



CIRCULAR 1/2013, DE 1 DE JULIO DE 2013 DE LA DIRECCIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, DE UNIFICACIÓN DE CRITERIOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

El artículo 1 de la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales, establece que la Agencia Tributaria de Andalucía es una agencia de régimen especial encargada de realizar, en régimen de autonomía de gestión, las actividades administrativas de aplicación de los tributos en el ámbito de la Administración de la Junta de Andalucía.

El artículo 15.3.j) del Estatuto de la Agencia, aprobado por Decreto 4/2012, de 17 de enero, atribuye a la Dirección de la Agencia la competencia para orientar, coordinar, planificar, impulsar e inspeccionar la actividad de los servicios y del personal al servicio de la Agencia.

El 3 de febrero del 2011, se aprobó por la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía la Circular 1/2011, con la que se pretendió dar cumplimiento a los principios de igualdad y de seguridad jurídica, resultando necesario fijar y unificar criterios, con el objeto de que se aplique el ordenamiento jurídico de forma similar en la aplicación de los tributos como consecuencia de los procedimientos de gestión o de inspección que se lleven a cabo por las distintas Unidades, Áreas y Departamentos de la Agencia Tributaria de Andalucía y por las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

Desde esa fecha se han producido circunstancias tales como, nuevas orientaciones jurisprudenciales, o cambios de criterios en consultas vinculantes, que hacen necesaria la revisión y modificación de algunos criterios que se establecieron en la citada Circular 1/2011 y, por otra parte, han surgido nuevas necesidades de unificación en cuanto a la actuación de las Unidades de la Agencia Tributaria de Andalucía, y de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario. Se acompaña a la presente Circular un índice por materias, especificando en cual se regula, si en la presente Circular o en la Circular 1/2011.

Por todo ello, y en virtud de las competencias atribuidas en artículo 15.3.j) del Estatuto de la Agencia, aprobado por Decreto 4/2012, de 17 de enero, se dicta la presente circular sobre unificación criterios relativos a la aplicación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como de otras cuestiones relativas a la aplicación de los tributos, de conformidad con lo establecido en el artículo 98.2 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía.

Estos criterios serán seguidos así mismo por las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, ya que en virtud de la Disposición adicional sexta de la Ley 23/2007, de 18 de diciembre, en el ejercicio de las competencias que, en su caso, tengan delegadas las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, corresponderán a la Agencia las funciones de dirección, coordinación, supervisión e inspección de las mismas, sin perjuicio de las competencias específicas de los órganos de la Consejería competente en materia de Hacienda.



1. Extinción de condominio.

La extinción de condominio y sus consecuencias fiscales siempre han sido objeto de debate jurídico, y dado las múltiples posibilidades que se pueden ir dando respecto de la misma, se considera oportuno abordar algunas de las modalidades que se producen. Algunas cuestiones fueron analizadas en el Circular 1/2011, no obstante, se considera volver a tratar la casuística, introduciendo nuevos supuestos.

1.1 Extinción de condominio con exceso de adjudicación de una finca indivisible o que desmerezca mucho por su división que pertenece en proindiviso a varios comuneros y se adjudica a uno solo de ellos compensando a los demás en metálico.

En estos supuestos, el negocio jurídico que tributa es la extinción de condominio, ya que desaparece la comunidad de bienes, al adjudicarse a uno sólo de los comuneros el bien que es considerado indivisible o que desmerecería mucho su valor por la división. Esta operación tributaria, en el supuesto de que se realice en escritura pública, por la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados, sin que proceda la liquidación por excesos de adjudicación, al tratarse de un bien indivisible, siempre que haya compensación en metálico.

La Base Imponible, en este supuesto, será *"En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa..."*.

Por tanto, la base imponible será el valor del total del bien adjudicado al adjudicatario del inmueble.

Respecto de la procedencia **de aplicar los tipos reducidos** a la extinción del condominio, la normativa autonómica, concretamente, el artículo 27 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, establece como requisito fundamental la adquisición de vivienda para poder disfrutar de dicho beneficio fiscal.



Sin embargo, la disolución del proindiviso no es más que la transformación del derecho que el comunero tiene sobre la cosa común, reflejado en su cuota de condominio, que se convierte en propiedad exclusiva sobre la cosa que la disolución individualiza, no existiendo una transmisión propiamente dicha, ni a efectos civiles ni fiscales, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Conclusión: Por tanto, no procede la aplicación del tipo reducido, sino que se ha de aplicar el tipo general, en este caso el aprobado por la Comunidad Autónoma de Andalucía, actualmente el 1,5%.

1.2 Extinción parcial del condominio que pertenece en pro indiviso a varios comuneros y se adjudica a algunos de ellos en pro indiviso.

El supuesto analizado en este apartado, es aquel en el que existe una comunidad de bienes formada por tres o más comuneros, en el que uno o más comuneros iniciales, transmiten su cuota a otro u otros comuneros, dejando de formar parte de la comunidad de bienes, e incrementando el adquirente su cuota alícuota, pero sigue subsistiendo la comunidad de bienes, puesto que quedan al menos dos comuneros de los que inicialmente formaba parte de la comunidad de bienes.

Esta cuestión fue tratada en la Circular 2/2011, basada en las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda V0915-07 y V0332-10, si bien, añadimos, por ser de especial interés, la Sentencia del Tribunal Supremo en Unificación de Doctrina de 12 de diciembre de 2012, que viene a ratificar el criterio reflejado en sendas consultas.

Debe analizarse en primer lugar la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, que consiste en que los adjudicatarios adquieren las partes indivisas que tienen el resto de los copropietarios del inmueble en cuestión, que pasarían a tener una cuota mayor de participación en el mismo. Precisamente el hecho de que varios comuneros sigan manteniendo su participación en la vivienda es lo que **impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes sobre la vivienda**. La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, pues la propiedad de la vivienda sigue perteneciendo pro indiviso a varias personas. Lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios.

En consecuencia, la operación que se realiza es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre una vivienda que efectúan varios de los copropietarios a favor del



resto de comuneros, que también son copropietarios, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre la vivienda por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles.

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide la sujeción de la escritura pública en que se formalice la transmisión a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP, cual es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La base imponible sería el valor real de la parte alícuota transmitida, y el tipo de gravamen, la escala general del impuesto para los bienes inmuebles.

Por tanto, tal y como establece el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho QUINTO.

“Es claro que por la operación descrita no se produce la «adjudicación a uno» que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) y a la que se remite el citado artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849).

Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca.

A nuestro entender esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto, las que lo son de toda clase de «bienes y derechos» que integren el patrimonio”

Conclusión: La transmisión por parte de los copropietarios de sus respectivas cuotas de participación en la comunidad de bienes sobre una vivienda u otro bien, a otro de los copropietarios, sin que se extinga la comunidad de bienes por permanecer dos personas como mínimo como comuneros, está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble.



1.3 Extinción parcial del condominio que pertenece en pro indiviso a varios comuneros, cuando se adjudica a un comunero una porción segregada, por un valor coincidente con el porcentaje que le correspondía en la comunidad.

Este supuesto es diferente a los anteriores, ya que aquí, se produce previamente la segregación de parte del bien, por lo que estaríamos en un supuesto de bien divisible, y posteriormente la adjudicación a uno de los comuneros esa parte previamente segregada, manteniéndose la comunidad de bienes en el resto de la finca por los otros copropietarios.

Dicho negocio jurídico ha sido objeto de análisis en la Consulta Vinculante V0357-11, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en el siguiente sentido:

La tributación aplicable a la adjudicación a un comunero de la porción segregada, por un valor coincidente con el porcentaje que le correspondía en la comunidad, la tributación va a depender de la actividad que desarrolle la comunidad de bienes, debiendo distinguirse previamente si la comunidad realiza o no actividades empresariales.

a) En el supuesto de que la **comunidad realice actividades empresariales**, a la que se refiere el artículo 22 del Texto Refundido 1/93, a efecto de la tributación por el ITP y AJD, la misma está equiparada a las sociedades, por lo que, su disolución, total o parcial, debe liquidarse por el Título II de Operaciones Societarias, como lo hubiese hecho una sociedad, en los siguientes términos: Hecho Imponible: Disolución de sociedad (art. 19.1 del TR) por equiparación del artículo 22.4 del TR y Art. 61.1 del Reglamento.

Sujeto pasivo: Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, en caso de disolución de sociedades los comuneros por los bienes y derechos recibidos. (Artículo 23.b del T.R.). Luego sería sujeto pasivo la consultante por la porción de finca segregada que recibe.

Base Imponible: En la disolución de sociedad la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas. (art. 25.4 del T.R.). En el presente caso la base imponible coincidiría con el valor real de la porción de finca segregada.

Tipo de gravamen: “La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.” (art. 26 del T.R.)

b) Si por el contrario **la comunidad no realizase actividades empresariales**, no se considerará a efectos del impuesto como disolución de sociedades, debiendo analizarse la naturaleza jurídica de la operación que se pretende realizar, que consiste en la adjudicación a la consultante de la propiedad individual de la porción segregada, en proporción a la cuota que le



correspondía por su participación en el condominio, subsistiendo el proindiviso de las partes restantes.

A este respecto ha declarado el Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 23 de mayo de 1998 y de 28 de junio de 1999), que “la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, ”afirmando en la última de las sentencias citadas (cuarto párrafo del fundamento de derecho tercero) 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”.

Luego, aun cuando no se trata de un supuesto de disolución de condominio del artículo 61.2 del Reglamento del Impuesto, dado que la comunidad de bienes no se extingue sino que persiste, pues la propiedad de la nave industrial sigue perteneciendo en proindiviso a varias personas, tampoco se trata de un supuesto de transmisión patrimonial onerosa, ni siquiera en los términos del artículo 7.2.B) del Texto Refundido del Impuesto que considera hecho imponible de la citada modalidad “Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”, pues faltaría el presupuesto de hecho básico para tal supuesto, a saber, que no se produce exceso alguno de adjudicación.

Ahora bien, la no sujeción de la referida operación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ni de operaciones societarias, determina **la sujeción de la misma por la cuota variable del documento notarial** al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido anteriormente transcritos, siendo su tributación análoga a la de la segregación. La condición de **sujeto pasivo recae en el adquirente del bien**, en el sentido ya visto de que adquiere la propiedad individual, aunque solo en cuanto a la especificación de la misma.

La base imponible coincidirá con la de la segregación, el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, de la finca segregada que se adjudica.

Y, respecto al tipo, será igualmente el aprobado por la Comunidad Autónoma de Andalucía, actualmente el 1,5%.

Conclusiones:



Si la comunidad realiza actividad empresarial la disolución de la misma tributará como disolución de sociedad conforme a lo dispuesto en los artículos 22.4º y 5º, 19, 23 25 y 26 del Texto refundido.

Si no realiza tal actividad deberá tributar por la cuota variable del documento notarial por Actos Jurídicos Documentados al no tratarse de una operación societaria ni de una transmisión patrimonial onerosa (art. 7.2.B) por no haber exceso de adjudicación) pero concurrir todos los requisitos del artículo 31.2.

1.4 Segregación, Obra nueva, división horizontal o material, seguida de disolución de comunidad simultánea.

Este criterio ha pasado por varias vicisitudes, imponiéndose, en principio, la Jurisprudencia que afirmaba que la división horizontal no tributaba si iba seguida de la extinción de condominio en el mismo documento.

Sin embargo, existe una consulta vinculante de 5/11/2009 (V2471-09) que establece la tributación de los distintos hechos imposables independientemente. En idéntico sentido se pronuncia la consulta vinculante V0195-13.

Al amparo de la consulta y con carácter obligatorio debemos adoptar dicho criterio.

Conclusión: Tributan todos los hechos imposables independientemente

1.5 Escritura de división horizontal y disolución del pro indiviso, adjudicando a cada comunero un inmueble y dejando el local comercial en pro indiviso.

Dicho negocio jurídico ha sido objeto de análisis en la Consulta Vinculante V0022-12, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en el siguiente sentido:

Se adjudican mediante escritura pública, por herencia, y en pro indiviso una casa completa compuesta de cuatro plantas y un bajo comercial. Actualmente han realizado una escritura de división horizontal y disolución del pro indiviso, adjudicando a cada comunero un inmueble y dejando el local comercial en pro indiviso a los cuatro



Existe un edificio compuesto de cuatro plantas y un local comercial procedente de la sucesión "mortis causa", que fue adjudicado por partes iguales y en proindiviso a ella y a sus tres hermanos. Es decir, la parte de la herencia que les correspondió a los cuatro hermanos pasó a constituir una comunidad hereditaria, siendo ellos los cuatro comuneros. Ahora, han realizado la escritura de división horizontal del inmueble y han disuelto dicha comunidad hereditaria, en proporción a las respectivas cuotas de participación, sin excesos de adjudicación, adjudicando a cada hermano una planta y dejando el local comercial en proindiviso, lo que producirá la constitución una nueva comunidad de bienes sobre el bajo comercial, en este caso, comunidad de bienes "inter vivos" compuesta por los cuatro hermanos. Conforme al artículo 4 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre "A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa."

