resultante de la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para un usufructuario de 73 años de edad, sería del 16 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

Cuando los adquirentes hayan recibido la nuda propiedad, al consolidarse el dominio al fallecer el usufructuario, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento del usufructuario.

El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

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, 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.

DONACIÓN DE UNAS PARTICIPACIONES A UN HIJO NO RESIDENTE EN ESPAÑA

Consulta nº V4675-16 de 3 de noviembre de 2016

Dando por supuesto que concurren las circunstancias exigidas para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, requisito “sine qua non” para la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la donación de participaciones constituiría hecho imponible en dicho impuesto, con tributación por obligación personal por parte de los donatarios residentes en España (artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el impuesto) y por obligación real en el caso del donatario residente en Reino Unido (artículo 7 de la misma Ley).

En uno y otro supuesto, procedería la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 y, en paralelo con ella, la norma del IRPF a que se ha hecho referencia.

En cualquier caso, a título informativo se indica que al resultar las participaciones elementos patrimoniales situados, que pueden ejercitarse o han de cumplirse en territorio español, la autoliquidación a realizar por el donatario no residente habrá de hacerse ante la Administración tributaria competente para la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que será, en este caso, la Administración tributaria del Estado (Oficina Nacional de Gestión Tributaria-Sucesiones no residentes).

RESIDENCIA FISCAL EN EL ISD

Consulta nº V4724-16 de 8 de noviembre de 2016

En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- » la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.
- » que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, la consultante será considerada contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

En el presente caso, la consultante no aporta datos anteriores al año 2015, desconociéndose si, en los períodos impositivos anteriores a 2015, tuvo su residencia habitual en territorio español y, por tanto, fue contribuyente por el IRPF en España por dichos períodos. No obstante, manifiesta que “en su momento” declaró vía el modelo 720 (son sujetos obligados a presentar la citada declaración informativa, entre otros, las personas físicas residentes en territorio español) y, asimismo, indica que pidió excedencia en su puesto de trabajo en la función pública española, puesto de trabajo que, al no indicar lo contrario, cabría deducir que tenía en España.

Por tanto, bajo la hipótesis de que se trata de una persona física que tenía su residencia habitual en España y, en consecuencia, era contribuyente por el IRPF, y que, el 14 de junio de 2015 se fue a Suiza por el motivo ya descrito, cabe indicar que de no acreditar su residencia fiscal en otro país (Suiza), mantendría su consideración de contribuyente por el IRPF, debiendo tributar en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

No obstante, si, en aplicación de alguno de los criterios señalados en el artículo 9 de la LIRPF, la consultante resultase ser residente fiscal en España y al mismo tiempo pudiera ser considerada residente en Suiza, de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resolvería por el apartado 2 del artículo 4 del Convenio Hispano-Suizo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 26 de abril de 1966 (BOE de 3 de marzo de 1967), en adelante el Convenio, que se expresa en los siguientes términos:

“2. Cuando, en virtud de las disposiciones del párrafo 1, una persona física resulte residente de ambos Estados contratantes, el caso se resolverá según las siguientes reglas:

- a) Esta persona será considerada residente del Estado contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) Si no pudiera determinarse el Estado contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados contratantes, se considerará residente del Estado contratante donde viva de manera habitual;
- c) Si viviera de manera habitual en ambos Estados contratantes, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado contratante del que sea nacional;
- d) Si fuera nacional de ambos Estados contratantes, o no lo fuera de ninguno de ellos, las Autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”

En relación con la segunda cuestión, el artículo 5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone lo siguiente:

“Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

- a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.”

Según los artículos 6 y 7 de la citada Ley 29/1987, los contribuyentes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pueden serlo por obligación personal o real. En concreto, dichos artículos establecen:

“Artículo 6. Obligación personal.

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.
2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

“Artículo 7. Obligación real.

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.”

Por tanto, la Ley 29/1987 se remite, en cuanto a la determinación de la residencia habitual, a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

DONACIÓN A LOS HIJOS DE NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD “HOLDING” CON RESERVA DEL USUFRUCTO VITALICIO POR PARTE DEL DONANTE

Consulta nº V4731-16 de 8 de noviembre de 2016

En los términos expuestos en el escrito de consulta y en tanto se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 así como los establecidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, condición necesaria pero no suficiente para el disfrute de la reducción a que se refiere el primer artículo y apartado citado, procedería el doble beneficio fiscal para la donación tanto de la plena propiedad como de la nuda propiedad de las participaciones en la entidad “holding” que se menciona.