En la escritura realizada se producen dos convenciones diferentes, una de ellas es la división horizontal del edificio y otra es la disolución de la comunidad hereditaria.

Conclusiones:

Primera: La división horizontal del inmueble estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

Segunda: La disolución de una comunidad hereditaria sobre bienes inmuebles, que no ha realizado actividades empresariales y cuya adjudicación de bienes se realiza de forma proporcional a las titularidades de los comuneros estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por cumplir los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto.

Tercera: Si la nueva comunidad de bienes, en este caso de origen inter vivos, realiza actividades empresariales, su constitución quedará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero resultará exenta del mismo.

1.6 Escritura de división horizontal/segregación y disolución parcial de pro indiviso, adjudicándose un comunero el inmueble segregado y dejando la finca



resto en pro indiviso de todos los comuneros con la correspondiente alteración de cuotas (incluido el que se adjudica el inmueble segregado).

Si la Comunidad realiza actividades empresariales la solución sería la misma que la que se expresa en la consulta vinculante citada en el apartado 1.3.

Si no realiza actividades empresariales, que será el supuesto más común, debe tributar por el concepto Actos Jurídicos Documentados al concurrir los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, ahora bien el caso anteriormente expuesto difiere del contemplado en el apartado 1.3 de este documento en que el comunero al que se le adjudica la parte segregada (o una de las divididas) sigue participando de la finca resto pero modificando su cuota de participación como también se modifica la del resto de los comuneros.

Lo anterior determina que forme parte de la base imponible la totalidad de la finca tanto la segregada como la finca resto.

1.7 Criterio para determinar cuando existe una sola comunidad o varias comunidades de los mismos comuneros sobre diversos inmuebles.

Hay que distinguir entre comunidades de bienes que realizan actividades empresariales y las que no las realizan.

Cuando la comunidad de bienes realice actividades empresariales, le será aplicable los criterios que aparecen en el apartado 1.3, equiparándolas a sociedades y como tales tributarán por operaciones societarias por las operaciones de este tipo que realicen para cuya valoración, cuando proceda conforme a la normativa reguladora, serán tenido en cuenta todos los bienes que queden afectos a dichas actividades.

Cuando sin efectuar actividades empresariales a los mismos comuneros pertenezca en pro indiviso diversos inmuebles, por actos inter vivos o mortis-causa, se considerará que existen tantas comunidades como unidades registrales independiente y ello en aplicación de lo dispuesto en el artículo 392 del Código Civil, conforme al cual *“Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”*. Nada impide que disuelto un pro indiviso puedan subsistir otros si la convención se contrae exclusivamente a aquel.

Lo anterior es sin perjuicio de aplicar el principio de calificación, siempre que proceda, para evitar que al amparo del criterio expuesto se puedan producir excesos de adjudicación



declarados no sujetos a TPO que de ordinario debieran tributar por dicho concepto.

2. Compraventa de oro y otras joyas y metales preciosos.

Las compraventas efectuadas por empresarios o profesionales, de oro y otros metales preciosos a particulares, han sido objeto de análisis en la Consulta Vinculante V0819-12 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, considerando que, las adquisiciones de objetos y joyas de oro a particulares por parte de un empresario no puede declararse sujeta al IVA, al amparo del apartado 5 del artículo 7 de la Ley 37/92, reguladora del IVA, como operación realizada por “empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad” o como “entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido” ya que se trata de operaciones realizadas por particulares.

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

En consecuencia, será sujeto pasivo, de conformidad con el artículo 8 del Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1.993, el adquirente, en cuanto adquirente de los objetos y joyas de oro y no los particulares, transmitentes de dichos bienes.

La base imponible será el valor real de los bienes transmitidos y el tipo aplicable el 4% al tratarse de bienes muebles.

Conclusión: La transmisión de objetos y joyas de oro realizadas por particulares, constituye una operación **sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas** del ITP y AJD.



3. Adjudicaciones en subastas.

3.1 Base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los supuestos de los artículos 670.4 y 671 de la LEC.

Aquí se plantea la procedencia de comprobar valores por cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57.1 de la LGT en los supuestos de adjudicación de bienes inmuebles al acreedor ejecutante en virtud de lo previsto en los artículos 670.4 y 671 de la Ley de Enjuiciamiento Civil o, si por el contrario, no procedería tal comprobación en cuanto que resultaría de aplicación el artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Los supuestos previstos en los artículos 670.4 y 671 entrarían en el tenor literal del artículo 39 del Reglamento del Impuesto, en cuanto que **tanto el precio de remate** (el que se produce por adquisición en subasta del bien transmitido) **como el precio de adjudicación** (el que se señala cuando se adjudican los bienes o derechos al acreedor) **constituyen valor de adquisición**. Tanto es así, que **cuando existen cargas, tanto al precio de remate como al de adjudicación hay que adicionarle dichas cargas para determinar el valor de adquisición**.

Si bien es cierto que la sentencia de 3 de noviembre de 1997, concluye anulando parte del artículo 39, dejándolo con la siguiente redacción: *“En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición”,* precisando, *con la inteligencia, sin embargo, de que la frase valor de adquisición debe entenderse, en este precepto, como precio de remate,* con lo que parece que da pie a la interpretación que aboga por comprobar valores en los casos del 670.4 y 671 de la LEC, se considera que eso no es así por lo siguiente:

- Porque en un párrafo del fundamento de derecho Tercero de la sentencia, dedicado a las confusiones terminológicas, indica, *y, evidentemente, el art. 39 parece confundir, lamentablemente, valor de adquisición con tasación o avalúo, cuando, en realidad, dicho valor es, siempre, el precio de remate.* Es claro, que TS está identificando, a estos efectos, precio de remate y precio de adjudicación, pues indudablemente ambos constituyen valor de adquisición.

- Sostener la posibilidad de comprobación de valores en los casos que comentamos choca frontalmente con la propia doctrina del Tribunal Supremo en diversas Sentencias, entre ellas, de 7 de mayo de 1991, RJ 1991/4132; de 1 de diciembre de 1993, RJ 1993/9293 y de 5 de octubre de 1995, RJ 1995/9691, en concreto, en esta última indicó *“con la*



transmisión en subasta pública, sea notarial, judicial o administrativa, se tiene la absoluta certeza de la realidad de la operación y de su importe, la comprobación de valor carece de sentido....” La certeza de la realidad de la operación y de su importe, en el procedimiento de ejecución forzosa se tiene tanto en las adjudicaciones a terceros como al propio ejecutante.

- La sentencia de 03/11/97 no hace fundamentación ni comentario alguno adicional con lo que justificar dicha posición, que resultaría imprescindible, por lo que supone excluir de la aplicación del artículo 39 un supuesto que entraría en su tenor literal, contraviniendo pronunciamientos anteriores del propio Tribunal Supremo. Creemos, que en realidad la precisión del Tribunal va más hacia lo ya expuesto de no confundir valor de adquisición con tasación o avalúo.

- Ambos artículos se encuentran en la sección rubricada “de las subastas de bienes inmuebles”, por lo que en sentido amplio **se puede interpretar que las adquisiciones a que se refieren dichos artículos han sido en subasta**, en el caso del artículo 670.4 incluso con postores cuyas pujas no llegan al 70 del valor de tasación.

- No hay razón para que en un procedimiento de ejecución forzosa con la intervención de la autoridad judicial, con las debidas garantías procesales, incluidas las necesarias de publicidad, cuando se adjudique al ejecutante porque la mejor postura no alcance el 70 del tipo de subasta, ni el ejecutado presente tercero que mejore la mejor postura ofrecida, y el ejecutante pida la adjudicación por dicho 70% (al que nadie ha llegado), la base imponible se determine de forma diferente en función de la persona a la que se adjudiquen los bienes, el ejecutante o un tercero (mejor postor, con posturas inferiores incluso al 50%), contraviniendo además el tenor literal del reglamento, la jurisprudencia antes vista, e incluso el dictamen del Consejo de Estado, en su Dictamen al Reglamento, donde consideraba la posibilidad de comprobar valores injustificada salvo el caso de ausencia de publicidad o fraude. Circunstancias que, en principio, no concurren, salvo que se demuestre lo contrario, en los procedimientos que comentamos.

Semejante razonamiento se puede efectuar para el caso de ausencia de postores, en que el ejecutante se puede adjudicar los bienes por el 60% del valor de tasación a que se refiere el citado artículo 671.

Conclusión: Los supuestos previstos en los artículos 670.4 y 671 entrarían en el tenor literal del artículo 39 del Reglamento del Impuesto, en cuanto que **tanto el precio de remate** (el que se produce por adquisición en subasta del bien transmitido) **como el precio de adjudicación** (el que se señala cuando se adjudican los bienes o derechos al acreedor)



constituyen valor de adquisición.

Asimismo, cuando existan cargas anteriores o preferentes a la que se ejecuta, que deban subsistir, tanto al precio de remate como al de adjudicación hay que adicionarle dichas cargas para determinar el valor de adquisición. El importe a adicionar será la cantidad pendiente de pago de la obligación garantizada calculada al momento de la adquisición.

El criterio expuesto en el párrafo anterior será aplicable cuando de una misma deuda deban responder varias fincas embargadas.

3.2 Cesiones de remate en los supuestos de los artículos 670.4 y 671 de la LEC.

La remisión que hace el Reglamento del derecho a ceder el remate *en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate* da cobertura a la posibilidad de aplicar lo que dispone el artículo 20 del Reglamento en los supuestos a que se refiere el artículo 670.4 y 671 de la LEC. Es más, en la actual LEC el derecho a ceder, en los términos antes vistos, se le concede sólo al ejecutante no a cualquier postor como ocurría con anterioridad.

Los actos previos al decreto de adjudicación dictado por el Secretario (después de la nueva LEC quien preside el proceso de ejecución es el secretario no el juez), son actos procesales dentro de la ejecución, no verdaderas transmisiones.

Cuando el ejecutante interviene en la subasta pujando con otros postores, sólo se aplicará lo dispuesto en el artículo 20 del Reglamento de ITPYAJD, si ha hecho uso, en el acto de la subasta, de su derecho a ceder el remate en los términos de dicho artículo.

Conclusión: Por todo ello, en los casos de los artículos 670.4 y 671 de la LEC se entiende aplicable lo dispuesto en el artículo 20 del Reglamento, antes citado, siempre que en la solicitud de adjudicación que efectúe el acreedor ejecutante se manifieste la intención de ceder y dicha cesión se verifique en los términos a que se refiere el artículo 655.2 de la LEC.

4. Presentación de operaciones no sujetas.



En el supuesto de operaciones que, no constituyen el hecho imponible del impuesto de ITP-AJD en cualquiera de sus modalidades, y que por tanto se trata de operaciones no sujetas, está excluida la obligación de presentación.

Así, señalar que La Ley Hipotecaria, en su artículo 254. 1 que, 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.**

Por su parte el artículo 255, señala, que “No obstante lo previsto en el artículo anterior, podrá extenderse el asiento de presentación antes de que se verifique el pago del impuesto; mas en tal caso se suspenderá la calificación y la inscripción u operación solicitada y se devolverá el título al que lo haya presentado, a fin de que se satisfaga dicho impuesto. Pagado éste, se extenderá la inscripción o asiento de que se trate y sus efectos se retrotraerán a la fecha del asiento de presentación, si se hubiere devuelto el título dentro del plazo de vigencia del mismo. Si se devolviera el título después de los sesenta días, deberá extenderse nuevo asiento de presentación, y los efectos de la inscripción u operación que se verifique se retrotraerán solamente a la fecha del nuevo asiento. En el caso de que por causa legítima debidamente justificada no se hubiere pagado el impuesto dentro de los sesenta días, se suspenderá dicho término hasta que se realice el pago, expresándose esta suspensión por nota marginal en el asiento de presentación, la cual se extenderá, siempre que al Registrador no le conste la certeza del hecho, en vista del oportuno documento acreditativo.”

Conclusión: En virtud de todo ello, si el Impuesto se devenga, esté o no exenta la operación, será obligatoria su presentación, y en el caso de operaciones no sujetas no será necesaria la previa presentación ante la administración tributaria, ello siempre y cuando no exista una norma que excepcione la obligación de presentación, para los hechos imponibles exentos, tal y como establece el artículo 42.bis del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, para las escrituras de cancelación de hipotecas.

5. Tributación en los supuestos de transmisión del IUS DELATIONIS

De conformidad con lo establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 14 de



diciembre de 2011, en el supuesto del fallecimiento de una persona, cuyo único heredero fallece en fecha posterior, sin haber aceptado la herencia, la controversia que se plantea es si al producirse dos hechos sucesorios, procede practicar una liquidación por el impuesto de sucesiones por cada uno de ellos, o, por el contrario, sólo procede una liquidación, la correspondiente a la segunda herencia.

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

Es decir, el heredero de la persona que fallece primero tenía ese “ius delationis” desde el momento de la muerte del causante; pero al morir sin ejercitarlo, lo adquieren “ope legis” sus herederos, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto a la primera, se entiende que el primer heredero acepta la herencia del fallecido, produciéndose su adquisición, que es el hecho imponible del Impuesto de sucesiones.

Así, habría que calcular, por una parte el impuesto por la primera sucesión, con grado de parentesco el existente entre el primer fallecido y su heredero, y por otra, el impuesto de la segunda sucesión que englobaría todos los bienes y derechos del segundo fallecido, incluidos los adquiridos mortis causa por la herencia; en cuanto al parentesco a tener en cuenta en esta segunda sucesión sería el del segundo fallecido con sus herederos.

Conclusión: Al producirse dos hechos sucesorios, procede practicar una liquidación por el impuesto de sucesiones por cada uno de ellos, por una parte el impuesto por la primera sucesión, con grado de parentesco el existente entre el primer fallecido y el segundo, y por otra, el impuesto de la segunda sucesión, que englobaría todos los bienes y derechos del segundo fallecido, e incluiría los adquiridos mortis causa por la herencia.

6. Reducción por parentesco en la consolidación del dominio por fallecimiento del usufructuario cuando no se ha presentado autoliquidación por ISyD al constituirse el usufructo.

En el caso en que se produzca la consolidación del dominio, por fallecimiento del



usufructuario, cuando no se había presentado autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al constituirse el usufructo, el artículo 51.2, segundo párrafo, del Reglamento del Impuesto señala, *que al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorando, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el art. 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.* Esto es, el tipo medio de gravamen que prevaleciera en la desmembración.

Por su parte la disposición transitoria octava del Reglamento establece *en la consolidación del pleno dominio que tenga lugar a partir de 1 de enero de 1988 cuando se hubiese desmembrado como consecuencia de una sucesión o donación causada antes de aquella fecha, será aplicables las reglas del artículo 51.2 de este Reglamento pero, en ningún supuesto, se aplicarán las reducciones en la base imponible establecidas en el artículo 42.1 del mismo.*

En consecuencia, para la liquidación de la consolidación de dominio en el caso de que no se hubiera presentado declaración o autoliquidación por la sucesión o donación en la que se constituyó el usufructo vitalicio se procederá de la forma siguiente:

Primero: Se valorarán los bienes al momento de la desmembración a efectos de determinar el valor del usufructo y el tipo medio aplicable al que debió tributar el nudo propietario por la adquisición de la nuda propiedad.

Segundo: En la consolidación del dominio por muerte del usufructuario se liquida al nudo propietario sobre la base del valor del usufructo al momento de su constitución, aplicando reducciones si no se hubiesen agotado en la desmembración y por el tipo medio efectivo determinado conforme al apartado anterior.

Tercero: Si la desmembración fue anterior a 1 de enero de 1988 no se aplicarán las reducciones por parentesco a que se refiere el artículo 42.1.

7. Devolución de un impuesto soportado por compraventa de un inmueble posteriormente anulada, rescindida o resuelta



La devolución de un impuesto soportado por compraventa de un inmueble posteriormente anulada, rescindida o resuelta, ha sido tratada en la Resolución de 6 de noviembre de 2012 del T.E.A.C, que establece:

El art 57 del TRITP establece, que «cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución dentro del plazo de prescripción previsto en la LGT, a contar desde que la resolución quede firme”.

El contrato de compraventa tiene en nuestro derecho una evidente naturaleza obligacional y no real, de tal modo que el contrato se perfecciona desde el momento en que existe consentimiento en el objeto y precio aunque ninguno de ellos sea entregado (art 1450 CC “La venta se perfeccionará entre comprador y vendedor y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado”). Aún cuando en el ámbito civil se distinga entre la perfección del contrato de compraventa y la transmisión del dominio, a efectos del impuesto transmisorio, como regla general, el devengo del impuesto se produce desde el momento en que exista en dicho documento la apariencia jurídica de eficacia traslativa, aún cuando posteriormente puedan concurrir causas de resolución, rescisión o de anulación del contrato, o, incluso, imposibilidad posterior de cumplimiento del contrato. Para tales supuestos, el legislador no cierra la posibilidad a la devolución del impuesto satisfecho, si bien, por razones cautelares, exige que dicha resolución sea declarada por la autoridad judicial.

Para los supuestos de nulidad del contrato como consecuencia de no ser dueños del inmueble los vendedores, o para los supuestos de venta de cosa ajena, la jurisprudencia del Tribunal Supremo niega el efecto de nulidad como se reconoce expresamente en la Sentencia del Pleno de 7 de Septiembre de 2007.

Debe añadirse que la Administración tributaria al proceder a la calificación y practicar la liquidación que corresponde a un documento traslativo, debe proceder a liquidar en función de lo que se derive jurídicamente de dicho documento, de tal modo que si del propio documento se desprendiera claramente que no se está transmitiendo la propiedad o se está reteniendo la posesión del objeto vendido, por la aplicación de la teoría del título y el modo, -que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado expresamente aplicable en el ámbito fiscal-, debe entenderse no producido el devengo del impuesto. Es decir lo mismo que el Código Civil dispone en su art. 1462:” Cuando se haga la venta mediante escritura pública el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario”.



Ahora bien, no hay que olvidar que la teoría del título y el modo se limita a señalar los requisitos necesarios para que un negocio jurídico sea apto para transmitir la propiedad, bien entendido que es posible que un documento que los cumpla, sea sin embargo ineficaz o pueda invalidarse por una causa ajena al propio documento. Por ello, a efectos del impuesto transmisorio, cuando la causa resolutoria o anulatoria está originada por un acto jurídico ajeno al propio documento, - venta anterior o doble venta, reserva de dominio constituida en un documento anterior, tercería, etc.-, el efecto anulatorio que pueda desplegar sobre el acto objeto de tributación deberá ser declarada expresamente por la autoridad judicial. Lo contrario supondría que la Administración tributaria asumiese una competencia calificadoradora jurídico-privada propia de un Juez de lo civil, (analizar la validez jurídico traslativa del documento en función de hechos, actos o negocios jurídicos acaecidos u otorgados anteriormente) que ni le corresponde efectuar, ni podría racionalmente desarrollar al poder existir otros hechos o documentos que afectasen a su vez al documento aportado y de los que se desconociese su existencia.

Conclusión: Si el documento objeto de tributación es apto jurídicamente para transmitir la propiedad de un bien concreto y no consta expresamente en el mismo condición, término o retención posesoria, la Administración está facultada a practicar liquidación, sin perjuicio de que en el caso de resolución judicial anulatoria o resolutoria proceda la devolución del Impuesto.

8. Criterio aplicable en materia de devengo y prescripción de contratos privados para el caso de un comprador en documento privado que figura como titular catastral

Dicha cuestión ha sido analizada en la Consulta vinculante V1952-12, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, de 10 de octubre de 2012.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, introdujo reforma del art. 50, punto 2 del T.R. del ITPAJD, añadiendo a dicho precepto un inciso final en los siguientes términos

« A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concorra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento



o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.»

La exposición de motivos de la Ley 4/2008 justifica la reforma diciendo:

"Con el fin de simplificar la gestión de este tributo, se establece de forma definitiva que la fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en la normativa del impuesto, determinará todos los aspectos del régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo, lo que implica que ya no quedarán dudas de que la valoración, la base, el tipo y los demás elementos del tributo que se aplican a este tipo de actos, contratos o negocios, serán los que estén vigentes en la fecha que se tome para la prescripción".

La reforma introducida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, en el art. 50.2 del T.R. del ITPAJD, añadiendo a dicho precepto un inciso final, ha pretendido clarificar y unificar criterios dispares existentes hasta entonces de la forma de liquidación de los documentos privados y la problemática de si se podían o no admitir pruebas en contrario a efectos de las condiciones de liquidación a practicar (no la prescripción), que fuesen distintas a las del 1227 CC. Parece claro, que con lo dicho en la exposición de motivos citada, además del nuevo párrafo añadido al art. 50.2TR, que ya no cabe ningún tipo de prueba distinta a las del 1227 del CC para fijar, no solo la prescripción, sino todos los elementos del hecho imponible (base, tipo, recargos, etc.). Es decir, la fecha de prescripción conforme al 1227 CC ya no cabe dissociarla a los otros efectos si se presentan pruebas y esta rige a todos los efectos, y ello a pesar de que el art. 94.3 del Reglamento del ITPAJD sigue conservando el inciso relativo a los otros medios de prueba (que se entiende inoperante pues ya contradice a la Ley del ITPAJD).

La problemática que se plantea ahora queda reducida a determinar cuando si y cuando no se entienden producidas algunas de las circunstancias del art. 1.227 del C.C., cuando 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 lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”***.

De modo particular interesa resolver el tema controvertido de si, por figurar el comprador de un documento privado con titular catastral, dicha circunstancia supone que se ha presentado el documento privado ante el funcionario del Catastro y se puede entender que a partir de dicha fecha (de alteración del catastro) se produce el devengo del impuesto y el



cómputo del plazo de prescripción, sin necesidad de probar que el documento privado tiene un sello de fechas plasmado que acredite su entrada en la Oficina del Catastro, pues si bien existe jurisprudencia que entiende que no es suficiente el figurar como titular catastral para estimar que concurren una de los supuestos del art. 1227 CC (ejemplo: STS Madrid de 4 de abril de 2008) y también los Tribunales Económico-Administrativo eran del mismo criterio, se está observando un cambio de criterio de los Tribunales Económico-Administrativos y también del TSJ de Andalucía (ejemplo: Sentencia del TSJ de Andalucía, Sala de Granada, Recurso 1300/2003 y otra del mismo Tribunal, también de la Sala de Granada de 18 de abril de 2011).

Conclusión: Por tanto, si un inmueble figura en Catastro a nombre del comprador del mismo en un documento privado por más de cuatro años del plazo de prescripción, se produciría la prescripción del ITPAJD.

9. Transmisiones de vivienda efectuadas por EPSA. Plazo de duración del régimen de protección y precio máximo de venta.

La Circular 1/2011, fijó como criterio para la transmisión de viviendas cedidas por la Junta de Andalucía a EPSA para su posterior transmisión, constituía primera entrega de bienes a los efectos del impuesto, puesto que es realizada por un promotor, la Junta de Andalucía, teniendo por lo tanto la consideración de operación sujeta y exenta. La posterior entrega de la vivienda a un particular constituye una segunda entrega a efectos del impuesto y por tanto está sujeta y no exenta, sin posibilidad de renuncia ya que el adquirente de la misma no es un empresario o profesional.

No obstante, después de las Sentencias de 20 de julio de 2012, de 24 de septiembre de 2012, y de 5 de octubre de 2012 de la Sala de Sevilla de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, obliga a modificar el criterio, quedando fijado el criterio actual, en base a las sentencias anteriormente mencionadas como más adelante se indicará.

Por su parte el artículo 9 del Decreto 149/2006, de 25 de julio, respecto a la duración del régimen legal de protección dispone: Las viviendas protegidas estarán sujetas al régimen legal de protección durante el periodo que establezca, para cada programa, el correspondiente plan de viviendas aprobado por el Consejo de Gobierno o, en todo caso, por Acuerdo del mismo, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 13/2005, de 11 de noviembre.



Por su parte el artículo 41 del citado Decreto dispone que en la resolución que acuerde la calificación definitiva se hará constar entre otras menciones el plazo de duración del régimen de protección así como los precios máximos de venta o renta.