Lo anterior se circunscribe, como se ha indicado, a la legislación estatal, dado que la competencia para la contestación de consultas vinculantes sobre normativa autonómica –en este caso, la dictada por la Comunidad Autónoma de Cataluña- corresponde a la misma, conforme prevé el artículo 55.2.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.

Por otro lado, en los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para un usufructuario de 72 años de edad, sería del 17 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

En lo que se refiere a 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, dado que los adquirentes recibieron por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer el usufructuario, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento del usufructuario.

El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

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.

Por último, en el supuesto de que, dentro del plazo de diez años, se realice una operación societaria o desinversiones en filiales, con reinversión del importe, en este último supuesto, en nuevos proyectos dentro del Grupo empresarial, no puede establecerse un criterio apriorístico sobre lo que ha de entenderse por “minoración sustancial” del valor, concepto jurídico indeterminado sobre el que la Ley no se pronuncia y que parece lógico que ha de apreciarse de forma puntual para cada supuesto en particular.

No obstante, el requisito de mantenimiento previsto en el artículo 20.6.c) de la Ley 29/1987 se refiere al mantenimiento del valor de adquisición por el que se practicó la reducción en su día en las participaciones en que, en su caso, se materialice la reinversión del importe, además del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las mismas.

PACTO SUCESORIO DE LA LEGISLACIÓN CIVIL CATALANA CON ENTREGA PRESENTE DE BIENES A LOS HEREDEROS, BIEN EN LA MODALIDAD DE HEREDAMIENTO CUMULATIVO, BIEN COMO HEREDAMIENTO DE ATRIBUCIÓN PARTICULAR

Consulta nº V4733-16 de 8 de noviembre de 2016

No cabe duda de que, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los contratos y pactos sucesorios son títulos sucesorios, es decir, tributan por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos inter vivos. Lo expuesto es plenamente aplicable al pacto sucesorio de heredamiento cumulativo a que se refiere el artículo 431.19.2 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones.

Dicho pacto, por el que se instituyen herederos en la calidad de sucesiones a título universal, no pierde ese carácter en el caso de exclusión de determinados bienes de la transmisión de presente que se efectúa con motivo del pacto. Y ello sin perjuicio de que, de acuerdo con el artículo 24 antes reproducido, al producirse adquisición de bienes y derechos en vida del futuro causante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devengue el mismo día en que se celebre el referido contrato o pacto sucesorio, pues es en ese momento cuando se produce la adquisición.

En este caso, el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se subordina al que se produce en el Derecho Civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto –que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo– del momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.

Por otra parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, citada en el escrito de consulta, recalca que los pactos sucesorios son adquisiciones patrimoniales lucrativas por causa de muerte, sin que su naturaleza jurídica sufra por el hecho de que el efecto patrimonial se anticipe a la muerte.

Teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial, reiterado en Resolución de 2 de marzo de 2016 por el Tribunal Económico Administrativo Central en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cabe entender que la transmisión de bienes de presente que se produzca a través de un pacto sucesorio, le resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, conforme al cual “se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”.

En definitiva, será de aplicación dicha norma del IRPF respecto del heredamiento cumulativo del 431.19.2 de la Ley 10/2008.

Ahora bien, en el caso del heredamiento por atribución particular, que también es pacto sucesorio conforme al artículo 431-29 de la propia Ley 10/2008, el apartado 3 de dicho precepto establece, frente al silencio que guarda la Ley respecto del heredamiento anterior, que, en el caso de transmisión de presente de bienes, dicho acto de transmisión “se considera donación”.

Por la misma subordinación del tratamiento fiscal al Derecho Civil a que antes se hacía referencia, esa calificación comporta que el pacto sucesorio adquiere, por así decirlo, un carácter híbrido en tanto en cuanto, aun siendo una adquisición patrimonial por causa de muerte, la entrega patrimonial en vida del causante no sólo da lugar a un devengo “anticipado” conforme al artículo 24 de la Ley 29/1987 sino que habrá de regirse por la normativa propia de las adquisiciones a título gratuito e “inter vivos”.