Por otra parte, de acuerdo con una reiterada jurisprudencia de los tribunales, por todas Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 1994 o del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por citar alguna más reciente, en el caso de viviendas de protección oficial al tener un precio máximo de venta autorizado las Administración no puede determinar en el procedimiento de comprobación de valores uno superior al legal permitido.

Conclusión:

Primera: Las entregas de titularidad de viviendas de protección oficial que la Comunidad Autónoma de Andalucía efectuó a la empresa Pública del Suelo de Andalucía en virtud del Decreto 258/2002, de 15 de octubre, **no constituye primera entrega de edificaciones.**

Segunda: El Plazo de duración del régimen de protección oficial deberá figurar en la correspondiente calificación definitiva que deberá aportarse a la Administración para justificar los beneficios fiscales.

Tercera: En el caso de viviendas de protección oficial al tener un precio máximo de venta autorizado las Administración no puede determinar en el procedimiento de comprobación de valores uno superior al legal permitido.

10. Base imponible de la constitución de fianza

A) Base Imponible en la Constitución de Fianzas.

En la circular 1/2011, se trataron en el punto 1 de la misma, diversos supuestos de constitución de fianzas, si bien, no se trató la Base imponible en las constituciones de fianzas.

La base imponible de las fianzas ha sido objeto de análisis en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en la V1183-09, de 22 de mayo.



El criterio de este Centro Directivo sobre esta cuestión planteada ya ha sido expuesto en anteriores contestaciones a consultas, entre las que cabe destacar las de fecha 8 de mayo de 2006 (V0887-06), 12 de septiembre de 2006 (V1829-06) y 4 de diciembre de 2007 (V1216-07).

A continuación se transcribe la segunda de ellas, en la que se analiza si por "importe afianzado" debe entenderse el importe del préstamo afianzado, la responsabilidad hipotecaria correspondiente al importe del préstamo afianzado u otra cosa diferente de las dos primeras, y que resulta plenamente aplicable al supuesto planteado por el consultante:

«En la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos nº 16.379, de fecha 8 de mayo de 2006 (V0887-06) se dice que "Cuando la fianza la constituya una persona física que no es empresario o profesional en desarrollo de su actividad, la operación quedará gravada por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 del Texto Refundido y en el 25 del Reglamento del ITP y AJD, siendo la base imponible el importe afianzado, según prevé el artículo 10.2.j) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ..."

En efecto, el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) dispone en su apartado 2, letra j) que, para la determinación de la base imponible: "En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes: ... j) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido, el capital de la obligación o valor de la cosa depositada. En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado el prestatario. En los préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis, se observará lo dispuesto en el párrafo c) de este artículo."

De acuerdo con el precepto transcrito, la base imponible del préstamo asegurado con fianza es "el capital de la obligación", que en la contestación objeto de esta consulta se denomina "importe afianzado" y que se refiere a la obligación asumida por el fiador. En este sentido, debe tenerse en cuenta la regulación sustantiva del contrato de fianza contenida en el Título XIV del Libro IV del Código Civil (artículos 1822 y siguientes) que define a esta figura en el artículo 1.822 en los siguientes términos. "Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste". El ámbito y alcance de la fianza se delimita en el artículo 1.827, que dispone que:

"La fianza no se presume: Debe ser expresa y no puede extenderse a más de lo contenido en ella.



Si fuere simple o indefinida, comprenderá no sólo la obligación principal, sino todos sus accesorios, incluso los gastos del juicio, entendiéndose, respecto de éstos, que no responderá sino de los que se hayan devengado después que haya sido requerido el fiador para el pago.”

De acuerdo con estos preceptos, “el capital de la obligación” es “el importe afianzado”, es decir, el montante total que el fiador garantiza mediante el contrato de fianza.

A este respecto, la expresión “importe afianzado” puede entenderse referida exclusivamente al principal del préstamo, si la garantía prestada por el fiador se circunscribe a dicho importe. No obstante, en aplicación del principio de autonomía de la voluntad que rige en nuestro Derecho Privado, debe tenerse en cuenta que si el ámbito de la fianza no se limita al principal del préstamo, sino que se extiende expresamente a otros conceptos, como pueden ser los intereses, indemnizaciones u otros –no se olvide que el Código Civil exige que la fianza sea expresa–, todos ellos formarán parte de la base imponible, por haber sido incluidos en el “importe afianzado”.

En definitiva, a tenor de lo dispuesto en el artículo 10.2.j) del TRLITP, la base imponible del préstamo asegurado con fianza está constituida por “el capital de la obligación” o “importe afianzado”, entendiéndose por tal el montante total que, de acuerdo con las normas de Derecho Civil que resulten aplicables, el fiador garantiza mediante el contrato de fianza. En consecuencia, para determinar la base imponible en cada caso concreto deberá atenderse a las cláusulas convenidas por las partes en el contrato de fianza en cuestión, que determinarán el alcance de la obligación asumida por el fiador.»

Conclusiones:

Primera: Para determinar la tributación de la constitución de una fianza, debe atenderse a la condición de **quien otorgue el contrato de fianza: Si éste es empresario o profesional** en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios **sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido**. Si **no concurren ambos requisitos**, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de **transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD**.

Segunda: Si la **fianza sujeta al ITPAJD** se constituye en **garantía de un préstamo**, dicha operación tributará exclusivamente por el concepto de préstamo (“tratamiento unitario del préstamo”), siempre que la constitución de la fianza sea simultánea con la concesión del préstamo o, al menos, que en su otorgamiento esté prevista la posterior constitución de la fianza. A este respecto, no es suficiente la previsión de la mera posibilidad de



que se constituya la fianza. Por el contrario, la fianza que se constituya sin la concurrencia de los requisitos anteriores (en garantía de un préstamo y simultáneamente o prevista necesariamente en la constitución del préstamo) estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

Tercera: En cuanto a la base imponible de la fianza sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, según dispone el artículo 10.2.j) del TRLITPAJD, estará constituida por **“el capital de la obligación” o “importe afianzado”**, entendiéndose por tal el **montante total que**, de acuerdo con las normas de Derecho Civil que resulten aplicables, **el fiador garantiza mediante el contrato de fianza**. De acuerdo con el principio de autonomía de la voluntad que rige en nuestro Derecho Privado, para la determinación en cada caso concreto de la base imponible de un préstamo asegurado con fianza deberá atenderse a lo convenido por las partes en el contrato de fianza en cuestión, a fin de determinar el importe total que efectivamente queda garantizado con la fianza.

B) Base Imponible en la constitución de fianzas para el caso de subrogación de préstamo hipotecario cuando a la fecha del otorgamiento de la escritura pública se ha reducido el principal del préstamo pendiente de amortizar.

La Base imponible de la constitución de fianza en una subrogación de préstamo hipotecario cuando a la fecha del otorgamiento de la escritura pública se ha reducido el principal del préstamo pendiente de amortizar, ha sido objeto de Resolución por el TEAR de Andalucía de 28 de septiembre de 2012, en el supuesto en que una sociedad se subroga en la posición del deudor-prestatario de un préstamo hipotecario, cuando en la fecha de subrogación de la sociedad, el principal del préstamo pendiente de amortizar se había reducido.

Se trata de determinar el importe de la base imponible.

El artículo 15 TRITPAJD: *“La constitución de fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.”*

Artículo 25.1 del Reglamento del impuesto: *La constitución de fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o el otorgamiento de éste prevista la posterior constitución de la garantía.*

Artículo 10.2.j TRITPAJD, relativo a la Base Imponible, establece que *en los préstamos*



asegurados con fianza aquella viene dada por el capital de la obligación, añadiendo a continuación que en los préstamos garantizados con prenda, hipoteca, o anticresis, se observará lo dispuesto en el párrafo c) de este artículo, estableciendo dicho párrafo lo siguiente: Las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones penas por incumplimiento u otro concepto análogo.

Siendo cuestión pacífica que no resulta de aplicación al caso mencionado el artículo 15.1 del TRITPAJD, y proceder, en consecuencia, la tributación de la constitución de la fianza, en cuanto a la base imponible, señala el TEAR **que no debió incluirse en la misma la parte que, del principal del préstamo, se había amortizado con anterioridad.** Pues carece de sentido hacer extensivos los efectos de la fianza a la parte amortizada de dicho principal ya que respecto de ella, obviamente, ninguna obligación subsiste; ni tampoco partidas correspondientes a intereses ordinarios, de demora ni a costas ni gastos imputables a la parte amortizada, de conformidad con el artículo 10.2J del TRITPAJD.

Conclusión: En la base imponible **no debe incluirse la parte del préstamo que se había amortizado con anterioridad.**

11. Tributación de la dación de la vivienda del contribuyente a la entidad financiera acreedora en pago del préstamos hipotecario, en caso de que el valor del inmueble sea inferior al valor de la deuda pendiente.

A) La ganancia Patrimonial queda sujeta a IRPF no al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La tributación de la dación de la vivienda del contribuyente a la entidad financiera acreedora en pago del préstamos hipotecario contratado para su adquisición, en caso de que el valor del inmueble sea inferior al valor de la deuda pendiente, ha sido objeto de análisis en el Informe elaborado por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Tributaria en relación con el informe de N° de referencia 2011-34560 de la Subdirección General de Impuestos patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, de la Dirección General de Tributos, que señala lo siguiente:



Debe tenerse en cuenta la reciente incorporación en la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, de una nueva disposición adicional trigésima sexta, “dación en pago de la vivienda”, que ha sido añadida por el artículo 10 del Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgente de protección de deudores hipotecarios sin recursos, (BOE de 10 de marzo), en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE.

La referida disposición adicional establece: “Estará exenta de este Impuesto la ganancia patrimonial que se pudiera generar en los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto –ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma.”

Por lo tanto, y de acuerdo con esa norma, la ganancia patrimonial que pudiera obtenerse en la dación en pago a que se refiere la citada disposición adicional, quedará sujeta en su totalidad al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (IRPF) y **no al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ,(ISyD)** si bien en los casos a que se refiere la disposición adicional se declara su exención en el primer Impuesto citado.

Para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la dación en pago de la vivienda a la entidad de crédito en cancelación del crédito hipotecario pendiente se aplicarán las reglas establecidas en el artículo 37.41 de la LIRPF, que establece que en el caso de la permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio

Por lo tanto, la ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición de la vivienda y el mayor importe de la deuda cancelada o el valor de mercado de la vivienda en el momento de la dación en pago.

Conclusión: la operación quedará sujeta en su totalidad al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (IRPF) y **no al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISyD)**.



B) Base Imponible de la transmisión.

Otra cuestión que se plantea en este tipo de operaciones es que el valor del inmueble es inferior a la deuda pendiente es cual sea el importe de la base imponible de la adquisición. Teniendo en cuenta que la prestación que recibe el adquirente es el inmueble y la contraprestación que da es la cancelación de la deuda pendiente de pago.

Y considerando que el artículo 46.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en redacción dada por el apartado doce del artículo séptimo de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, dispone: *“Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible”*

Conclusión: La **base imponible** de la transmisión será el **importe de la deuda que se cancela** salvo que de la comprobación de valores resulte uno superior.

12. Tipo de Interés aplicable en aplazamientos y fraccionamientos de reintegro de subvenciones.

De conformidad con lo establecido en el artículo 125, del Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de marzo, General de Hacienda Pública, de Andalucía, relativo al reintegro de subvenciones, *“Las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobro lo previsto en el artículo 22 de la presente Ley”*. El punto 2, señala que *“El interés de demora aplicable en materia de subvenciones será el interés legal del dinero incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado o la normativa comunitaria aplicable establezcan otro diferente.”*

En idéntico sentido, se pronuncia el artículo 38 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, al señalar que *“El interés de demora aplicable en materia de subvenciones será el interés legal del dinero incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.”*

Por tanto, el Órgano competente que resuelva el reintegro de subvenciones, deberá



exigir, no sólo el importe que proceda por dicho reintegro, sino que también exigirá el interés de demora que consistirá, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente, el interés legal incrementado en un 25%.

Una vez acordado el reintegro de subvenciones, la deuda generada, podrá ser objeto de solicitud de aplazamientos o fraccionamientos, por lo que habrá que determinar cuál es el tipo de interés exigible al efecto, como consecuencia de dicha solicitud de aplazamiento de la deuda.

A tal efecto, el artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de marzo, General de Hacienda Pública, establece que las cantidades adeudadas a la Hacienda de la Comunidad Autónoma devengarán interés de demora desde el día siguiente al del vencimiento de la deuda en periodo voluntario hasta su ingreso, señalando en el punto 2, que el interés de demora será el que determine la legislación estatal sobre la materia.

La legislación estatal aplicable al efecto, Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que señala en su artículo 17 que, *“las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública estatal devengarán interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento. Se incluyen en este apartado las cantidades recaudadas a través de entidades colaboradoras, cuentas restringidas, oficinas liquidadoras y demás entidades recaudadoras por cuenta de la Hacienda Pública estatal que no sean ingresadas por dichas entidades en el Tesoro en los plazos establecidos”*

El apartado 2, establece *“El interés de demora resultará de la aplicación, para cada año o periodo de los que integren el periodo de cálculo, del interés legal fijado en la Ley de Presupuestos para dichos ejercicios.”*

Concluyendo el apartado 3, señalando que *“Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las especialidades en materia tributaria”*.

Conclusiones:

a) En **el reintegro de subvenciones**, se exigirá además del principal de la subvención a reintegrar que proceda, se exigirá el interés de demora que proceda, que será el interés legal del dinero incrementado en un 25 %, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. Dicha cuantificación deberá ser realizada por el órgano gestor competente del para exigir el reintegro de la subvención.

b) Los **aplazamientos o fraccionamientos** de los reintegros de subvenciones, devengarán los intereses de demora que procedan, teniendo en cuenta su naturaleza no



tributaria, por lo que es de aplicación lo establecido en el apartado 2 del artículo 17 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para las deudas no tributarias, que será el **interés legal** fijado en la Ley de Presupuestos de cada año.

13. Constitución de hipoteca inmobiliaria unilateral en garantía del aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda.

Aunque dicha operación ya fue tratada en la anterior Circular 1/2011, y no ha habido modificación sustancial de criterio, dadas las dudas planteadas se vuelve a analizar en esta Circular, extrayendo el criterio de las consultas vinculantes V2304-10, de 26 de octubre, V1209-12 de 1 de junio y V1349-12 de 21 de junio:

A) Hipoteca constituida por un sujeto pasivo de IVA:

Se trata de la constitución de hipoteca inmobiliaria unilateral a favor de una Administración en garantía del aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda que mantiene con dicha entidad, por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, por tanto no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que permite sujetar a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, a la escritura pública en la que se formalice dicha constitución de hipoteca, al cumplirse todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del citado Texto Refundido.

En caso de encontrarnos ante un supuesto de **hipoteca ordinaria**, en la que concurren simultáneamente el acuerdo de voluntades del acreedor y deudor hipotecario, el sujeto pasivo se determinaría conforme a lo dispuesto en el artículo 29 del Texto Refundido que establece 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”.

Por tanto, la condición de sujeto pasivo recaería sobre la entidad acreedora a cuyo favor se constituye la garantía hipotecaria, si bien sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 45. I. A) del Texto Refundido que declara “exentos del impuesto: a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos”.



Sin embargo, debe tenerse en cuenta que lo anteriormente expuesto no resulta de aplicación en el caso de la **hipoteca unilateral** a que se refiere el escrito de consulta, en la que no tiene lugar la referida simultaneidad en la concurrencia del acuerdo de voluntades entre acreedor y deudor hipotecario. Es unilateral la hipoteca que se constituye por la voluntad exclusiva del dueño de la finca hipotecada, sin constar con la correspondiente aceptación del acreedor. Se regula en el artículo 141 de la Ley Hipotecaria:

“En las hipotecas voluntarias constituidas por acto unilateral del dueño de la finca hipotecada, la aceptación de la persona a cuyo favor se establecieron o inscribieron se hará constar en el Registro por nota marginal, cuyos efectos se retrotraerán a la fecha de constitución de la misma.

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

A la vista de dicho precepto es necesario distinguir entre la hipoteca ordinaria y la hipoteca unilateral, en cuanto a la determinación del sujeto pasivo, siempre recordando que nos encontramos ante la constitución de un derecho real de hipoteca por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

A diferencia de la hipoteca ordinaria antes examinada, en la que la condición de sujeto pasivo recaía sobre la figura del acreedor hipotecario en cuanto adquirente del derecho real de hipoteca, en la hipoteca unilateral, al estar pendiente de aceptación por el acreedor, no es posible aplicar el primero de los criterios establecidos en el artículo 29 del Texto Refundido, siendo necesario acudir, según la regla alternativa que establece dicho precepto, a la persona que haya instado la expedición del documento, es decir, el deudor hipotecario, por lo que, tratándose de hipoteca unilateral resulta irrelevante a favor de quien se constituya, ya sea una Administración pública o un particular, pues en nada afecta a su tributación.

Por lo que se refiere a la posterior 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 en el artículo 31.2 del Texto Refundido 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.

B) Hipoteca constituida por un particular no sujeto pasivo de IVA:

Si el que constituye la hipoteca unilateral es un particular que no sea sujeto pasivo del IVA, la operación estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. El artículo 8.c) del TRLITP establece que será sujeto pasivo del impuesto “aquél a cuyo favor se realice este acto”.

En el supuesto de hipoteca unilateral el sujeto pasivo resulta temporalmente indeterminado hasta su posterior aceptación; el gravamen no podrá exigirse hasta que se produzca la aceptación y si ésta no llega a producirse la liquidación no podrá exigirse.

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

Por lo tanto, siempre y cuando, el consultante ya no sea sujeto pasivo del IVA, únicamente podrá ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) por el concepto de actos jurídicos documentados cuando la Administración no acepte la hipoteca unilateral, si la Administración acepta la hipoteca, ésta será sujeto pasivo por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, pero estará exenta del mismo en virtud del artículo 45.I.A).

Si el consultante fuera sujeto pasivo del IVA en el momento de constituir la hipoteca unilateral tributará, en todo caso, por el concepto de actos jurídicos documentados del ITPAJD.



C) Hipoteca a constituir: ordinaria o unilateral

Como hemos visto, la tributación es diferente según se trate de una hipoteca ordinaria en vez de una hipoteca unilateral. El supuesto más común en los casos de aplazamientos y fraccionamientos, es la hipoteca unilateral, pero cabe preguntarse si sería posible establecer una hipoteca ordinaria, con las consecuencias fiscales que acabamos de ver.

En este sentido, señalar que, el artículo 82 de la Ley General Tributaria, establece las garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, señalando que, para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente. Por tanto, sólo de forma subsidiaria se pueden admitir otro tipo de garantías como la hipoteca.

El artículo 48 del Reglamento General de Recaudación, establece en el punto 4, que la suficiencia económica y jurídica de las garantías será apreciada por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento.

Cuando dicha apreciación presente especial complejidad, se podrá solicitar informe de otros servicios técnicos de la Administración o contratar servicios externos. Asimismo, el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento podrá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente sobre la suficiencia jurídica de la garantía ofrecida.

El apartado 6 del artículo 48 del RGR, establece que, la garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización, estableciéndose en el apartado 7, las consecuencias en el caso de no haberse formalizado las garantías.

Por último el apartado 8, señala que La aceptación de la garantía será competencia del órgano que deba resolver el aplazamiento o fraccionamiento solicitado. Dicha aceptación se efectuará mediante documento administrativo que, en su caso, será remitido a los registros públicos correspondientes para que su contenido se haga constar en estos.

Por tanto, teniendo en cuenta que, la garantía debe formalizarse en el plazo de dos meses a partir del día siguiente al de la notificación, y que la misma deberá ser aceptada por el



órgano competente para resolver el aplazamiento o fraccionamiento, mediante documento administrativo que, en su caso, será remitido a los registros públicos correspondientes para que su contenido se haga constar en estos, se concluye que sólo es posible constituir hipotecas unilaterales en garantía de aplazamientos o fraccionamientos.

Conclusiones:

- La hipoteca, es un medio subsidiario para garantizar aplazamientos o fraccionamientos, y sólo cabe establecer hipotecas unilaterales, constituidas en el plazo de dos meses desde la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, y una vez constituidas, el órgano concedente del aplazamiento efectuará la aceptación de la misma mediante documento administrativo que, en su caso, será remitido a los registros públicos correspondientes para que su contenido se haga constar en estos.

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

- Tratándose de una hipoteca unilateral del art. 141 de la Ley Hipotecaria, pendiente de aceptación en el momento de su inscripción, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, por lo que es necesario acudir, según la regla alternativa del art. 29, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que será el deudor hipotecario.

- La posterior aceptación de la hipoteca unilateral carece de contenido económico por lo que no reúne los requisitos exigidos para tributar por el art. 31.2. Lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, no siendo el acto de aceptación de la hipoteca unilateral un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino accesorio o complementario de ésta. Entender lo contrario supondría una doble imposición de un único objeto valuable, contrario a la finalidad de la Ley.

- Cuando la hipoteca la constituye un no sujeto pasivo de IVA tributará por TPO siendo el sujeto pasivo temporalmente indeterminado. Una vez aceptada, el sujeto pasivo será el garantizado con aplicación en su caso de las exenciones que correspondan. De no aceptarse debe tributar por AJD, siendo sujeto pasivo del Impuesto la persona que inste el documento y ello si una vez transcurrido el plazo de dos meses desde el requerimiento la aceptación no se ha producido.



- Los criterios anteriores serán aplicables en todos los casos de constitución de hipoteca unilateral a favor de la Administración Pública.

14. Mantenimiento de los beneficios fiscales por adquisición de vivienda habitual en los supuestos de incumplimiento del plazo de tres años siendo vivienda habitual por enajenación mediante subasta o adjudicación en pago.

La cuestión es si un contribuyente que adquiere una vivienda para que constituya su residencia habitual, pero no obstante, antes de tres años desde su adquisición la vende al no poder hacer frente al pago de la hipoteca al haber quedado en situación de desempleo. La cuestión planteada es si perdería la condición de vivienda habitual al haberse transmitido antes de tres años desde su adquisición o por el contrario podría considerarse como una circunstancia que exige necesariamente el cambio de vivienda.

El artículo 2, del Texto Refundido de las Disposiciones Dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, establece que, "A los efectos previstos en esta Ley, se entenderá por vivienda habitual la que cumpla los requisitos contenidos en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

En la normativa del IRPF, respecto a la consideración de vivienda habitual, se prevé la excepción al plazo de residencia de tres años cuando concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio.

De la consulta V3087-11 y de otras de la DGT se desprende que la expresión circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda comporta una obligatoriedad en dicho cambio, lo que significa la concurrencia de circunstancias ajenas a la mera voluntad o conveniencia del contribuyente: no basta la concurrencia de cualquier circunstancia por la que convenga cambiar de domicilio, sino que debe existir una relación de causa-efecto, esto es, concurrir alguna circunstancia que obligue a ese cambio anticipado sin completar el periodo mínimo de tres años de residencia en la vivienda.

En el caso planteado se alega la dificultad de afrontar el pago del préstamo hipotecario. El criterio mantenido por la Dirección General de Tributos es que se trata de una circunstancia sobrevenida que por sí misma y en todos los supuestos no implica la exigencia de transmitir la



vivienda, debiendo considerarse, en principio, una decisión libre del contribuyente, no operando, por tanto, la excepción a la obligación de permanencia continuada de, al menos, tres años. No obstante en aquellos supuestos en que, sin lugar a dudas, exija necesariamente el cambio de domicilio no será necesario cumplir el plazo de tres años para poder considerar la vivienda como habitual.

En cualquier caso, de considerar el contribuyente dicha circunstancia como necesaria deberá justificarla y probarla suficientemente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), ante los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria a quienes corresponderá valorar las pruebas, a requerimiento de los mismos.

De entenderse circunstancia necesaria, la enajenación de la vivienda no conllevaría la pérdida de su consideración de vivienda habitual, manteniendo el derecho a los beneficios fiscales que se hubiera aplicado.

Conclusión: Sólo a la vista de las pruebas aportadas por los contribuyentes se podrá concluir si se trata de una de una circunstancia sobrevenida que exija necesariamente el cambio de domicilio, en cuyo caso no será necesario cumplir el plazo de tres años para poder considerar la vivienda como habitual o en su defecto una decisión libre del contribuyente. **Consideramos que, en principio, circunstancias sobrevenidas que provoquen una enajenación forzosa, incluyendo la dación en pago a la entidad de crédito, pueden exigir necesariamente el cambio de domicilio .**

15. Valoración de Patrimonio Preexistente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el supuesto de cónyuges casados en régimen de gananciales, y su posterior valoración efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

En la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en la V0194-07, de 26 de enero, se trata el supuesto del fallecimiento de uno de los cónyuges casados en régimen de gananciales, en el que se plantea, si para la valoración del patrimonio preexistente se deben computar o no los bienes exentos del Impuesto sobre Sucesiones, la Valoración del patrimonio preexistente del cónyuge viudo y en tercer lugar la valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio del cónyuge superviviente del inmueble adquirido por la sociedad de gananciales.