De resultas de lo anterior, en los supuestos de heredamiento por atribución particular con transmisión de presente de bienes, la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF para el heredante tendría que canalizarse por la vía de la letra c)

del artículo 33.3 de la Ley 35/2006, siempre que la donación se ajuste estrictamente a los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”

INDEMNIZACIÓN DE UNOS 80.000 EUROS POR DESPIDO IMPROCEDENTE INGRESADA EN UNA CUENTA BANCARIA INDISTINTA, CUYOS TITULARES SON ÉL MISMO Y SU PAREJA DE HECHO

Consulta nº V4734-16 de 8 de noviembre de 2016

El devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación requiere la concurrencia sucesiva de los tres requisitos siguientes:

- » Acto de disposición del donante a título gratuito con ánimo de liberalidad (“animus donandi”) de una cosa a favor del donatario.
- » Aceptación de la donación por el donatario.
- » Conocimiento por el donante de la aceptación del donatario.

El mero ingreso de una cantidad de dinero privativo de una persona en una cuenta bancaria cuya titularidad es compartida por aquel con otras personas no implica necesariamente la existencia de donación, si no va acompañado de los tres requisitos expuestos.

Y ello, porque una cuenta bancaria supone un contrato de depósito entre el depositante, dueño de lo depositado, y el depositario (banco), relación que no queda modificada por el hecho de que figuren más titulares en dicha cuenta.

La cotitularidad implica simplemente la disponibilidad de fondos por parte de cualquiera de los titulares, pero no que todos ellos pasen a ser propietarios de los bienes depositados.

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 20.6 DE LA LISD A UNA DONACIÓN DE PARTICIPACIONES

Consulta nº V4866-16 de 11 de noviembre de 2016

En cuanto a los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio existiría una doble actividad económica por parte de la entidad, en el bien entendido, como es obvio, de que no sólo se produzca un alta en el correspondiente epígrafe del IAE de arrendamiento de bienes inmuebles y se contrate una persona a jornada completa sino que el objeto social de la entidad incluya esa actividad y se ejerza efectivamente.

Asimismo, se cumplirían los requisitos de las letras b) y c) del 4.Ocho.Dos respecto del grupo de parentesco constituido entre los cónyuges.

En tales circunstancias, la donación de cualquiera de ambos cónyuges tendría derecho a la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987 con los requisitos que este artículo y apartado establece, por lo que en cuanto es necesario mantener el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes, al menos uno de los dos hermanos donatarios, integrantes del nuevo grupo de parentesco, tendrá que cumplir el requisito del ejercicio de funciones directivas y percepción del nivel de remuneraciones establecido. Asimismo, y para el mantenimiento de la exención, durante ese plazo mínimo deberá mantenerse la actividad económica.

Por último, no se formulan observaciones respecto de la aplicabilidad o no de la reducción autonómica andaluza a que se alude.

El artículo 55.2.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 establece, a propósito de la delegación de competencias en materia de gestión tributaria, la no delegación en materia de las consultas a que se refieren el artículo 88 y 89 de la Ley General Tributaria “salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias”. Consiguientemente, corresponde a la Comunidad Autónoma de Andalucía pronunciarse al respecto.

CANJE DE VALORES DONADOS POR ACCIONES EN SOCIEDAD FILIAL

Consulta nº V4969-16 de 16 de noviembre de 2016

En el supuesto planteado los consultantes permutarían parte de los valores en la Sociedad “holding”, respecto de los cuales aplicó la reducción del 20.6 de la Ley 29/1987 por acciones en una entidad filial de aquella.

En tanto en cuanto se mantendría tanto el valor de adquisición por el que se practicó la reducción como los porcentajes mínimos de titularidad y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio –tal y como se afirma en el escrito de consulta, los consultantes mantendrían el derecho a la reducción practicada conforme al artículo 20.6 respecto de la totalidad de las participaciones donadas en 2014.

APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID A UNA DONACIÓN CUYA DONATARIA ES RESIDENTE EN MADRID DESDE MAYO DE 2016 PERO CON RESIDENCIA HASTA ENTONCES Y DESDE JUNIO DE 2010 EN SUIZA

Consulta nº V4971-16 de 16 de noviembre de 2016

De acuerdo con lo previsto en los apartados 2.c) y 5 del artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en el caso de la adquisición “inter vivos” de bienes y derechos no inmobiliarios, el punto de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se entiende producido, para los sujetos pasivos residentes en España, en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tuviere el donatario su residencia habitual a la fecha del devengo. Se aplicará la normativa de aquella Comunidad Autónoma en cuyo territorio y, de conformidad con lo que establece el artículo 28.1.1º b) de la Ley 22/2009, hubiere permanecido el donatario el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto. La última norma citada responde a la clara finalidad de evitar prácticas de traslados de residencia entre Comunidades Autónomas con objeto de elusión fiscal, por lo que a efectos del cómputo del periodo mencionado no se tomará en cuenta el tiempo de permanencia del donatario en el extranjero.

En definitiva y para el supuesto planteado en el escrito de consulta será aplicable la normativa autonómica de la Comunidad Autónoma de residencia del mismo.

REDUCCIÓN DEL PRECIO INICIALMENTE PACTADO DE UN CONTRATO DE COMPRAVENTA DE UNA FINCA RUSTICA ESTABLECIENDO UNA CONDICIÓN RESOLUTORIA EN GARANTÍA DEL PRECIO APLAZADO

Consulta nº V5032-16 de 21 de noviembre de 2016

La reducción del precio será por un importe igual al que correspondía abonar en el año 2018. Debía satisfacerse en la siguiente forma: un 31% en la fecha del contrato y tres plazos posteriores, en 2011, 2015 y 2018 respectivamente.

La reducción del precio inicialmente fijado, pactado en beneficio de ambas partes, constituye una condonación de deuda en la que no concurre ánimo de liberalidad, requisito imprescindible para constituir hecho imponible del Impuesto de Donaciones, por lo que no tributará por el mismo.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberá tributar como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el art. 33.1 de la Ley 35/2006, en los términos que se establecen en los artículos 34 y 48 de la citada norma.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE SOCIEDAD ANÓNIMA QUE DESARROLLA UNA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

Consulta nº V5054-16 de 22 de noviembre de 2016

En los términos del escrito de consulta, la consultante reúne los requisitos establecidos para la exención en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, inclusive la calificación como económica de la actividad de arrendamiento del centro comercial de la entidad dado que se cumple la exigencia de persona contratada a jornada completa para la llevanza de la actividad conforme al artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Consecuentemente y también conforme a la información suministrada en la consulta, procederá la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

DONACIÓN EN EFECTIVO DE SU PADRE, RESIDENTE EN ITALIA, SIENDO EL DONATARIO RESIDENTE EN CANARIAS

Consulta nº V5073-16 de 23 de noviembre de 2016

Habida cuenta que la residencia habitual del donatario en Canarias se habría iniciado en junio de 2013, una futura donación daría lugar a la aplicación de la normativa establecida en dicha Comunidad Autónoma.

En cualquier caso, si procede o no determinada bonificación autonómica es cuestión sobre la que habrá de pronunciarse la citada Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, al tratarse de disposición dictada por la misma en el ejercicio de sus competencias.

APLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 20.6 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN CASO DE DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN LA OFICINA DE FARMACIA EXPLOTADA EN COMUNIDAD DE BIENES POR PARTE DEL PADRE A SUS DOS HIJAS

Consulta nº V5119-16 de 28 de noviembre de 2016

El donante, en cuanto comunero, tendrá derecho a la exención siempre que la actividad de farmacia constituya su principal fuente de renta, es decir, que al menos el 50% de su base imponible por el IRPF provenga de rendimientos netos de la actividad de farmacia, circunstancia sobre la que no existe constancia expresa en la consulta.

Entendiendo que sea así, no plantearía problema la aplicación de la reducción en los términos previstos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, entre ellos el del mantenimiento del derecho a la exención en el impuesto patrimonial durante el plazo establecido por la Ley por parte de las donatarias, no por el donante, como erróneamente se indica.

NOVACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO QUE LIBERA A SU EXPAREJA DEL PRÉSTAMO, SIN NINGÚN TIPO DE CONTRAPRESTACIÓN

Consulta nº V5165-16 de 29 de noviembre de 2016

En la novación de un préstamo recibido por el consultante y su expareja, consistente en excluir a ella de su condición de deudora, asumiendo el consultante su deuda, si la liberación de la deuda de ella se realiza sin contraprestación, tal operación está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”, por tratarse de la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación (artículo 12, RISD).

No obstante lo anterior, si la parte del importe del préstamo correspondiente a la expareja fue prestado por ésta al consultante, la novación descrita no constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido en la conclusión anterior, ya que faltaría el “animus donandi” –la intención de hacer una liberalidad– inherente a los negocios lucrativos y necesario para la configuración del hecho imponible de este impuesto, circunstancia que deberá ser suficientemente probada por los interesados.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 41

Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 41

- Aportación a la sociedad de gananciales de la vivienda comprada antes del matrimonio pero financiada con dinero ganancial 41
- Bonificación del impuesto en las transmisiones por causa de muerte..... 41

DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y NOTARIADO: CIERRE REGISTRAL..... 42

IIVTNU: Acreditación del cumplimiento de los requisitos fiscales. Resolución de 20 de octubre de 2017 42

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

APORTACIÓN A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES DE LA VIVIENDA COMPRADA ANTES DEL MATRIMONIO PERO FINANCIADA CON DINERO GANANCIAL

Consulta nº V4723-16 de 8 de noviembre de 2016

El primer párrafo del apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL establece lo siguiente:

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

De acuerdo con lo anterior, la aportación que en su caso realice cualquiera de los cónyuges a la sociedad conyugal no se encuentra sujeta al IIVTNU en virtud de lo establecido en el artículo 104.3 del TRLRHL.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones de los inmuebles, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de puesta de manifiesto en esa transmisión, del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide en ese momento y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de la vivienda que haya estado sujeta al IIVTNU.

BONIFICACIÓN DEL IMPUESTO EN LAS TRANSMISIONES POR CAUSA DE MUERTE

Consulta nº V5118-16 de 28 de noviembre de 2016

Lo único que hace el artículo 108.4 del TRLRHL es facultar a los Ayuntamientos para que mediante ordenanza fiscal establezcan una bonificación en la cuota íntegra del impuesto con un porcentaje máximo del 95 por ciento y con el único requisito legal de que se resulte de aplicación a las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

En el resto de requisitos, tanto sustantivos como formales, la ley se remite en el artículo 108.6 a lo dispuesto en la respectiva ordenanza fiscal.

Por tanto, los Ayuntamientos, en aras de su autonomía local, tienen la facultad de establecer o no dicha bonificación, así como el porcentaje aplicable, que puede ser único o diferente en función de distintos elementos (por ejemplo: distintos tramos de valor catastral, el tipo de inmueble, si constituye la vivienda habitual o local de la actividad económica, etc.), con el límite máximo legal del 95 por ciento de la cuota íntegra.

Asimismo, les corresponde la regulación de los aspectos sustantivos y formales de esta bonificación. Así pueden condicionar la aplicación de la misma al cumplimiento de distintos requisitos, como puede ser que el inmueble haya constituido la vivienda habitual del causante, que el inmueble permanezca en el patrimonio del beneficiario durante un determinado período de tiempo, etc.

DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y NOTARIADO: CIERRE REGISTRAL

IIVTNU: Acreditación del cumplimiento de los requisitos fiscales. Resolución de 20 de octubre de 2017

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Vistos los artículos 254.5 de la Ley Hipotecaria; 104 y 110.6.b) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 30 de enero, 3 y 10 de octubre y 27 de noviembre de 2014, 5 de marzo, 17 de julio y 28 de agosto de 2015 y 7 de enero de 2016.

1. Se discute en el presente expediente si procede practicar la inscripción de una escritura de extinción de comunidad otorgada por los dos comuneros de una finca, quedando adjudicada la misma a uno de ellos en pleno dominio abonando el exceso de adjudicación al otro comunero en metálico cuando no ha quedado acreditado ni la previa presentación, ni la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El recurrente considera, resumidamente, que como consecuencia de la propia naturaleza del negocio contenido en el título, extinción de comunidad, no hay sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en base a lo dispuesto en el artículo 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, no siendo procedente la calificación emitida, es decir, la suspensión de la calificación por aplicación del cierre registral contenido en el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria.