En cuanto al **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, se establecen dos cuestiones, la primera es si para la valoración del patrimonio preexistente se deben computar o no los bienes exentos del Impuesto sobre Sucesiones, y la segunda la Valoración del patrimonio preexistente del cónyuge viudo.

El artículo 22.3 de la Ley 29/87, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que en la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se aplicarán las siguientes reglas:

a) La valoración se realizará conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

c) En el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

Por su parte el artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), establece:

“Para la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) La valoración del patrimonio se realizará aplicando las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

b) En el caso de adquisiciones por causa de muerte se excluirá el valor de aquellos bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante.

c) En el caso de adquisiciones por donación u otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos” equiparable, se excluirá el valor de los bienes y derechos recibidos con anterioridad del mismo donante que hubiesen sido objeto de acumulación y por cuya adquisición se hubiese satisfecho el impuesto.

d) En el patrimonio preexistente del cónyuge que hereda se incluirá el valor de los bienes que reciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

e) En el caso de sujetos pasivos que tributen por obligación real, sólo se computará el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo dispuesto en las letras b) y c) anteriores.

f) La valoración del patrimonio preexistente deberá realizarse con relación al día del devengo del impuesto.”



Por otra parte el artículo 10.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio y corrección de errores de 2 de octubre), establece: “Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

Uno: Por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición.”

En cuanto a si los bienes exentos forma parte del patrimonio preexistente, de la normativa expuesta se deduce que, para calcular el patrimonio preexistente se deben computar todos los bienes estén o no exentos, de no ser así vendría expresamente recogido en la normativa del Impuesto.

La segunda cuestión, es a la hora de valorar el patrimonio preexistente del cónyuge superviviente, se tendrá en cuenta, tal y como dice la normativa, el valor establecido por el Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, el mayor valor entre el valor catastral, el valor comprobado, o el valor de adquisición en relación al día del devengo del Impuesto, con independencia de la valoración realizada para determinar la masa hereditaria.

Por último, en cuanto al valor que los inmuebles tendrán en el Impuesto sobre el Patrimonio, el inmueble se adquirió en régimen de gananciales y fallecido el marido de la consultante, esta adquiere la mitad adicional a la que ya poseía. En resumen y conforme a los datos que se facilitan, la consultante sería propietaria a 31 de diciembre de la totalidad del piso.

Ahora bien, la regla del “mayor valor” a que se ha hecho referencia debe acompañarse a la paulatina adquisición del derecho sobre el inmueble. De acuerdo con lo expuesto, la regla de mayor valor establecida por el artículo 10 de la Ley 19/1991 deberá aplicarse, de forma separada, al 50% inicial y al 50% posterior adquirido por el fallecimiento del marido.

Conclusiones:

En cuanto al **Impuesto sobre Sucesiones**, se computará en el patrimonio preexistente del cónyuge superviviente la mitad de los bienes adquiridos en gananciales, **con independencia de que estén o no exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio.**

Respecto al valor de **la mitad de gananciales** que no forma parte de la herencia y que se adjudica al cónyuge superviviente, **se valorará según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio**, sin que se pueda valorar atendiendo al valor que esos mismos bienes hayan tenido a efectos de sucesiones por la restante mitad que forma parte de la masa hereditaria.



En otros términos, en cuanto a la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del cónyuge superviviente hay que tener en cuenta dos valoraciones distintas. Para los bienes que ya tenía por gananciales hay que tomar el valor que éstos tienen al realizar la declaración (el catastral, el de adquisición o el comprobado por tributos, no incluyendo en este supuesto al tributo relativo a la herencia).

Respecto al 50% que adquiere por herencia, puede tomarse el valor comprobado en el Impuesto de Sucesiones.

16. Tributación de arrendamientos financieros y ejercicio anticipado de opción de compra en arrendamientos financieros.

Las operaciones de arrendamiento financiero, así como el ejercicio anticipado de la opción de compra, han sido objeto de análisis entre otras, en las Consultas Vinculantes CV1479-11 y CV 2123-2010, si bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2012, obligaba a matizar el criterio establecido en las mismas respecto al ejercicio anticipado de la opción de compra.

Los contratos de arrendamiento financiero, también conocidos como contratos de “leasing”, son aquellos que tienen por objeto exclusivo la cesión de uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las correspondientes cuotas, incluyendo a su término, necesariamente, una opción de compra a favor del usuario, según establece imperativamente el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

Al tratarse los contratos de “leasing” de operaciones empresariales, realizadas por empresas para personas o entidades que realicen actividades económicas, tanto las cuotas periódicas como el ejercicio de la opción de compra se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por lo que no pueden estar sujetas, en ningún caso a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP.

Por otra parte, señalar que la Dirección General de Tributos, en cuanto al ejercicio anticipado de la opción de compra antes de la finalización del contrato, ha estimado que la operación no puede considerarse como el ejercicio del derecho de opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, puesto que dicho contrato ha dejado de tener tal carácter. En consecuencia, no resultaría de aplicación la excepción a la exención en el Impuesto



sobre el Valor Añadido de las segundas y posteriores entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y quedará sujeta al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas siendo la base imponible el valor real del bien que se transmite.

No obstante, esta consideración relativa al ejercicio anticipado del ejercicio de la opción de compra, hay que matizarla con lo establecido en la Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2012. El Alto Tribunal considera que, en el caso de que se adelantara el ejercicio de la opción de compra en el marco de un contrato de arrendamiento financiero; este ejercicio anticipado de la opción de compra sobre un inmueble resulta inherente a la propia naturaleza de los contratos de arrendamiento financiero, por lo que no habría de aplicarse la exención a efectos del IVA y la consiguiente sujeción de la operación al ITP y AJD.

Y ello debido a que el adelanto del ejercicio de la opción de compra de un inmueble correspondiente a un leasing inmobiliario significa, en definitiva, el ejercicio de la misma, y no una segunda o ulterior entrega sujeta pero exenta de IVA y sujeta en consecuencia a la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD.

Ahora bien, se ha producido una modificación en la Ley 37/92, reguladora del IVA, operada por la Ley 17/2012, de Presupuestos, que establece en el artículo 20.Uno 22º. A), relativa a las exenciones de las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación, que la exención prevista en este número no se aplicará:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

Añadiendo la citada Ley que, “Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años.”

Conclusiones:

Primera: Los contratos de arrendamiento financiero que tienen por objeto bienes inmuebles **deben documentarse en dos escrituras públicas**- una por la constitución de los contratos, otra por el ejercicio de la opción de compra- para su inscripción en el Registro de la Propiedad. Dichas escrituras públicas cumplen todos los requisitos previstos en el artículo 31.2



del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para quedar sujetos a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de dicho impuesto.

Segunda: La base imponible de la mencionada cuota gradual, según el artículo 30.1 del texto refundido de la Ley del impuesto, debe integrarse por el valor declarado, es decir, la cantidad o cosa valuable. En el caso de las operaciones de arrendamiento financiero, la escritura pública que documente la **constitución del contrato** queda gravada por la cuota gradual por **todas las cantidades correspondientes a las cuotas periódicas** (la base imponible incluye tanto la parte correspondiente a la recuperación del coste o valor del bien inmueble, como la parte de los intereses financieros, sin incluir el valor residual).

En consecuencia, **al ejercitarse la opción de compra**, ya se ha satisfecho una parte del valor del bien de que se trate (todo el valor del bien salvo el llamado "valor residual"). Por ello, en la segunda escritura pública, que documentará el ejercicio de la opción de compra, **la base imponible debe limitarse a la cuantía por la que se ejercite dicha opción de compra**, sin que deban incluirse las cuantías correspondientes a las cuotas periódicas, puesto que ya se declararon en la escritura pública de constitución del arrendamiento financiero.

Tercera: Si se adelanta el ejercicio de opción de compra antes de la finalización del contrato, hay que tener en cuenta si la misma se ejercita anticipadamente una vez transcurrido o no el plazo de diez años para que se considere en su caso como exenta o no.

Así **si el ejercicio anticipado de la opción de compra se realiza una vez transcurrido diez años**, la operación debe considerarse como el ejercicio del derecho de opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, por lo que tributaría igual que si el ejercicio de la opción de compra se realizara en el plazo fijado en el contrato de arrendamiento financiero y no anticipadamente, siendo esto irrelevante, a los efectos de la tributación.

Ahora bien, **si el ejercicio anticipado de la opción de compra, se ejercita antes de que transcurra el periodo de diez años**, en ese caso, la operación no puede considerarse como el ejercicio del derecho de opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento financiero, puesto que dicho contrato ha dejado de tener tal carácter a efectos de la Ley del IVA. En consecuencia, no resultaría de aplicación la excepción a la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero y quedará sujeta al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas siendo la base imponible el valor real del bien que se transmite.



17. Aportación de fincas hipotecadas en ampliaciones de capital de sociedades o en la constitución de las mismas, con asunción de la deuda.

La aportación de fincas hipotecadas en ampliaciones de capital de sociedades o en la constitución de las mismas, con asunción de la deuda, ha sido recientemente objeto de análisis en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en la CV1710-12, de 06 de septiembre de 2012

La constitución o ampliación de capital, presenta la característica especial de que el desembolso de las acciones se lleva a cabo mediante la aportación de un inmueble hipotecado en garantía de un préstamo concedido por una entidad financiera.

La aportación del inmueble constituye la contrapartida del valor de las acciones que va a recibir el titular del inmueble, produciéndose además, la sustitución del deudor original, el titular del inmueble hipotecado, por un nuevo deudor, la entidad que amplía capital, constituyendo lo que se denomina asunción de deuda.

Por tanto, en la referida operación se produce la transmisión de unos bienes inmuebles efectuada por un particular a favor de una sociedad, transmisión que constituye el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al tratarse de la transmisión onerosa de un bien integrado en el patrimonio de una persona física, y por otro lado, a cambio de la entrega de los bienes inmuebles en cuestión, la sociedad receptora efectúa una contraprestación mixta, ya que realiza una ampliación de su capital social y, además, asume la deuda pendiente por la adquisición de los inmueble que recibe (y que está gravado con una hipoteca en garantía de dicha deuda).

De las dos partes de la contraprestación, la primera configura el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de aumento de capital. La sujeción a esta modalidad implica necesariamente la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la parte de los inmuebles que se entrega como aportación no dineraria para la suscripción de las participaciones de la sociedad limitada.

En síntesis, la transmisión de los bienes inmuebles a cambio de participaciones de la sociedad y de la asunción de la deuda pendiente por la adquisición de los inmuebles **supone la realización de dos hechos imponibles** gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien **uno de ellos está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas** (la parte de los inmuebles que se



entrega a cambio de la asunción de la deuda), mientras que el **otro lo está a la modalidad de operaciones societarias** (la parte de los inmuebles que se entrega como aportación no dineraria por la suscripción de las participaciones).

El artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) señala que “A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”.

Reconociendo la existencia de dos convenciones, se manifestaban ya la consulta de la DGT de fecha 26 de noviembre de 2002 señalando que si a la aportación de un inmueble hipotecado a una sociedad que amplía capital se añade la asunción de la deuda por parte de la entidad adjudicataria del inmueble, esta segunda operación es otra convención, distinta de la transmisión del inmueble, por lo que debe gravarse separadamente de aquélla (Consulta 1846-02 y posteriormente consulta 0252-05 de 15 de septiembre de 2005).

Por tanto hay dos convenciones que serían

A) **Ampliación de capital:** Como se ha señalado anteriormente constituye hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias conforme al artículo 19.1 del Texto Refundido, si bien exento de conformidad con lo establecido en el artículo 45.I.B.11, en la redacción dada por el artículo 3 del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre.

B) Adjudicación en pago de asunción de deudas:

Aquí a su vez se deben distinguir dos conceptos: la asunción de deudas y la adjudicación de bienes en pago de la misma.

La asunción de deuda no es una figura reconocida en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como hecho imponible en el artículo 7 del Texto Refundido y como tal no debe tributar en el Impuesto la constitución de dicha figura; por el contrario, **si lo es la adjudicación expresa de bienes en pago de la asunción** de deuda que el Texto Refundido equipara a la transmisión en los términos establecidos en el artículo 7.2.A) : “Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.(...)”

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere, siendo la Base imponible el valor real del bien



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

Conclusiones: En una ampliación de capital en la que el desembolso de las acciones se lleva a cabo mediante la aportación de un inmueble hipotecado en garantía de un préstamo concedido por una entidad financiera, se producen **dos hechos impositivos**.

El hecho imponible de la modalidad de **operaciones societarias**, por el concepto de **aumento de capital**, conforme al Art. 19.1 del Texto Refundido y **exento** en virtud del Art. 45.I.B.11 del mismo cuerpo legal. La sujeción a esta modalidad implica la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la parte de los inmuebles que se entrega como aportación.

Por otro lado la sociedad asume la deuda pendiente por la adquisición de los inmueble que se le transmiten, transmisión que constituye hecho imponible de la modalidad de **transmisiones patrimoniales onerosa como adjudicación en pago de asunción de deudas prevista** en el Art. 7.2.A del Texto Refundido del ITP y AJD.

18. Disolución de sociedad extranjera, con adjudicación de bienes inmuebles a los socios.

La disolución de sociedad extranjera, con adjudicación de bienes inmuebles a los socios, ha sido recientemente objeto de análisis en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en la V2254-11, de 26 de septiembre de 2012

Se trata de una sociedad mercantil (belga) que posee un inmueble en España y no tiene establecimiento permanente en España. En el proceso de liquidación al socio único, residente en Bélgica, se le adjudicará dicho inmueble.

El artículo 1 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece que:

“1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es



un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2.º Las operaciones societarias.

3.º Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.”

Por otra parte, el artículo 6 del mismo texto legal referente al ámbito de aplicación del impuesto, establece que:

“1. El impuesto se exigirá:

A) Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español.

B) Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que tengan en España la sede de dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

b) Que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

c) Que realicen en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.”



Conclusiones:

Si la entidad realiza operaciones en España y la adjudicación del bien inmueble situado en España se realiza al único socio en proporción a su participación en la sociedad, la adjudicación constituiría una **disolución de la sociedad extranjera que realiza operaciones de su tráfico en España**, lo que constituye el **hecho imponible de la modalidad de "operaciones societarias"** del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que debería tributar a cargo del socio adjudicatario del bien inmueble sobre el valor real del bien adjudicado, sin deducción de deudas ni gastos, y aplicando a este valor real el tipo de gravamen del 1 por 100, todo ello según resulta de los artículos 19, 20, 23, 25 y 26 del vigente texto refundido del impuesto.

En el caso de que la entidad belga **no realizara operaciones en España**, dado que la operación no quedaría sujeta por el concepto de operaciones societarias, quedaría sujeto por el concepto de **transmisiones patrimoniales onerosas** en virtud del artículo 7 del texto refundido del impuesto.

19. Tributación de las actas de notoriedad complementarias de título público

Se trata de determinar la tributación que corresponde a un acta de notoriedad que se tramita a instancias de herederos que tienen título público de herencia, por el que se ha satisfecho el Impuesto sobre Sucesiones, pero exigiéndose doble título para inmatricular una finca efectúan, con ese fin, acta de notoriedad complementaria a dicho título público.

Este tipo de actas no son frecuentes en tanto los herederos con título público de adquisición cuando transmitieran su derecho el nuevo adquirente podría inmatricular sin problemas al realizar esta segunda adquisición también en escritura pública constituyendo así el doble título; pero a veces necesitan la inmatriculación para hipotecar la finca o por otros motivos, en estos casos se acude al acta de notoriedad que complete el título.

El artículo 7.2.C) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sujeta a tributación *los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u*



otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación. En el mismo sentido se expresa el artículo 11.1. C) del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

El artículo 199 de la Ley Hipotecaria establece *la inmatriculación de fincas que no estén inscritas a favor de persona alguna se practicará:*

a) Mediante expediente de dominio.

b) Mediante el título público de su adquisición, complementado por acta de notoriedad cuando no se acredite de modo fehaciente el título adquisitivo del transmitente o enajenante.

c) Mediante el certificado a que se refiere el artículo 206, sólo en los casos que en el mismo se indican.

Por su parte, el Reglamento Hipotecario, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, en su artículo 298 dispone:

1. Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 199, párrafo b).... de la Ley, la inmatriculación de fincas no inscritas a favor de persona alguna se practicará mediante el título público de su adquisición, en los siguientes casos:

1º Siempre que el transmitente o causante acredite la previa adquisición de la finca que se pretende inscribir mediante documento fehaciente.

2º En su defecto, cuando se complemente el título público adquisitivo con un acta de notoriedad acreditativa de que el transmitente o causante es tenido por dueño.

*El acta de notoriedad complementaria, **tendrá por objeto comprobar y declarar la notoriedad de que el transmitente de la finca o fincas que se pretendan inmatricular es tenido como dueño de ellas,** a juicio del Notario autorizante, y se tramitará conforme al artículo 209 del Reglamento Notarial, pudiendo autorizarse al tiempo o con posterioridad al título público al que complementa.*

Conclusión: De los preceptos transcritos se desprende que el acta de notoriedad complementaria no supe el título de los herederos que ya tienen título público y está liquidado del Impuesto sucesorio sino el del causante de dicha herencia, del que no consta su presentación a liquidación, no cumpliéndose, por tanto, la excepción prevista en las normas del



ITPYAJD para excepcionar la tributación, debiendo tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas en los términos del artículo 7.2.C) del Texto Refundido.



20. Tributación de la constitución de fianzas de arrendamiento

El artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, establece que *a la celebración del contrato será obligatoria la exigencia y prestación de fianza en metálico en cantidad equivalente a una mensualidad de renta en el arrendamiento de viviendas y de dos en el arrendamiento para uso distinto del de vivienda.5. Las partes podrán pactar cualquier tipo de garantía del cumplimiento por el arrendatario de sus obligaciones arrendaticias adicional a la fianza en metálico.*

Por su parte la Disposición Adicional Tercera de la Ley citada, dispone: *Las Comunidades Autónomas podrán establecer la obligación de que los arrendadores de finca urbana sujetos a la presente Ley depositen el importe de la fianza regulada en el artículo 36.1 de esta Ley, sin devengo de interés, a disposición de la Administración autonómica o del ente público que se designe hasta la extinción del correspondiente contrato. Si transcurrido un mes desde la finalización del contrato, la Administración Autonómica o el ente público competente no procediere a la devolución de la cantidad depositada, ésta devengará el interés legal correspondiente.*

De lo anterior se desprende que el arrendatario en garantía del cumplimiento de sus obligaciones entrega al arrendador (garantizado) una o dos mensualidades de renta que este tiene la obligación de depositar en la Administración autonómica.

El artículo 1822 del Código Civil define la fianza en los siguientes términos: *Por la fianza se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste.*

Esta claro, que la figura a que se refiere la Ley de Arrendamientos Urbanos no es una fianza en sentido técnico jurídico; el arrendatario al entregar el importe de la mensualidad no sale garante de un tercero sino garantiza obligaciones propias.

¿Qué naturaleza tiene, entonces, la garantía dada por el arrendatario? El artículo 1857 del Código Civil dispone: *Son requisitos esenciales de los contratos de prenda e hipoteca:*

1º Que se constituya para asegurar el cumplimiento de una obligación principal.



El artículo 1684 que *pueden darse en prenda todas las cosas muebles que están en el comercio, con tal que sean susceptibles de posesión*. Por tanto, el dinero. Y el 1863 exige *para constituir el contrato de prenda, que se ponga en posesión de ésta al acreedor, o a un tercero de común acuerdo*.

Consideramos que el arrendatario en garantía del cumplimiento de sus obligaciones mediante la entrega de la mensualidad de renta constituye a favor del arrendador un derecho real de garantía, una prenda, en dinero, cuya posesión pasa por disposición de la Ley no al acreedor sino a un tercero, la Comunidad Autónoma. También se podría entender la existencia de varias figuras superpuestas de una parte el derecho real de prenda a favor del arrendador y de otra el depósito necesario a que se refiere el Código Civil.

Ahora bien, considerando que la constitución de derechos de garantía, tanto reales, como la prenda, o personales, como la fianza, constituyen hecho imponible del impuesto, que el sujeto pasivo, base y tipo de gravamen es lo mismo para la prenda que para la fianza, se ha entendido siempre más práctico huir de disquisiciones teóricas y considerar que cuando la Ley de Arrendamientos Urbanos llama fianza a la garantía que presta el arrendatario es tal y en ese concepto constituye hecho imponible de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Conclusiones:

-La fianza a que se refiere el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, constituye hecho imponible del ITPAJD al amparo del artículo 7.1.B) del Texto Refundido.

- Cuando el que constituye la fianza (el arrendatario) sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, la constitución de fianza quedará no sujeta de conformidad con el artículo 7.5 del citado Texto.

21. Interés de demora en liquidaciones tributarias sustitutivas de otras anuladas por los tribunales

La cuestión del interés de demora en liquidaciones sustitutivas de otras anuladas ha sido objeto de diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo, así en su Sentencia de 28 de noviembre de 1997 (casación en **interés** de la ley nº 9163/96), indicó: *"cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir **intereses** de*



demora suspensivos (art. 61.4 de la LGT) por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los **intereses de demora**, girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el período de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación.

*En definitiva, que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, los **intereses** que procede exigir, al practicar la nueva liquidación, son los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago y ello para compensar, con arreglo al módulo objetivo del coste financiero, el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas.*

En la misma línea argumental abundó el TS en su Sentencia de 6 de julio y 18 de noviembre de 2004, 18 de noviembre de 2006 y en otra más reciente de 9 de febrero de 2012, indicando en esta última *“En definitiva, cuando la reclamación prospera íntegramente, como la liquidación es absolutamente improcedente, no existe deuda tributaria ni por tanto intereses de demora imputables al importe de la misma pero en cambio cuando la deuda permanece aunque disminuida en su cuantía a causa de una estimación sólo parcial de la reclamación, continúa presente la obligación de satisfacer intereses por su importe durante el periodo de suspensión, pues la cuota tributaria subsiste...”*

En dos sentencias del día 14 de junio de 2012, una conociendo de recurso de casación 5043/2009 , otra de recurso 6219/2009, introducen matizaciones en la anterior doctrina, dejándola, para cuando la nueva liquidación sea ejecución de una resolución que estime de manera parcial una reclamación, pero no cuando la nueva liquidación sea dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, **indicando en ambos casos** *que aún cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación -como acontece en este caso- en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, doctrina incluso aplicable con anterioridad a al vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 y que, como preciso corolario, produce el efecto de que aceptemos la postura de la parte recurrente, en el sentido de fijar como día final del cómputo de los **intereses de demora** el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación definitiva*



después anulada por el TEAR de Cataluña, esto es el 15 de febrero de 1996.

En Sentencia de 19 de noviembre de 2012 conociendo de recurso de casación en interés de Ley, el Tribunal Supremo se pronuncia de forma tangencial, en cuanto no forma parte de la doctrina que se sienta, sobre los intereses de demora indicando que la actuación administrativa *no puede tener consecuencias tampoco en la determinación de los intereses de demora, como ha reconocido esta Sala recientemente, rectificando su doctrina anterior, en las dos sentencias de 14 de junio de 2012 (casaciones 6219/2009 y 5043/2009, al considerar, tratándose del sistema de autoliquidación, frente al criterio inicial de aplicar el interés de demora por todo el tiempo transcurrido desde el fin del periodo voluntario hasta que la Administración dicta la nueva liquidación, que la Administración ha de tener en cuenta como día final de cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.*

La Ley General, en el segundo párrafo del artículo 26.1 indica *la exigencia de interés del demora tributario no requiere la previa intimidación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.* Con lo que queda remarcada la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, mera consecuencia de recibir la cantidad debida en un momento en lugar de en otro, o mejor, con palabras del propio Tribunal Supremo, los intereses *son puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago y ello para compensar, con arreglo al módulo objetivo del coste financiero, el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas.*

Por su parte el artículo 26.5 de la citada Ley establece *en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.*

Consideramos que frente a los vaivenes jurisprudenciales que se han producido últimamente la redacción de los preceptos transcritos de la Ley General Tributaria es tan terminante y precisa que no parece acertado apartarse de la misma, máxime teniendo en cuenta que la Jurisprudencia citada se refiere en todos los casos a liquidaciones muy antiguas, por supuesto, anteriores a la Ley 58/2003.