2. Son numerosas las ocasiones en las que este Centro Directivo (vid. Resoluciones recogidas en los «Vistos») ha analizado el alcance del denominado cierre registral por no acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto en relación a los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y donaciones, como respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía). El artículo 254.1 de la Ley Hipotecaria dispone: «Ninguna

inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir». Más específicamente el mismo artículo establece en su punto 5: «El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo».

A los efectos de aclarar en qué consiste este cierre registral, el artículo 255, párrafo primero, de la misma Ley establece: «No obstante lo previsto en el artículo anterior, podrá extenderse el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; más en tal caso se suspenderá la calificación y la inscripción u operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado, a fin de que se satisfaga dicho impuesto». En consecuencia, la falta de acreditación de la liquidación del Impuesto de Plusvalía supone el cierre del Registro (salvo en lo relativo a la práctica del asiento de presentación) y la suspensión de la calificación del documento.

3. La doctrina mantenida por este Centro Directivo ha establecido que el registrador, ante cualquier operación jurídica cuya registración se solicite, no sólo ha de calificar su validez y licitud, sino decidir también si se halla sujeto o no a impuestos; la valoración que haga de este último aspecto no será definitiva en el plano fiscal, pues no le corresponde la competencia liquidadora respecto de los diversos tributos; no obstante, será suficiente bien para acceder, en caso afirmativo, a la inscripción sin necesidad

de que la administración fiscal ratifique la no sujeción, bien para suspenderla en caso negativo, en tanto no se acredite adecuadamente el pago, exención, prescripción o incluso la no sujeción respecto del impuesto que aquel consideró aplicable, de modo que el registrador, al sólo efecto de decidir la inscripción, puede apreciar por sí la no sujeción fiscal del acto inscribible, evitando una multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registral.

Ahora bien, no concurriendo circunstancias de realización de especial tarea de cooperación con la Administración de Justicia (Resolución de 21 de diciembre de 1987) ni resultando supuestos de expresa e indubitada no sujeción al Impuesto (apartados 2 a 4 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) o de clara causa legal de exención fiscal –como ocurre en la aceptación de una hipoteca unilateral efectuada por la Tesorería General de la Seguridad Social (Resolución de 23 de abril de 2007)–, imponer al registrador la calificación de la sujeción o no al Impuesto de ciertos actos contenidos en el documento presentado a inscripción supondría obligarle a realizar inevitablemente declaraciones tributarias que (aunque sea con los limitados efectos de facilitar el acceso al Registro de la Propiedad) quedan fuera del ámbito de la competencia reconocida a este Centro Directivo, de modo que, aunque es posible que el registrador aprecie la no sujeción de determinado acto a las obligaciones fiscales, ha de tenerse en cuenta que si para salvar su responsabilidad exigiere la correspondiente nota de pago, exención, prescripción o no sujeción, habrán de ser los órganos tributarios competentes –en este caso, municipales– los que podrán manifestarse al respecto al recibir la comunicación impuesta por ley, sin que corresponda

a esta Dirección General el pronunciarse, a no existir razones superiores para ello (por ejemplo, cfr. artículo 118 de la Constitución) o tratarse de un supuesto en el que se esté incurriendo en la exigencia de un trámite desproporcionado que pueda producir una dilación indebida.

4. En el presente caso el registrador alberga dudas fundadas sobre el alcance de la no sujeción al producirse la división de la cosa común entre los dos únicos comuneros mediante la efectiva compensación en metálico para causalizar el negocio jurídico, considerándolo como un acto susceptible o determinante de las obligaciones tributarias impuestas por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin constar de manera expresa la no sujeción al mismo de manera expresa en el artículo 104 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en sus párrafos 2 a 4 anteriormente indicados.

Las alegaciones que formula el recurrente deben realizarse ante la oficina competente de gestión y liquidación tributaria.

Por tanto, y como se ha hecho constar anteriormente, no puede obligarse al registrador a que, bajo su responsabilidad, decida sobre una cuestión fiscal no especialmente clara cuya competencia corresponde a la Administración Local.

Por todo ello no cabe sino confirmar la nota de calificación y desestimar el recurso.

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la calificación impugnada.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Civil de la capital de la provincia del lugar donde radica el inmueble en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