Conclusión: Hasta que no exista Jurisprudencia más contundente o doctrina administrativa de obligado cumplimiento, los intereses de demora se aplicarán en los términos que establece el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

22.- Derechos de pago único.

El Real Decreto 1680/2009, de 13 de noviembre, establece en su artículo 27.1. *Los derechos de ayuda podrán ser objeto de cesión entre agricultores establecidos en todo el territorio nacional, a excepción de la Comunidad Autónoma de Canarias, bien en venta, arrendamiento o mediante cualesquiera otras formas admitidas en derecho.*

La venta de los derechos de ayuda puede realizarse con o sin tierras. En los casos de arrendamiento de derechos irá acompañado de la cesión de un número equivalente de hectáreas admisibles por el mismo periodo de tiempo.

Por su parte la Dirección General de Tributos en consulta vinculante V2406-09, ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la naturaleza de los derechos de ayuda denominados de pago único; del resultado del análisis llega a la conclusión que se trata de un activo intangible afecto a una actividad económica.

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, concretamente la Norma 5ª de las Normas de Valoración y Registro, el activo intangible debe cumplir una serie de criterios entre el que se encuentra la identificabilidad, entendiéndose que lo cumple cuando el activo sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación arrendamiento o intercambio.

Con la normativa expuesta y con la específicamente aplicable de, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Texto Refundido del ITPYAJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se omiten para no hacer excesivamente extensa esta exposición se pueden establecer las siguientes:

Conclusiones:



1ª La cesión de derechos de ayuda sin tierra son prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas del mismo por no resultar aplicable ninguna de las exenciones previstas en la Ley 37/1992, sin que sea aplicable el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca regulado en dicha Ley.

2ª La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido la determina la realización por el cedente de actividades empresariales o profesionales, y la agrícola lo es, se sea o no profesional de la agricultura.

3ª Cuando la cesión de derechos de pago único va acompañada de tierra en venta o arrendamiento, como quiera que se trata de activos de distinta naturaleza, uno inmovilizado intangible y otro inmovilizado material, cada uno tendrá el régimen jurídico que le corresponda.

4º Cuando la cesión de derechos de ayuda tenga carácter gratuito quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siempre que el adquirente sea persona física.

LA DIRECTORA



Fdo. M^a Victoria Pazos Bernal



ÍNDICE.

1. Constitución de fianza de forma no simultánea a la constitución de hipoteca. CIRCULAR 1/2011 Apartado 1.

1.1. Constitución de fianza con motivo de una subrogación de un préstamo por un tercero, si la escritura de constitución del préstamo establece una mención sobre la hipotética constitución futura de una fianza.

1.2. Constitución de fianza en una escritura pública de ampliación de un préstamo hipotecario, teniendo en cuenta que la fianza garantiza la totalidad del préstamo y que la escritura pública original no incluía la cláusula.

1.3. Ampliación de fianza junto a la ampliación del préstamo hipotecario tras la constitución del préstamo hipotecario con constitución de fianza.

1.4. Constitución de fianza en sustitución de otra fianza anterior constituida conjuntamente con el préstamo.

1.5 Constitución de fianza por un sujeto pasivo de IVA: Sujeta a IVA + AJD

1.6. Modificaciones de fiadores, cambio de uno por otro, incorporación o eliminación de un/varios fiadores.

Base imponible de la constitución de fianza CIRCULAR 1/2013. (Apartado 10)

A) Base Imponible en la Constitución de Fianzas.

B) Base Imponible en la constitución de fianzas para el caso de subrogación de préstamo hipotecario cuando a la fecha del otorgamiento de la escritura pública se ha reducido el principal del préstamo pendiente de amortizar.

2- EXTINCIÓN DE CONDOMINIO.

Con excesos de adjudicación de una finca indivisible o que desmerezca mucho por su división que pertenece en proindiviso a varios comuneros y se adjudica a uno solo de ellos compensando a los demás en metálico. CIRCULAR 1/2011. Apartado 2

2.1- Base Imponible.

2.2 ¿Procede aplicar el 0,3% a la extinción del condominio?.



2.3. Extinción parcial del condominio que pertenece en pro indiviso a varios comuneros y se adjudica a algunos de ellos en pro indiviso.

2.4 Segregación/división material/Obra nueva seguida de disolución de comunidad (simultáneas).

Ampliación de supuestos. CIRCULAR 1/ 2.013. Apartado 1.

1.1. Extinción de condominio con exceso de adjudicación de una finca indivisible o que desmerezca mucho por su división que pertenece en proindiviso a varios comuneros y se adjudica a uno solo de ellos compensando a los demás en metálico.

1.2 Extinción parcial del condominio que pertenece en pro indiviso a varios comuneros y se adjudica a algunos de ellos en pro indiviso.

1.3 Extinción parcial del condominio que pertenece en pro indiviso a varios comuneros, cuando se adjudica a un comunero una porción segregada, por un valor coincidente con el porcentaje que le correspondía en la comunidad.

1.4 Segregación, obra nueva, división horizontal o material, seguida de disolución de comunidad simultánea.

1.5 Escritura de división horizontal y disolución del pro indiviso, adjudicando a cada comunero un inmueble y dejando el local comercial en pro indiviso.

1.6 Escritura de división horizontal/segregación y disolución parcial de pro indiviso, adjudicándose un comunero el inmueble segregado y dejando la finca resto en pro indiviso de todos los comuneros con la correspondiente alteración de cuotas (incluido el que se adjudica el inmueble segregado).

1.7 Criterio para determinar cuando existe una sola comunidad o varias comunidades de los mismos comuneros sobre diversos inmuebles.

3- Aplicación de los tipos reducidos a escrituras de ampliación de hipoteca, precedidos/simultáneas a una compraventa con subrogación. CIRCULAR 1/2011. Apartado 3.



4.- Aplicación de los tipos reducidos a escrituras de adquisición de vivienda habitual y garaje, cuando la suma del precio de ambas fincas supera los 130.000.euros, pero por separado el precio de la vivienda es inferior. CIRCULAR 1/2011. Apartado 4. (Nota: Está prevista modificación legislativa)

5- Aplicación de los tipos reducidos a escrituras de constitución de hipoteca, hipotecando varias fincas, cuando el préstamo supera los 130.000.-euros, pero la finca que se adquiere tiene una responsabilidad atribuida inferior a 130.000 euros. CIRCULAR 1/2011. Apartado 5.

6- Aplicación de tipo reducido a la adquisición de solar destinado a construir la vivienda habitual del adquirente. CIRCULAR 1/2011. Apartado 6.

7- Transmisiones de viviendas efectuadas por EPSA. CIRCULAR 1/2011 Apartado 7.

A) Adquisiciones efectuadas por EPSA: Hecho imponible de ITP. Sujeto y exento

B) venta/transmisión de viviendas por EPSA.

Modificación de Criterio. Transmisiones de vivienda efectuadas por EPSA. Plazo de duración del régimen de protección y precio máximo de venta. CIRCULAR 1/2013. Apartado 9

8. Redistribución de hipoteca sobre las nuevas fincas resultantes de la división horizontal tras una ampliación del préstamo al promotor. CIRCULAR 1/2011. Apartado 8.

9- Base imponible en escrituras de ampliación de hipoteca. CIRCULAR 1/2011. Apartado 9.

10- Viviendas incluidas en el concepto de viviendas protegidas CIRCULAR 1/2011. Apartado 10.

11- Liberación de deudores/prestatarios o inclusión de nuevos. CIRCULAR 1/2011. Apartado 11.

12.- IVA en las subastas judiciales CIRCULAR 1/2011. Apartado 12.

13.- Dación en pago de deuda con valor del inmueble inferior al crédito. CIRCULAR 1/2011. Apartado 13.

14.- Modificación de Obra Nueva y de División Horizontal. Base Imponible: lo modificado o todo el inmueble? CIRCULAR 1/2011. Apartado 14.



15.-Minusvalías en Sucesiones, porcentaje aplicable Invalidez reconocida por la Seguridad Social. CIRCULAR 1/2011. Apartado 15.

16- Novaciones en pólizas de crédito y en créditos de cuenta corriente(hipoteca abierta). CIRCULAR 1/2011. Apartado 16. Tras la Resolución del TEAC, pendiente de solicitar informe a la DGT del Ministerio de Hacienda y Administración Pública.-

17.- Participaciones de herencias o en constituciones de pro-indivisos: ¿Proceden las liquidaciones previstas en el art. 22.4º y 5º del Texto Refundido cuando se solicita la reducción de empresa familiar? Posiblemente continuarán con la explotación agrícola/negocio familiar. CIRCULAR 1/2011. Apartado 17.

18.- Donaciones a Sociedades: Tributación por AJD. CIRCULAR 1/2011. Apartado 1

19.- Arrendamiento en precario: Donación. CIRCULAR 1/2011. Apartado 19.

20.- Resolución de contrato de Leasing (de mutuo acuerdo) en escritura pública. Apartado 20.

1.- Ejercicio anticipado de opción de compra: tributaría por IVA:

2.- Dejar sin efecto el contrato de arrendamiento financiero

21.- Hipoteca unilateral a favor de la agencia tributaria CIRCULAR 1/2011. Apartado 21.

Ampliación y aclaración. Constitución de hipoteca inmobiliaria unilateral en garantía del aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda. CIRCULAR 1/2013. Apartado 12.

A) Hipoteca constituida por un sujeto pasivo de IVA:

B) Hipoteca constituida por un particular no sujeto pasivo de IVA:

C) Hipoteca a constituir: ordinaria o unilateral

22. Compraventa de oro y otras joyas y metales preciosos. CIRCULAR 1/2013. Apartado 2.

23. Adjudicaciones en subastas. CIRCULAR 1/2013. Apartado 3.



1 Base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los supuestos de los artículos 670.4 y 671 de la LEC.

2 Cesiones de remate en los supuestos de los artículos 670.4 y 671 de la LEC.

24. Presentación de operaciones no sujetas. CIRCULAR 1/2013. Apartado 4.

25. Tributación en los supuestos de transmisión del IUS DELATIONIS CIRCULAR 1/2013. Apartado 5.

26. Reducción por parentesco en la consolidación del dominio por fallecimiento del usufructuario cuando no se ha presentado autoliquidación por ISyD al constituirse el usufructo. CIRCULAR 1/2013. Apartado 6.

27. Devolución de un impuesto soportado por compraventa de un inmueble posteriormente anulada, rescindida o resuelta CIRCULAR 1/2013. Apartado 7.

28. Criterio aplicable en materia de devengo y prescripción de contratos privados para el caso de un comprador en documento privado que figura como titular catastral. CIRCULAR 1/2013. Apartado 8.

29. Tributación de la dación de la vivienda del contribuyente a la entidad financiera acreedora en pago del préstamos hipotecario, en caso de que el valor del inmueble sea inferior al valor de la deuda pendiente. CIRCULAR 1/2013. Apartado 11.

A) La ganancia Patrimonial queda sujeta a IRPF no al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

B) Base Imponible de la transmisión.

30. Tipo de Interés aplicable en aplazamientos y fraccionamientos de reintegro de subvenciones. CIRCULAR 1/2013. Apartado 12.

31. Mantenimiento de los beneficios fiscales por adquisición de vivienda habitual en los supuestos de incumplimiento del plazo de tres años siendo vivienda habitual por enajenación mediante subasta o adjudicación en pago. CIRCULAR 1/2013.



Apartado 14.

32. Valoración de Patrimonio Preexistente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el supuesto de cónyuges casados en régimen de gananciales, y su posterior valoración efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. CIRCULAR 1/2013. Apartado 15.

33. Tributación de arrendamientos financieros y ejercicio anticipado de opción de compra en arrendamientos financieros. CIRCULAR 1/2013. Apartado 16.

34. Aportación de fincas hipotecadas en ampliaciones de capital de sociedades o en la constitución de las mismas, con asunción de la deuda. CIRCULAR 1/2013. Apartado 17.

35. Disolución de sociedad extranjera, con adjudicación de bienes inmuebles a los socios. CIRCULAR 1/2013. Apartado 18.

36. Tributación de las actas de notoriedad complementarias de título público CIRCULAR 1/2013. Apartado 19.

37. Tributación de la constitución de fianzas de arrendamiento CIRCULAR 1/2013. Apartado 20.

38. Interés de demora en liquidaciones tributarias sustitutivas de otras anuladas por los tribunales CIRCULAR 1/2013. Apartado 21.

39.- Derechos de pago único. CIRCULAR 1/2013. Apartado 22.